

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ**

PROF. DR. SADIK KIRBAŞ'A

ARMAĞAN KİTAP

Editörler

**Prof. Dr. Mustafa KOÇAK
Prof. Dr. Suat TEKER**

Eylül 2011

OKAN ÜNİVERSİTESİ-Eylül 2011
Adres: Okan Üniversitesi, Akfırat Kampusü Tuzla-İstanbul

Tel :0216 677 16 30
Faks :0216 677 16 47
e-mail :okan@okan.edu.tr
Web :www.okan.edu.tr

ISBN 978-605-5899-15-8

Editörler

Prof. Dr. Mustafa KOÇAK
Prof. Dr. Suat TEKER

Çalışma Ekibi

Yrd. Doç. Dr. Hülya ARSLAN
Arş. Gör. Bilal ÖZER
Arş. Gör. Duygu ARSLAN

Hakem Kurulu

Prof. Dr. İ. Özer ERTUNA
Prof. Dr. Mithat KIYAK
Prof. Dr. Mustafa KOÇAK
Prof. Dr. Nihal SABAN
Prof. Dr. Suat TEKER
Prof. Dr. Billur YALTI SOYDAN
Prof. Dr. Turan YILDIRIM
Doç. Dr. Dilek TEKER
Yrd. Doç. Dr. Tutku EKER İŞÇİOĞLU

Bu kitabın her türlü yayın hakkı Okan Üniversitesi Yayınevi'ne aittir. Okan Üniversitesi Yayınevi'nden yazılı izin alınmaksızın alıntı yapılamaz, kısmen veya tamamen hiç bir şekilde ÇOĞALTILAMAZ, BASILAMAZ, YAYIMLANAMAZ. Kitabın, tamamı veya bir kısmının fotokopi makinası, ofset, bilgisayar ve internet ortamında kullanılması, kaset veya CD'ye kaydedilmesi yasaktır. Böyle bir çerçevede, çoğaltmak da, bulundurmamak da yasa dışı, davranıştır. Okan Üniversitesi Yayınevi, anılan türden yasa dışı davranışta bulunan kurum ve kişilere karşı, her türlü hakkını korur.

1.Basım: 2011

Kapak Tasarım :ES YAYINLARI
Basım ve Ciltleme:ES YAYINLARI

Editörlerden...

“Prof. Dr. Sadık Kırbaş’a Armağan” isimli bu çalışma, Okan Üniversitesi’nin Kurucu Rektörü olan ve bu görevi iki dönem sürdüren Prof. Dr. Sadık Kırbaş’a hem Okan Üniversitesi hem de diğer Üniversitelerin Hukuk ve İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri akademisyenlerinin yazdıkları makaleleriyle sundukları bilimsel nitelikli bir GÖNÜL ARMAĞANIDIR.

Sayın Kırbaş’ın 2003 yılında kurucu rektörü olarak 85 öğrenciyle eğitime başlayan Okan Üniversitesi, rektörlük görevinin sona erdiği 2010 yılında gözde bir kampuse sahip 7000’in üzerinde öğrencisi bulunan gerçek bir dünya üniversitesine dönüşmüştür. Okan Üniversitesi’nin “iş yaşamına en yakın üniversite” olma vizyonu ve felsefesi onun rektörlüğü döneminde bir tanıma kavuşmuş ve bir “marka” haline gelmiştir.

Tohum ekmek, tohumları filizlendirmek ve filizleri meyve veren ağaçlar haline getirmek ne kadar çok emek, zaman ve sabır isteyen zor bir çalışma ise de, bu meyvelerin olgunlaştığını görmek ve tadına varmak da o derece keyiflidir. Prof. Dr. Sadık Kırbaş, Okan Üniversitesi’nin tüm bu evrelerinde çalışmış, alın teri dökmüş, özveride bulunmuş ve sonunda ortaya çıkan bu değerli eserin mutluluğunu mütevellî heyetinden akademik ve idari personeline kadar tüm Okan Üniversitesi ailesiyle birlikte yaşayabilmiştir. Daha uzun yıllar Okan Üniversitesi çatısı altında birlikte çalışmayı ümit ve temenni ettiğimiz değerli hocamıza bundan sonraki yaşantısında da sağlık ve mutluluklar diliyoruz.

Sayın Prof. Dr. Sadık Kırbaş’a sunulan ARMAĞAN’a değerli makaleleriyle katkı sunan yazarlarımıza, vakit ayırarak bu yazıları yeniden gözden geçirerek eleştiri ve tavsiyeleriyle zenginleştiren hakemlerimize, ARMAĞAN’ın basımında destek ve yardımlarını esirgemeyen Mütevelli Heyet Başkanımız Sayın Bekir Okan’a ve tüm emeği geçenlere teşekkürlerimizi sunuyoruz.

Prof. Dr. Suat TEKER
İİBF Dekanı

Prof. Dr. Mustafa KOÇAK
Hukuk Fakültesi Dekanı

İçindekiler

Prof. Dr. Sadık KIRBAŞ	vii
Sunuş	
Bekir Okan.....	ix
Sunuş	
Şule Kut.....	xi
Cevdet Öğüt	
Zoru Başarmak.....	xiii
Suat Teker	
Birlikte Başardık.....	xv
Ahmet KAŞLI	
Ulu Bir Çınardır Sadık Kırbaş Hocam.....	xvi
Dilek ŞİRVANLI ÖZEN	
Sadık Hocam'a	xvii
Dilek TEKER	
Prof. Dr. Sadık Kırbaş'a.....	xix
Gonca TELLİ YAMAMOTO	
Yaşamdan Gelen, Yaşamla Gelen Esintiler	xx
Ayşenur TOPÇUOĞLU	
Bir Başlangıç Hikayesi	xxii
Elif DALDENİZ	
Çeviribilim Bölümü ve Sadık Kırbaş	xxiv
Hülya ARSLAN	
Yapıcıların Türküsü	xxvi
Tolga YARMAN	
Yaradan'a Varış	xxix
Günümüz Evren Oluşum Bilgisi İle Uyumlu, Bütünsel Bir Ahlak Öğretisi: Nasıl?.....	xxix
Ramazan AKSOY, Tevfik OĞUZ	
Tedarik Zinciri Yönetiminde, Tedarikçi Seçme ve Değerlendirme Sürecinde Kullanılan Seçim Kriterleri ve Kdz. Ereğli'de Bir Alan Araştırması	1
N. Oğuzhan ALTAY	
Yönetimden Yönetişime Kamu Sektöründe Dönüşüm	16
Mehmet Emin ALTUNDEMİR	
Uluslararası Para Fonu: Bretton Woods'tan İstanbul'a	25
T. İrfan BARLASS	
Türk Vergi Hukukunda Yenileme Fonu	39
Şeref BOZOKLU, Veli YILANCI	
Fisher Hipotezi'nin Gelişmekte Olan Ülkelerde Geçerliliğinin Testi.....	51
Şafak E. ÇOMAKLI, Hilal CECANPINAR	
Vergi Usul Hukukunda Usulsüz Tebligatın İdarenin Sorumluluğuna Etkisi ...	63
İ. Özer ERTUNA	
İşsizlik, Yoksulluk ve Yeni Bir Dünya.....	75
Nihat FALAY	
Yönetimlerarası Malî İlişkiler ve Hizmetlerin Optimal Yerelleşmesi	86
James HANLON	
The Future Relationship Between The Two Courts In Europe	93
James HANLON, H. Sevinç AYDAR	
Cyprus: The Violation of Property Rights And The Ecthr: The Orams Saga ..	99

Yasemin IŞIKTAÇ	
Dikkat Cehalet Peçesinde Yırtık Var	108
Gül KAYALIDERE, Pelin MASTAR ÖZCAN	
Türkiye’de Genel Bütçe Vergi Gelirleri: 1980 Sonrası Bir Değerlendirme ..	126
Mehmet Kabasakal	
Yargı Reformu ve Anayasa	141
Mustafa KOÇAK	
İlk ve Orta Çağlarda Siyasî İktidar- Ekonomi İlişkileri.....	150
M. Kâmil MUTLUER, Erdoğan ÖNER	
Bütçenin Genellik ve Birlik İlkesi ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu	158
Fatih SARAÇOĞLU, Murat GÖKKAYA	
Türk Ticaret Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Şirketlerde Birleşmenin Anlamı.....	165
Ayşe YİĞİT ŞAKAR	
Vakıf Üniversitelerine Uygulanan Ayrımcılık: Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti	179
Orhan ŞENER	
%10 Barajının Bütçesel Analizi.....	194
Mehmet ŞENTÜRK, Yusuf Ekrem AKBAS	
Anayasal İktisat Öğretisinin Bir Sonucu Olarak Mali Kural Uygulamaları (ABD ve AB Deneyimleri:Türkiye’de Uygulanabilirliği).....	201
Doğan ŞENYÜZ	
Vergi Kabahatlerinde Tekerrür.....	219
Z. Ertunç ŞİRİN	
Özelge ve Sirkülerlerin Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Konumları ve İşlevleri: 6009 Sayılı Yasa Öncesi ve Sonrası Durum.....	230
Keremettin TEZCAN, Sinan ÇUKURÇAYIR	
Türkiye’de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi: Dolaysız Vergiler Kapsamında Bir Değerlendirme	242
Göknur UMUTLU	
Finansal Gelişme ile Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki: Türkiye Örneği	262
Mine UZUN	
Türk Vergi Hukukunda Bir Yasallık-Meşruluk Çatışması Örneği: Terim Karmaşası ve Sağlık Kurulu Raporları Arasında Kaybolan Engelli Hakları	274
Ümit Süleyman ÜSTÜN, Süleyman ÖNEL	
Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Personeline Tahsis Ettiği Kamu Konutları Kira Bedeli Üzerinden Katma Değer Vergisi Alınabilir mi ?.....	291
Billur YALTI	
Vergisel İzahatlar: Sirküler ve Özelge Düzeninde Değişen-Değişmeyen Hükümlere Genel Bakış.....	313

Prof. Dr. Sadık KIRBAŞ
Okan Üniversitesi
Kurucu Rektörü



1944 yılında Çanakkale'nin Yenice İlçesi'nin Hamdibey Beldesi'nde doğdum. İlkokulu orada okudum. Ortaokul ve liseyi babamın memuriyeti nedeniyle gittiğimiz Bitlis ve Diyarbakır'da bitirdim. Üniversiteye girmek için Ankara'ya giderken parayı denkleştirmede çok zorlandım. İlk listede kazandığım Hukuk Fakültesini 1965'te bitirdim. Fransa'da uluslararası bir enstitüde eğitim gördüm. Montpellier Hukuk ve İktisadi Bilimler Fakültesinde yüksek lisans ve doktora yaptım.

Atatürk ve Gazi Üniversitelerinde bir süre çalıştıktan sonra 1987 yılında profesör olarak Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'ne atandım. Maliye Bölümü Başkanlığı, Üniversite Senatosu Üyeliği ve Üniversite Genel Sekreterliği görevlerinde bulundum.

1998 yılında Sayıştay Başkanlığı seçimine girdim ve finale kadar yükseldim. 1999 seçimlerinde 87 bin oyla ve oyların %31,2 sini alarak Çanakkale Milletvekili seçildim. Çanakkale'nin 568 köyünün 380'ine sorunlarını yerinde görmek üzere ziyaretlerde bulundum. Milletvekilliğim süresinde, TBMM'de Milli Savunma Komisyonu Başkanlığı yaptım. Aynı dönemde Partilerarası Uzlaşma Komisyonu Üyeliği ve Alt Komisyon Başkanlığı görevini yürüttüm. Meclisin yapabildiği en önemli Anayasa değişikliği paketi tüm partilerin uzlaşmasıyla bu komisyonda gerçekleştirilmiştir. Milli Eğitim, üniversite ve gençlik sorunları konularında çeşitli komisyonlarda etkin çalışmalarım oldu. Karadeniz Ekonomik İşbirliği Parlamenter Asamblesi (KEİPA) üyesi olarak da görev yaptım.

Özellikle Vergi Hukuku, Devlet Malları, Kayıtdışı Ekonomi ve Sayıştay konularında çok sayıda eser verdim.

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) Ekonomik Kurulu Üyeliğinde bulundum. Ayrıca kamu çalışanları sendikaları ile Devlet arasındaki uyumsuzluklarda görev yapan Uzlaştırma Kurulu'nda görev yaptım. Kader beni nedense hep böyle uzlaşmayla ilgili görevlere sürükledi.

Parlamentodan sonra Okan Üniversitesi'nin Kurucu Rektörlüğü için öneride bulunuldu. Milletvekilliğim döneminde Üniversite'nin yasasının çıkmasında benim de katkım olmuştu. 1999 da yasasının çıkmasına karşın Üniversite üç yıldır öğrenime bir türlü başlayamamıştı. Evrakları bağlanarak arşive gönderilmek üzereydi. Çok etkilendim. Ankara'dan İstanbul'a gelmeyi hiç istememe karşın görevi kabul ettim. 2003'te Kartal Yakacık'ta bir eğitim kurumunun ekinde ufacık bir binada 4 bölüm ve 85 öğrenciyle eğitime başladık. Ertesi yıl oraya sığamadık, Kadıköy Hasanpaşa'ya geldik. İki yıl sonra orası da dar geldi. Kampüs yeri arayışımız olumlu sonuç verdi. Mütevelli Heyet Başkanımız Bekir Okan'ın olağanüstü çabalarıyla 3 yıl gibi kısa sürede, dünya ölçeğinde bir kampüs tamamlandı ve oraya taşındık.

Okan Üniversitesi bugün 4 bölümden 104 bölüme, 85 öğrenciden 7000 öğrenciye ulaştı ve 4 ayrı kampüste eğitime devam ediyor. Çağdaş, demokrat, Atatürkçü ve birbirinden kaliteli elemanlarıyla örnek bir eğitim kurumu. Kısa sürede bu başarıların gerçekleşmesinde tüm akademik ve idari personelin omuz omuza çalışmasının büyük payı var.

Dünyanın tanınmış üniversitelerinde yıllar boyu sürdürülen bazı gelenekler var. Bu üniversitelere hizmet edenler unutulmuyor. Üniversite koridorlarını dolaştığımızda onları hep hissediyorsunuz.. Bu bir vefa geleneği. Okan Üniversitesi de bu geleneği çok zarif bir şekilde başlattı. Kurucu Rektörü'nün görevi sona erdiğinde çok hoş törenler düzenledi ve bir öğrenci yurduna adı verildi. Bu çok fazla benzeri olmayan bir vefa örneğiydi. Çok mutluydum, benim için büyük onurdu. Ancak mutluluğumun daha önemli bir nedeni de üniversitede bir geleneğin yerleşmesiydi. Adıma bir "Armağan kitabın" hazırlanması da çağdaş üniversitelerde gelenek haline gelen bir uygulamanın Üniversitemizde başlamasıydı. Bu geleneği başlatan başta Müttevelli Heyet ve Danışma Kurulunun değerli Başkanı ve üyelerine, Rektörümüz Prof. Dr. Şule Kut'a, kitabın hazırlanmasında çok değerli çabaları için Prof. Dr. Suat Teker'e, Prof. Dr. Mustafa Koçak'a ve Yrd. Doç. Dr. Hülya Arslan'a ve birbirinden değerli yazıları için yazarlara sonsuz şükranlarımı sunarım.

Prof. Dr. Sadık Kırbaş

Sunuş

Okan Üniversitesi, öğretime, 2003 yılında kurucu Rektörümüz Sadık Kırbaş yönetiminde 85 öğrenci ile Kartal Yakacık'taki bir binada başladı. Ancak, Üniversitemizin “bir dünya üniversitesi” olma hedefi doğrultusunda ilk tohumlar o dönemde atıldı. Çok kısa bir süre Kadıköy kampüsünde devam eden eğitim, 2006'dan itibaren gündün güne büyüyüp gelişen dünya ölçeğindeki Tuzla kampusumuzda yürütülüyor.

Üniversite olarak, hep farklı olmayı hedefledik, hep yeniliklere öncülük ettik. Yeni bölümleri açarken, dünyadaki gelişmeleri izledik, sektör kuruluşlarıyla işbirliği yaparak programları oluşturduk. “İş yaşamına en yakın üniversite” olarak, bu bilim yuvasında öğrencilerimizi en iyi, en donanımlı şekilde geleceğe hazırlamaya çalıştık, çalışıyoruz. Sadık Hocamızın liderliğinde öğrencilerimize hem nitelikli eğitim vermeğe hem de onları İş Yaşamına Hazırlık Programı ile ilk yıldan itibaren iş hayatıyla tanıştırmaya çalıştık. Öğrencilerimizin staj ve sertifika programlarıyla yeni beceriler kazanmasını, İngilizce, Almanca, Rusça, Çince ve Arapça dillerini öğrenerek, dünyadaki ve ülkemizdeki yaşlılarına göre daha avantajlı olarak hayata atılmasını sağlamaya çabaladık.

Öğrencilerimizi geleceğe daha farklı ve donanımlı hazırlarken, çok güçlü bir akademik kadro oluşturduk. Hocalarımızın üstün akademik nitelikleri yanında uygulama deneyimli olmasını da gözettik. Her biri kendi alanlarında etkin, saygın, nitelikli ve uygulama deneyimli akademik kadromuzu dünyanın seçkin üniversitelerinden doktora almış genç akademisyenlerin katılmasıyla geliştirip güçlendirdik. Rektör olarak Sadık Hoca, bu kadronun bir biriyle uyumunu özellikle gözetti, akademik ve idari kadrosuyla, öğrencisiyle bir aile oluşturulmasına çok değerli katkılarda bulundu.

Öğrencilerimizin eğitimleri boyunca, liderlik ve girişimcilik özelliklerini geliştirmek için her türlü ders ve ders dışı faaliyeti sağlamaya gayret ettik. Onları, özgüveni yüksek, araştıran, sorgulayan, düşüncelerini özgürce ifade eden, sosyal yönü güçlü gençler olarak yetiştirmeye çalıştık. Mütevelli Heyeti ve Rektörümüzle, üniversite yönetimi olarak, öğrencilerimizin geleceğe hazırlanması için akademik birimler yanında sosyal tesisleriyle, öğrenci kulüpleriyle her türlü imkanı hazırladık.

Üniversitemizin kuruluş dönemi Sadık Kırbaş Hocamızın yönetiminde başarıyla tamamlandı. 2006-2010 yılları arasında kendisinin katıldığı 4 diploma töreni ile yüzlerce mezun verdik. Bu dönemdeki çalışmaları için kendisine şükran borçluyuz. Artık yeni bir döneme, kurumsallaşma aşamasına geldik. Sadık Hocamız, Üniversitesiyile bağlarını sürdürüyor ders vererek kuruma desteğine devam ediyor, genç akademisyenlere de güzel bir örnek oluşturuyor. Bayrağı Sadık Hocamızdan devralan yeni Rektörümüz Prof.Dr. Şule Kut'un da hepimizin desteği ve katkısıyla kurumsallaşma sürecini en iyi şekilde tamamlayacağına ve Üniversitemizi ileriye taşıyacağına şüphem yoktur. Bizler de Rektörlerimizin rehberliğinde Üniversitemizin gelecekteki başarılarından kıvanç duyacağız. Sadık Hocamıza sağlık ve esenlik içinde mutlu günler diliyorum.

Sevgi ve saygılarımla,

Bekir OKAN,
Eylül 2011, İstanbul
Mütevelli Heyeti Başkanı

Sunuş

21 Eylül 2010 günü Üniversitenin Tuzla Kampüsü'nde düzenlenen devir-teslim töreninde Okan Üniversitesi Rektörlüğü görevini Üniversitenin Kurucu Rektörü Prof. Dr. Sadık Kırbaş'tan devraldığım da aklımda 2010-2011 akademik yılı içinde Sadık Hoca'ya bir armağan kitap hazırlamak da vardı. Göreve başlamamın üzerinden daha bir hafta bile geçmemişti ki, Üniversite'de bu yönde bir çalışmanın zaten başlamış olduğunu sevinerek öğrendim.

Bugün elinizde tuttuğunuz kitap, birçoğu Okan Üniversitesi'nin kuruluş yıllarında Sadık Hoca'yla birlikte çalışmış arkadaşlarımızın hocaya bir armağanı olarak tasarlandı. Bu Armağan'a emeği geçen tüm meslektaşlarıma Üniversitemiz adına içtenlikle teşekkür ediyorum.

Önce Hacettepe Üniversitesi Genel Sekreteri, daha sonra Okan Üniversitesi Rektörü olarak Türk yükseköğretimine değerli hizmetlerde bulunmuş bir yönetici ve Maliye Hukuku alanında çok değerli bir bilim insanı olan Prof. Dr. Sadık Kırbaş, 21. Dönem Çanakkale Milletvekili olarak seçildiği TBMM'de görev yaptığı dönemde de Türkiye için önemli çalışmalara imza attı. Görev yaptığı her yerde kendisini tanıyanların aklında ve kalbinde samimiyeti, alçakgönüllülüğü ve beyefendi kişiliğiyle yer eden Prof. Dr. Sadık Kırbaş -tüm öğrencilerimizin ve mezunlarımızın Sevgili Sadık Hocası- bugün de Okan Üniversitesi Hukuk Fakültesi öğrencilerini yetiştirmeye devam ediyor.

Sevgili Sadık Hoca'ya, ailesi, meslektaşları ve öğrencileriyle birlikte ve hep sağlık ve huzur içinde geçireceği nice yıllar diliyor, kendisine sevgi ve saygılarımı sunuyorum.

**Prof. Dr. Şule Kut
Rektör**

ZORU BAŞARMAK

Sadık Kırbaş'la ilk tanışmamız gençlik yıllarımıza (1974) rastlar. O Fransa'da, ben Amerika'da doktoralarımızı bitirmiş, Erzurum Atatürk Üniversitesi'nde aynı bölümde çalışmaya başlamıştık. Yolun başında, geleceğimizi şekillendirecek, çoğu ortak, büyük büyük hayallerimiz vardı. Bir o kadar da görünen ve görünmeyen engeller.

Evlilik, çocuklar, akademik kariyerde ilerleme kaygısı v.s. uykusuz geceler demekti çoğu kez. Bu endişeleri çekilir hale getirecek en küçük başarıyı büyük bir şölene çevirecek coşkulu dostların varlığı en büyük güvencemizdi. Sadık Kırbaş'ın bizden ayrılan yanları daha sakin ve daha kararlı duruşu ile ağırbaşlılığı ve sınırsız fedakarlığıydı.

Daha sonra yaşamımızı, o Ankara'da, ben İzmir'de sürdürdük. Ortak arkadaşlarımızdan ve medyadan Sadık Kırbaş ile ilgili başarı haberleri akıyordu. Üniversitedeki başarıları onu siyasete taşıyabilir demeye kalmadan o siyaset alanında dürüstlük ve fazilet mücadelesi veren kişiler arasına katılmıştı. Zamanı geldi siyaseti de noktaladı.

Mesleğin sonlarına doğru işlerin tekdüzeleşmeye başladığı, beklentilerimin azalmaya ve "artık emekli olma zamanı" geldi diye düşünmeye başladığım günlerden bir gün, bir telefon geldi. Sadık Kırbaş'tı arayan. Yeni kurulacak bir üniversiteye rektör olarak atandığını, kendisine yardımcı olup olamayacağını soruyordu. Anlattıklarından edindiğim izlenim bu işin en az bir yıl süreceğiydi. Yapılacak yığınla iş vardı. Kendisine tekrar beraber çalışmaktan mutlu olacağımı ifade ettim. Daha sonra her şey hızla değişmeye başladı. Tanıdığımız bildiğimiz bürokrasi değildi bu sanki. Aylar sürecektir kararları Sadık Kırbaş peş peşe çıkarıyordu. Telefonlarda dört-beş ay sonra eğitime başlarız diyordu. Önce Ankara'da sonra İstanbul'da bir araya geldik. Mütevelli Heyet Başkanı Sayın Bekir Okan'la birlikte eğitime başlanacak binaya gittik: *Rabbim sen yardımcımız ol! Nasıl bir yer burası! Her yer toz duman, duvarlardan kablolar sarkıyor, sıra yok, masa yok, sandalye yok, sekreter yok, hoca yok, asistan yok...* Bekir Bey her zamanki kararlılığı ile yetişir diyor, Sadık Bey de destek veriyordu. Evet yetişti... Dört bölüm, 85 öğrenci ile eğitime başladık. Rektör dahil üç profesör ve bir doçent Üniversite'nin tüm kurullarını oluşturuyorduk. Gene yokluklarla uğraşıyorduk. Amaç Anglo-sakson modelinde bir eğitim kurumu oluşturmaktı. Ama herkesin bu ortak amaca ulaşma yolunda görüş ve düşünceleri farklıydı. Bu farklılıkları ortak bir karara dönüştürmek ve buna dayalı yönerge ve yönetmelikleri hazırlamak kolay değildi. Ama insana inanılmaz güven veren kişiliği ve yüksek ikna kabiliyeti olan bir rektörünüz varsa, tüm zorluklar kolayca aşılabirdi. Nitekim öyle de oldu.

Eğitimin ikinci yılında Kadıköy'e taşındık. Aynı yılın ortalarına doğru Rektör'ün özel uğraşları ve büyük gayretleri Üniversite'ye bir yerleşke alanı kazandırdı. Şu alanı bir de biz yakından görüp inceleyelim diyoruz ve gidiyoruz... Benim için ikinci şok! "Burası belki 10- 15 yıl sonra Üniversite olarak düşünülebilir" dediğimde Sadık Hoca "Bak şehir buraya geliyor. Gecekondu falan da yok, iki üç katlı bahçeli villalar başlamış. Merak etme yakında buradayız!" demişti. İnanılmaz bir öngörüdü bu. Sanki bir mucize oldu ve Üniversite'nin üçüncü yılının bitmesine kısa bir süre kala inşaatlar başladı. Beş ay sonra Üniversite'nin dördüncü yılında yerleşkemize taşınmamız kararlaştırılmıştı. 2006'nın yaz ayları kabus gibiydi. Bir taraftan mimari planlar üzerinden yerleşim şemaları yaparken, diğer yandan inşaatların bit-

meyeceği endişelerini taşıyorduk. Bu kez mucizeyi bize yaşatan kişi Sayın Bekir Okan'dı. Yurtdışından gece yarısı 02.00'lerde dönse bile sabahın 07.00'sinde inşaatların başına geçip, gerekli kararları veriyor ve işleri kontrol altında tutuyordu. İnşaat alanına geçici bir köy kurulmuş, üç vardiya çalışılıyordu. Sadece binalar değil çevre düzeni ve peyzaj işleri de bitmiş ve modern bir yerleşkeye kavuşmuştuk. Beş ay önce inşaatların temelini atan Başbakan Yardımcısı Sayın Abdüllatif Şener eğitim yılının açılışına geldiğinde gözlerine inanamadığını söylemişti.

Rektör Yardımcısı olarak Okan Üniversitesi'nde dört yıl boyunca yaşadığım çalışma temposu gerçekten müthişti. Hemen herkes tüm birikimini ortaya koyuyor ve başarıya destek veriyordu. Bunu organize eden, yönlendiren, bitmeyen enerjisi ve sabrına ek olarak yüzünde gülücükleri hiç eksik olmayan biri vardı: O ''Orkestra Şefimiz ''Rektörümüz'' Prof. Dr. Sayın Sadık Kırbaş idi.''Zoru Başarmak'' böyle bir şey olmalıydı!

O'nun eserleri ve başarıları bizler için de birer övünç kaynağıdır. Sevgili dostum, arkadaşım, kardeşim Prof. Dr. Sadık Kırbaş, sizi tanımak zevkini ve sizinle çalışmak onurunu bizlere yaşattığınız için binlerce teşekkürler...

Prof. Dr. Cevdet Öğüt, Mart 2011 İzmir

BİRLİKTE BAŞARDIK ...

Okan Üniversitesi adını ilk duyduğum zaman 2005 yılının Ekim ayıydı. Bir gazetesinin İnsan Kaynakları ekinde, Prof. Dr. Sadık Kırbaş'ın bir fotoğrafı ve kısa bir söyleşi vardı. Okan Üniversitesi vizyonunun, iş dünyası ile sıkı ilişkiler geliştirmek, onların ihtiyaçlarına cevap verebilmek olduğunu ve bu düşüncüyü gerçekleştirmek için de bazı kurumlara özel eğitim programları uyguladıklarını söylüyordu. 1999 yılında ilk defa bir Devlet Üniversitesinde (İstanbul Teknik Üniversitesi) tamamı İngilizce olan ve yüksek sayılabilecek bir ücreti olan bir yüksek lisans programı başlatmış ve o güne kadar geliştirmiş biri olarak, bunu neden ben daha önce düşünemedim diye kendimi sorguladım. Sonra, 2005 yılının Aralık ayında bir telefon aldım ve Okan Üniversitesinin İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesine bir dekan aradığını ve benimle ilgilendiklerini öğrendim. Daha önce yerini bile bilmediğim bu üniversite ve bir zaman önce de bende ilgi uyandıran Okan Üniversitesi Rektörü Sadık hocam ile ilk görüşmemizi Hasanpaşa binasında yaptık. Sanırım ikimizde birbirimizden çok etkilendik. Okan Üniversitesinin atılımda, yenilik yapmada, fark yaratmada ve rekabetçi olmada ne kadar istekli olduğunu bana Sadık hocam hissettirdi. Ben de bu vizyonun bir parçası olmak için İTÜ'deki görevimden istifa ederek, 2006 yılı başında bir Okan Üniversiteli oldum.

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nin ilk dekanı olarak göreve başladığımda, Fakültenin yürüttüğü 4 lisans programı, toplam 180 öğrencisi ve 3 tam zamanlı öğretim üyesi vardı. Bir yıl sonra, 3 yeni İngilizce lisans programı, 4 yeni yüksek lisans programı ve toplam 6 tam zamanlı hocamız olmuştu. Aradan geçen 6 yıl boyunca, Fakültemizdeki toplam lisans programı sayısı 11'e, toplam öğrenci sayısı 1200'e ve toplam tam zamanlı akademik personel sayısı 51'e ulaşmış durumdadır ve bugün Okan Üniversitesinin en büyük fakültesi konumundadır.

Okan Üniversitesinin gelişmesi kadar, Fakültemizin de gelişmesine her zaman katkıda bulunan ve desteğini hiç esirgemeyen Sadık hocamızın, akademik bilim ve etik kurallarına ne kadar saygılı olduğunu vurgulamak isterim. Üniversitemizin iç yapılanmasından dış ilişkilerine, Fakültemizin yeni açacağı programlardan akademik kadro atamalarına kadar her konuda uyum ve işbirliği içinde çalıştık. Sadık hocamın deneyimli ve duyarlı yaklaşımlarına bazı zamanlarda anlam veremesem de, sonrasında haklı olduğunu kabul ettim. Zaman zaman anlamadığımız konular da oldu elbette. Bu konuların bazılarında da olsa, zaman benim haklı olduğumu gösterdi. Fakat sonuçta bunların hiçbirisi bizim Okan Üniversitesi için çalışma ve yaratma şevkimizi kırmadı. Sadık hocadan çok şey öğrendim, çok deneyim kazandım. Sadık hocanın düşünce tarzı ile neler yoktan var edilebilir, onu gördüm.

Prof. Dr. Suat Teker,

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dekanı, Nisan 2011, İstanbul

ULU BİR ÇINARDIR SADIK KIRBAŞ HOCAM

Üniversitede araştırma görevliliği ile başlayan ve halen devam eden 33 yıllık süreçte, 7 farklı rektör ile çalıştım. Devlet üniversitelerinin kemikleşmiş ve hantallaşmış yapısının yarattığı monotonluktan kurtulmam gerektiğine karar vererek İstanbul'a yöneldiğimde, yaşamımda bu kadar önemli bir yeri olabileceğini hiç düşünemeyeceğim Okan Üniversitesi'nde göreve başladım. Henüz ilk günümü İstanbul'da. O gün, Okan Üniversitesi'nin Rektör'ü ile görüşecektim. Sabahın erken saatinde uçaktan inmişim, Kadıköy'de biraz oyalandıktan saat 10 civarında Üniversite'ye gitmişim, heyecanlıydım. Ege Üniversitesi'nden tanıdığım Cevdet Hocam beni Rektör ile tanıştırdı. Biraz sohbetin ardından, giderek derinleşen konularda konuşmaya başladık. Öğle saati gelmişti. Odadan hiç çıkmadan toplantı masasında yemek yedik. Cevdet Hocam bir süre sonra odadan ayrıldı, işleri vardı. Yemek sonrasında, bir yandan sohbet devam ediyor, bir yandan da makamdaki hareketlilik sürüyordu. Ben hala oradaydım, sanki bana son bir şeyler söylenmesini, yerleşeceğim odanın gösterilmesini bekliyordum çıkmak için. Saatler öyle hızlı geçmişti ki, neredeyse mesai bitmek üzereydi. Cevdet Hocam tekrar odaya geldiğinde beni hala orada görünce biraz da şaşırılmış bir eda ile "hala burada mısın?" dedi. Bu söz üzerine, Sevgili Sadık Hocam "Rektörün bir gününü nasıl geçirdiğini bütün ayrıntılarıyla yaşadım" diyerek gülümsedi ve bizi de güldürdü. O an yaptığım yanlış farkına vardım. İlk kez, bir Rektörün odasında bu kadar çok kalmıştım. Uzun bir günü, böyle bir durumu bile espri yaparak karşılayan, sohbetine doyamadığım bir Rektör ile geçirmiştim. Belli ki o nedenle saatler, farkına varmadan, akıp geçmişti. Geride bıraktığım onca yılın alışkanlıklarına rağmen, yeni çalışma ortamını, yeni çalışma arkadaşlarımı, o kadar kısa sürede benimsedim ve o kadar çok sevdim ki! Yıllardır özlemine hissettiğim bir Üniversite'de çalışıyordum artık. Yeni bir üniversite olmanın getirdiği zorluklara rağmen, yürekleri hep aynı idealler için çarpan can dostlarımı, Okan dostlarımı bulmuştum. Birlikte her şeyi başaracağımıza olan inancımız günden güne artıyor, her geçen gün bir öncekinden daha heyecan verici gelişmeleri yaşıyorduk. Üniversitemizi, sadece ideallerimizle, enerjimizle değil, yüreklerimizle de bağlanacak kadar çok seviyorduk. Bu güzel çalışma ortamını bizlere sağlayan, başta Sevgili Rektörümüz Prof. Dr. Sadık Kırbaş hocamız olmak üzere, Üniversitemizin kuruluşundan itibaren yanında yer alan sevgili Rektör Yardımcımız Prof. Dr. Cevdet Öğüt'ün "babacan" tavırları ve bunca güzelliğin en önemli desteği olan Mütevelli Heyet Başkanımız Sayın Bekir Okan'ın mütevazı kişiliği, bizleri yürekten bağlamıştı Üniversitemize. Sadık Hocamıza, Rektörümüz olmasının ötesinde, en gergin ortamlarda bile yapıcı yaklaşımından asla vazgeçmeyen demokrat kişiliğine, her zaman saygı duyduk. Sevgi dolu gülümsemeyle bakan mavi gözleri ve sempatik tavırlarıyla, bir ağabey gibi çok sevdim. Liderimizin böyle demokrat bir kişiliğe sahip olması, hizmetlisinden yöneticisine saygı ve sevgi dolu bir ortam yaratırken, "Okanlı" olmanın özgüvenini ve gururunu da yaşattı bizlere. Her ortamda örnek gösterdiğim ve özlemle andığım Okan Üniversitesi'nin, yaşam boyu unutamayacağım dostlukların baş mimarı idi Sadık Kırbaş Hocam. Her konuşmasının başında "küçük bir fidandık, ulu bir çınar olduk" benzetmesini yaparken, gerçek bir ULU ÇINAR'ın nasıl olduğunu gösterdi bizlere sevgi dolu yüreği, demokrat kişiliğiyle.

O ULU ÇINAR sevgili SADIK KIRBAŞ hocamızın kendisiydi aslında...

Prof. Dr. Ahmet KAŞLI, Mart 2011 İzmir

SADIK HOCAM'A

2003 yılının Temmuz ayı idi. Telefonum çaldı. Karşımdaki ses bana Okan Üniversitesi Rektörü'nün aradığını söylüyordu. Hiç adını duymadığım bir üniversiteden niye aranırdım ki, bilemedim. Sonrasında çok candan bir ses "ben Okan Üniversitesi Rektörü Sadık Kırbaş, isminizi Hacettepe Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dekanı'ndan aldım. Yeni bir üniversite kuruyoruz ve Psikoloji Bölümü açmak istiyoruz, sizinle görüşmek isterim" dedi. Doğrusu çok cazip bir öneri gelmedi bana. Yeni kurulacak olan, devamını getirebilecek mi bilinmeyen bir yerle görüşmek ne kadar anlamlıydı kestiremiyordum. Ancak bir "Hacettepe'li"nin isteğini geri çeviremezdim. Gittim de. Bu nasıl anlatılır, bilemiyorum ama sanırım "pozitif elektrik" denen şey bu olmalı. Sadık Hocayla yaptığım ilk görüşmeden ayrılırken, gönülsüz olarak, belki sadece ayıp olmasın diye gittiğim o görüşmeden, "neden olmasın!.." şeklinde düşüncelerle ayrıldım. İşte böyle başlayıverdi benim Sadık Hocayla birlikte "Okanlı" olmam. Aslında ben üniversiteye değil, Sadık Hocaya "evet" demiştim. Bu kararımdan da hiç pişmanlık duymadım.

Sonrası hızla gelişti. Psikoloji Bölümü ek kontenjanla öğrenci almaya hak kazandı ve ben Ekim 2003'de Okan Üniversitesi'ne "Yard.Doç" unvanıyla Psikoloji Bölüm Başkanı olarak geldim. Hocamla 7 yılı birlikte geçirdik, her anından çok şey öğrendiğim 7 yıl. Tüm akademik gelişimlerimde onu hep arkamda beni desteklerken gördüm. "Doç." olduğumda aldığım ilk tebrik telefonu onandı. Bugün gibi aklımda, Ege Üniversitesi'nin bahçesinde "bu da bitti" diye dolaşırken, Sadık Hocadan gelen telefon ve her zamanki o sıcacık ses. Hiç bıkmadan usanmadan bana "hadi" diyordu "profesör olmalısın". O gün de geldi çattı ve yine Sadık Hoca bana olan inancımı bir kez daha gösterdi. Profesör olduğum gün bana "dekan olmanı istiyorum" dedi.

Benim "ağlama duvarımdı". Ne zaman canım bir şeye sıkılsa, ne zaman bir yol göstericiye ihtiyaç duysam, hep onu aradım. Buldum da! Şu anda büyük bir şerefle oturduğum O'nun odasının duvarlarının dili olsa da söylese. Ne konuşmalar yapıldı bu odada. O masasında ben ise karşıdaki sağ koltukta. Bu odadan her ayrılışımda sanki bir terapi seansından çıkmış gibi kendimi rahatlamış ve mutlu hissetmişimdir. Problemim her ne ise ya çözmüş ya da bana aslında bunun problem yapılacak bir şey olmadığını anlatmıştır.

Bugün Okan Psikoloji Bölümü, Üniversite'nin başarılı ve "prestij" bölümü olarak anılıyorsa, bunda Sadık Hocanın bana ve dolayısıyla bölümümüze verdiği desteğin rolü yadsınamaz. Sanırım benim açımdan en önemli yanı "oyun bahçemde" hep özgürce dolaşabilmeme izin vermesiydi. Benim gibi müdahaleden pek de hoşlanmayan biri için bu bulunmaz bir özellikti. Denetlendiğimi hep hissettim ama asla kontrol edilmedim. Aramızdaki en temel duygunun "güven" olduğunu düşünüyorum, onun bana ve benim ise ona.

Ben "yapamam" dedikçe, onun "yaparsın, senden iyisini kimse yapamaz" cümleleriyle aldığım "motivasyon", beni TV kanallarında az dolaştırmadı. Ben "reklam" yapamam dedikçe, nasıl oluyorsa kendimi hiç hissetmeden tanıtım yaparken buluyordum. Yapamam dediğim şeyleri, aslında yapar olduğumu gördükçe de kendimi hep daha iyi hissettim.

İlk Marco Polo Çalıştayı. Yıl 2004 Nisan ayı. Hoca "mutlaka gelmelisin Antalya'ya, sensiz olmaz" diyor. Ben ise "hocam doçentlik jürim var nasıl geleyim?" diyorum. Sonuç: tabi ki gittim! Orada çalıştayı yaptık, yedik, içtik, Ankara türküleriyle oynadık. Döndük ve 2 gün sonra ben jürideyim. Bana telefonda diyor ki "Bak yapamam,

gelemem diyordun. İşte o da oldu diğeri de”. Evet, yine dediğı gibi olmuştu, orada aldığı enerji, sınavdaki başarıyı pekiştirmişti.

Sadık Hoca’yı üniversite ortamı dışında da o kadar farklı yerlerde hatırlıyorum ki. Pistte karşılıklı oynarken, yolculuklarımızda bizleri toparlarken, eğlencelerde kadeh tokuştururken, gecenin bir yarısında otel lobisinde ceket-kravatıyla, gayet zinde bir şekilde Antep-İstanbul yolculuğuna çıkmak için ekibimizi beklerken, denizde taaa uzaklara yüzerken...

Bu kadar çok ve çeşitli faaliyeti yöneticisi ile paylaşabilen az sayıda şanslı insan vardır ki işte onlardan biri de benim.

Bana olan güveniniz için size sonsuz teşekkürler Sadık hocam. İyi ki sizi tanıdım, iyi ki sizinle çalışma hazzını yaşadım... Her zaman yaşamımda olmanız dileğiyle. Saygı ve sevgilerimle...

Prof. Dr. Dilek Şirvanlı Özen

Prof. Dr. Sadık Kırbaş'a...

2006 yılının Ocak ayında; hayatımın daha uzunca yıllarını geçireceğimi zannettiğim İstanbul Teknik Üniversitesi'nden ayrılarak, Okan Üniversitesi'ne geçtim. İTÜ'den ayrılmayı hiç düşünmediğim bir dönemde, görüşmeye gittiğim bir kapının arkasında, bizleri çok sıcak ve samimi karşılayan bir çift mavi göz bana doğru gülümsedi. Öylece bakakaldığım ve hayranlıkla izlediğim bu kişi, yeni kurulan Okan Üniversitesi'nin vizyonunu büyük bir heyecanla anlatan Rektör Prof. Dr. Sadık Kırbaş'tan başkası değildi. Çalıştığım kuruma aidiyeti hep en üst noktada tutmaya çalışan, gelecekle ilgili her daim hayalleri ve hedefleri olan genç bir akademisyenin; benim; tüm ilgim ve beklentim bir anda bu Üniversiteye odaklanmıştı. Yeni görev yerime başlamak için gün saydığım dönemde, Sadık Hoca'nın, Okan Üniversitesinin vizyonuna ilişkin anlattıklarını düşünerek, burada geçireceğim süreyi büyük bir heyecanla planlamaya başlamıştım bile.

Sadık Hoca çok iyi bir konuşmacıdır. İkna kabiliyeti, bir konuyu aktarabilme gücü o kadar kuvvetlidir ki, "bu iş olmaz" dediğiniz bir projenin peşinde ilk önce kendinizin koşturduğunu fark edersiniz bir süre sonra. 2007 yılında kuruluşunda çalıştığım ve halen başkanlığını yürütmekte olduğum "Bankacılık ve Finans Bölümü" benim idari görev adımlarını ilk attığım bir okul gibi oldu hep. Daha önce hiç tanımadığım ama çok etkilendiğim için peşinden gelip, aynı ekipte yer almayı gönülden istediğim Sadık Hoca, her konuda hep destek oldu bölümümüze.

2009 yılının Ekim ayında ise bana başka bir hayalinden bahsetti. "Biz; Üniversite olarak, finans piyasalarına tavsiye notları gönderelim. Sözümüz geçsin, bizim yazdıklarımızı okusunlar; ve bunu öyle yalın dille anlatalım ki çok geniş kitlelere ekonomik gelişmeleri takip etme şansı verelim" dedi. Onun, Okan Üniversitesi bünyesinde, piyasalara yönelik yeni bir oluşum başlatma hayali, **OKFRAM** markasını yarattı. Okan Üniversitesi Finansal Riskleri Araştırma ve Uygulama Merkezi, kısa sürede hem basın tarafından hem de sektör tarafından takip edilen yayınlar üretmeye başladı. Kendimizi kabul ettirmek için; çok çalışarak geçirdiğimiz bu süreçte; bu işin hem akıl hocası hem de isim babası Sadık Hoca'mız bize hep güç verdi. Halen yöneticiliğini yaptığım bu Merkez, hayatıma çok sayıda artı kattı.

Üniversite işi, gerçekten bir gönül işi. Binlerce öğrenciyi, yüzlerce akademisyeni ve idari ekibi yönetmek çok zor. Herkesin dediğini dinleyebilmek, herkesi memnun etmeye çalışmak; özellikle yeni büyüyen bir Üniversite'de gerçekten çok yıpratıcı olabiliyor. 2006 yılında Kadıköy, Hasanpaşa'da sadece 2 binadan oluşan bir Üniversite'yi doğanın tüm güzelliklerini yansıtan koskoca bir Kampüse taşıyabilmekse, ayrı bir cesaret işi. Sadık Hoca, bir Üniversitenin en zor yıllarını yaşamış bir Rektör olarak; aldığı kararlarda her zaman; hiçbirimizi kırmadan, üzmeden iş yapmaya hep dikkat etmiştir.

Sadık Hocam, sizden çok şey öğrendim. Şahsıma verdiğiniz her türlü destek için size çok teşekkür ederim.

Saygılarımla,

Doç. Dr. Dilek Teker

YAŞAMDAN GELEN, YAŞAMLA GELEN ESİNTİLER

Dünya ilginç bir yer, yaşam su gibi akıyor. Tıpkı yaşamın tesadüfî olarak su damlalarıyla başlaması gibi bazen yaşam da kimi rastlantılar insanları bir araya getiriyor. Bunlardan biri de bizlerin Okan Üniversitesi'ndeki buluşmasıdır. İnsan zamanın nasıl geçtiğini bile anlamıyor. Sayıya vuracak olursak 2003'den bu yana geçen 2500'den fazla günün bir parçasıydı karıncalar gibi çalışarak geçirdiğimiz günler. Böyle bakıldığında ne kadar uzun geliyor, aslında göz açıp kapayıncaya kadar bitiriverdiğimiz şu değerli günler.

Sadık Hoca ile ilk karşılaşmamız, 2003 Ağustos ayının sıcak günlerinden birindeydi. Çok büyük heyecanla bir üniversitenin kuruluş temelleri atılmıştı. Teklif, bizlerin de katılımıyla direkleri sağlamlaştırmak ve birlikte Türkiye için çalışkan ve üretici yeni bir nesil üretmek için ideal bir üniversite düzeni oluşturmak, seçkin ve saygın bir kurum haline gelmekti. Hedef çok güzeldi. "Hayır" demek zordu. Geçmişteki yönetim deneyimlerimizin getirdiği güvenin yanında, kendi inisiyatifimizle de oluşturabileceğimiz yeni bir organizasyonun ilk kadrosu içinde yer almak çok cazip geliyordu. Bu koşuşturmacada yaşamımızı etkileyen, isteyene hareket sahalari sunan bir Rektördü değerli hocam Prof. Dr. Sadık Kırbaş.

Akademik ve idari kadro olarak bir elin parmakları gibiydik o sırada. "Ne yapılacak? Nasıl olmalı?" gibi kritik sorular herkese sorulur, bir görüş birliği oluşturulduktan sonra harekete geçilirdi. Toplantılarda ben, sen, o yok, biz vardık.

O zaman hemen kolları sıvadık, koşulların zorluğu, yeni başlamış olmanın getirdiği insan gücündeki eksiklikler, bazı teknik aksaklıklar, kiralık binalardaki yetersizlikler bizleri hiç yıldırmadı. Aksine şevkimizi kamçıladi. Çok yeni olmanın verdiği ivmeye kaptırmıştık kendimizi. Böylece küçük damlalar birike birike kocaman bir su birikintisi olmaya başladı.

Önce İşletme Bölümü'nün kuruculuğunu üstlendim. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi için önemli bir görevdi. Çünkü Fakülte'nin tek programıydı. Sadık Hocamız Dekanımız olarak da görev yapmaktaydı o dönemde. Bölümde ders programları yapmak, diğer üniversitelerdeki değerli bölüm başkanları ve Profesörlerden danışmanlıklar ve fikirler almamız için yönlendirdi Sayın Rektör Kırbaş. Ayrıca kendimizi geliştirmemiz için de bize fırsatlar yaratmaya çalıştı. Başarıya ulaşma çabalarımızda bizlere destek oldu. Okan Üniversitesi'nde yayınlanan ilk yurt dışı yayınlardan biri olan makalemin kabul edildiğini ilettiğimde gözlerinin büyük bir heyecanla ışıldadığını hatırlıyorum.

İlk sene akademik dönemin başında Okan Üniversitesi'ni tercih eden öğrencilerin gelmesi hepimizi heyecanlandırdı. Tanışma toplantılarına ekip arkadaşlarıyla katılıyor, tek tek hiç bıkmadan usanmadan nasıl iyi bir Üniversite olacağımızın, gelişeceğimizin temel kadronun sağlamlığının vurgusunu yapıyordu Sayın Kırbaş.

Öğrenciler kayıt olup derslere başladığında bir Üniversite'nin doğuşunu ve gelişimini izlemek bizlere kısmet oldu. O doğum sancılarını hep birlikte göğüsledik. Toplam 85 öğrenciyle başladığımız yolculukta günler günleri kovaladı. Çok kısa süre içerisinde gösterdiğimiz çabalarla öğrenci sayımız 1000'leri buldu. Küçük butik binalardan kocaman bir kampüse ve kitlesel bir eğitim şölenine dönüştü. Şimdilerde öğrenci sayısı için 7000'ler telaffuz ediliyor.

Rektörümüz Prof. Dr. Sadık Kırbaş'ın olumlu tutumu bizlere kapısının daima açık olması, insanı dinlemesi ve o geri dönüşüme gidecek bir tomar kağıda aldığı notlar

iş yaşamından küçük bir anı olarak çağrışıyor, şimdi geriye doğru yaptığım düşünce yolculuğumda. Defter ya da bilgisayar değildi not aldığı ve “iş bitince sayfayı ne yapıyor” diye düşündüğüm olmuştu doğrusu. İlk dönemlerde katıldığımız Mütevelli Heyeti toplantılarını da unutamıyorum. Çok değerli Mütevelli Heyet Başkanımız Sayın Bekir Okan ve heyet üyeleri ile birlikte Üniversite’yi nasıl daha iyiye taşıyacağımızı konuşmak için kapıyı açan yine Prof. Sadık Kırbaş’tı.

Üniversite kuruldu ve aradan geçen bir sene zarfında Yakacık’taki ilk binadan Kadıköy’deki kampüse taşındığımızı hatırlıyorum. Birçok alternatifin arasından şehirde çok merkezi bir noktayı seçmişlerdi vizyoner görüşleriyle, öğrencinin gelmesi ulaşması kolay olacaktı. Burasının merkez olmasından yararlanmak gerekir düşüncesi vardı. O dönemde yardımcı doçent olmama rağmen, bir gün aramızda geçen bir konuşmada Sosyal Bilimler Enstitüsü’nün kurulması konusunu ortaya attı Rektörümüz. Daha önceki Üniversitemden gelen Sosyal Bilimler Enstitüsü’ndeki destek deneyimim ile bu işe girişebileceğimizi söylediğimde hemen işe koyulmamı söylemişti. Dosyaları hazırlayıp gönderdiğim de ise özel olarak teşekkürlerini iletmişti. Gençlere yol açmasının önemli bir kanıtı olduğunu düşünüyorum bu girişiminin. Profesör Kırbaş’ın zor zamanlarda, üzüntülü anlarda insanlara desteğini esirgemediğini söylemeden geçemem. Bu da, iyi ya da kötü günde yanınızda bir rektörün yanı sıra, iyi bir ağabeyin de olduğunu bilmek demek aslında.

İşte böyle bir damladan yola çıkan bir avuç insan azar azar büyüyerek bir göl haline geldik. Güzel bir ekiple birlikte şimdi artık büyük bir Üniversiteyiz. Bu ekip hala ilk günlerdeki enerjisiyle Üniversite’ye hizmet vermeye devam ediyor. Farklı nedenlerden dolayı aramızdan ayrılanlar olduysa da bu Üniversite sizin sayenizde bu duruma gelmiştir Sayın Kırbaş. Teşekkürler ediyor ve emeklilik yaşamınızda su gibi akan güzel günler dileyerek sevgi ve saygılarımı sunuyorum.

Doç.Dr. Gonca Telli Yamamoto, İstanbul 2011

BİR BAŞLANGIÇ HİKAYESİ

Başlangıçları çok severim. Başlangıçlar hep umut verir bana. Mevsimlerden ilkbaharı, okullardan anaokulunu, çok severim. Biri yeni bir sayfa açar doğaya, diğeri de hayata. Üniversite de böyledir benim için, bir koca öğrenim dönemi kapanmakta, yaşamı saracak yeni bir sayfa açılmaktadır.

Üniversiteler görkemli kapılardır. Çok zorlayıcı bir sınavı aşarak araladığınız kapıdan, kendinizi geliştirerek, bilginizi zenginleştirerek, anılarla, dostluklarla, unutamadıklarınızla, hedeflediklerinizle umutlarınız ile bir başka kişi olarak çıkarsınız. Girişler gibi çıkışlarda görkemli olur üniversitelerden. Geride tüm yaşamınızda sizinle birlikte yaşayacak bir diploma kalır, bir de anılarınız...

Hayatımdaki son yenilikler yolculuğum Sevgili Rektörüm Sadık Kırbaş ile başlamıştır. Bankadan emekli olmuş, doktoramı yeni bitirmiş, kendi şirketimi kurmaya hazırlanıyordum. Hedefim dış ticaret yapmak, dış ticaret anlatmaktı. 21 yıldan beri biriktirdiğim bilgilerimi memleketime döviz kazandırarak, bu işi bilenlerin sayısını arttırarak paylaşmak istiyordum. Ta ki sevgili hocam Sadık Kırbaş ile karşılaşınca kadar.

29 Ekim Balosu'nda Çankaya Köşkü'nde karşılaştık. Parlamentoda idi, yeni dönem seçimlere katılmayacağını belirtmişti. Sevgili eşi Ruhiye Hanımla da bir kez daha karşılaşmak beni çok mutlu etmişti. Ne yaptığımı sordu, emekli olduğumu ve doktoramı bitirdiğimi öğrenince beni arayacağını söyledi. Bu karşılaşma benim yaşamımda yeni bir başlangıç oluşturdu. İkinci hayata başlıyordum. Ankara'dan o çok sevdiğim kentten ayrılacak, Hocamla birlikte yeni bir başlangıca yürüyecektik. Hocam bir üniversitenin Kurucu Rektörü olduğunu benimle çalışmak istediğini belirtmişti. Uçarcasına İstanbul'a geldim. Üniversite'ye gittim. Kendisi ile görüştüğümde yardımcı doçent olarak İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde göreve başlayacağımı ve Sürekli Eğitim Merkezi'ni yönetmemi önerdi. Hocamın Hacettepe Üniversitesi'ndeki başarılarına tanıklık yapmıştım. Yeni bir başarı hikayesi yazılacağı belli idi. Bu hikayenin bir parçası olmak beni çok duygulandırmıştı. Bu heyecanla 1 Eylül 2003 tarihinde göreve başladım. Hepimiz çok heyecanlı idik. Hocam çok güzel bir ekip oluşturmuş herkes bir şeyler yapmak için kolları sıvamıştı. Üniversite sınavları sonuçlanmış, yerleştirme yapılmış o sabah heyecan içerisinde Üniversite'ye gelmiştik.

Yakacık'ta bir eğitim kurumunun bir bölümünde çalışmaya başlamıştık. Sadık Hocam sınımsız bir konuşma ile ilk öğrencimizi çok merak ettiğini ifade etti. Sevgili hocamız Fen Edebiyat Fakültesi Dekanı Prof. Dr. Hasan Özkes ile birlikte girişte oluşturduğumuz kayıt kabul masasında beklemeye başladık. Kurucu Genel Sekreterimiz Ekrem Baltacı, Kurucu Rektör Yardımcımız sevgili Cevdet Ögüt Hocam hepimiz merakla ilk öğrencimizi bekliyorduk. Öğrenci İşleri Daire Başkanımız Oğuz Esen ile sevgili Dilek Düzgünoğlu ayrı bir heyecan içindeydi.

Sonra sempatik bir genç hanım kapıdan içeri girdi. İş Bankası'nda çalıştığını ve bankadan ayrılıp, Mütercim Tercümanlık Bölümü'nde okumak istediğini, Okan Üniversitesi'ni tercih ettiğini ve kayıt yaptırmak istediğini belirtince heyecanımız katlandı. Kendisinin ilk öğrencimiz olduğunu büyük bir mutlulukla ifade ettik.

Durumu Sadık Hocamıza ilettiğimizde, iş yaşamında gelen öğrencimizle başlayan bu güzel rastlantının, Üniversitemiz için önemli bir işaret olduğunu esprili şekilde ifade etti. Misyonu "İş Yaşamına En Yakın Üniversite" olarak seçen ve bu kavramın

sloganlaşarak kısa sürede Okan niversitesi ismi ile birlikte anılmasını sağlayan Rektörümüz daha o günden bu yönde çalışmaya başlamıştı!

Bizleri Okan niversitesi çatısı altında toplarken birer aile ferdi gibi görüşlerimizi almış, kararların ortak görüşlerin sonuçları olarak uygulanmasına olanak sağlamıştır.

Sevgili Hocamı hem kendi yaşamımın yeni bir başlangıcında, hem de çok sevdiğim niversitemin başlangıcına neden olan bir simurg olarak her zaman saygı ve sevgi ile anacağım.

Yrd. Doç. Dr. Ayşenur Topçuoğlu, Akfırat, Mart 2011

ÇEVİRİBİLİM BÖLÜMÜ VE SADIK KIRBAŞ

Kurucu Rektörümüz Prof. Dr. Sadık Kırbaş'a ilk görüşmelerimizden birinde “neden Mütercim-Tercümanlık Bölümü?” diye sormuştum. Hocamız milletvekili olduğu dönemlerde, özellikle Batı Avrupa dışında katıldığı yurtdışı gezilerinde, gidilen ülkelerin yetkilileri ve temsilcileriyle iletişimde yaşanan zorluklara ve nitelikli tercüman eksikliğine işaret etmişti. Bir iş insanı olarak Mütevelli Heyeti Başkanımız Bekir Okan'ın da benzer deneyimler yaşadığını aktardıktan sonra, Üniversitemizin kuruluşunda açılması düşünülen ilk bölümlerinden biri olarak bu bölümü özellikle seçtiklerini anlatmıştı. Bölümünün kuruluşunu üstlenmiş olan sevgili hocam Doç. Dr. Nihal Akbulut'la birlikte çalışma olanağı dışında, Üniversite'nin Mütevelli Heyeti Başkanı ve Rektörünün bu sıra dışı yaklaşımı, beni ayrıca ikna etti, çünkü ülkemizde üniversitelerde açılan bölümlerin dahi bir modası olduğuna şahitlik ediyorduk. Zaten İngilizce ve Almancanın yanında Rusça, Çince ve son olarak da Arapça gibi dillerde Türkiye'de ilk kez mütercim-tercümanlık programlarının açılabilmesi, modaya uygun hareket etmenin çok ötesinde, yeniliklerin ürktüçülüğünü de göğüslemeyi gerektiriyordu. Bu programların açılması, Türkiye'de ihtiyaç duyulan bir alana yeni kurulan bir üniversitenin dinamizmi içinde cevap verme arzusunu yansıtmaktaydı.

Böylece Eylül 2003'de bölümün kuruluşuna yardımcı olmanın yanı sıra Üniversite'nin İngilizce Hazırlık Birimi'nin kuruluşunu da üstlenmeyi kabul ettim. Dinamik, hevesli ve hepsi farkı alanlarda çevirmen olarak çalışmış olduklarından günün deyimiyile “multi-tasking” çalışmayı kotaran bir ekiple çok şey başardık: Farklı dillerde mütercim tercümanlık programlarını açtık, bunları bir bölüm şemsiyesi altında topladık, İngilizce hazırlık sınıflarının yanı sıra, diğer dillerde de hazırlık sınıflarını kurduk, üniversitenin ilk konferanslarını düzenledik ve ilk iki yüksek lisans programından birini açtık. Ancak Üniversite'nin kuruluş ekibindeki tüm çalışma arkadaşlarım gibi benim de tek görevim çeviribilim ya da hazırlık sınıfıyla sınırlı değildi: öğrenci kulüplerinin kuruluşunu üstlendim, “iş yaşamına hazırlık programı”nın hemen birinci yılımızın yazında devreye sokulmasına katkıda buldum.

Geriye dönüp baktığımda bu kadar enerjinin bulunabilmesine şaşırıyorum. Kuşkusuz çok önemli bir unsur, bölümümüzde Nihal Hocamızla birlikte kurulan ekip ruhu. Ancak diğer önemli etken, Sadık hocamızın insanı yüreklendiren yaklaşımı, ortaya çıkan sorunları büyük bir açıklık içerisinde çekinmeden tartışmamızı sağlayan yapıcı tutumuydu. Bu tutum olmasaydı, 2004'de doktoram biter bitmez – aslında fazlasıyla erken ve hazırlıksız bir dönemde – Anabilim Dalı Başkanlığı yanı sıra üstlenmek zorunda kaldığım Çeviribilim Bölümü'nün başkanlığını onca sene sürdürmem mümkün olmazdı. Demokrat kişiliğiyle kendinize otosansür uygulamınızı gerektirmeyen, açıkça her şeyi tartışabileceğiniz, size takip etmeniz için verdiği görevlerde kendisi de bir adım atmışsa anında geri dönüp bilgi vermesine özen gösteren bir Rektör olmasaydı, akademik çalışmalarımızı tamamen geri plana itip idari konulara odaklanmamızı gerektiren bu görevleri sürdürmek sanırım çok zor olurdu. Özellikle de benim gibi susup oturmasını bilmeyen bir insan için. İlköğretimden başlayarak öğrencilerin itaat etmesini değil soru sormasını, çekinmeden fikirlerini ifade etmesini önemseyen bir ülkede büyüdüğüm için, Türkiye'ye geldiğimden beri fikirlerimi kendime saklamayı, görüşlerimi dile getirirken ast-üst ilişkilerine dikkat etmeyi pek becerememişimdir. Ayrıca Türkiye'deki birçok korku duvarını da anlamamışım. Sadık Hocamız biraz aykırı gibi görünebilen fikirlere açık bir tutum

sergilemeseydi, 2010 Kùltùrlerarası Diyalog Atölyesi'ni İstanbul'un farklı mekânları dışında Heybeliada Ruhban Okulu'nda gerçekleştirmeyi Üniversite'ye teklif etmeyi düşünemeyebilirdik. Türkiye'de akademi, ast- üst ilişkilerindeki hiyerarşinin en fazla önemsendiği, unvanların kişisel beceri ve birikimlerin önüne geçebildiği alanlardan biri olarak saymamız mümkün olduğu için, böylesine bir beceriyi geliştirmek zorunda kalmamam da diğer hocalarımın yanı sıra, Sadık Hocamızın da payı vardır.

Okan Üniversitesi'nden çalışma teklifi aldığımda, İstanbul'daki vakıf üniversitelerinden birinde rektör olan bir arkadaşımıza danışmışım. Arkadaşımınla vakıf üniversitelerindeki çalışma koşulları, özellikle kuruluş aşamasındaki dinamikleri konuşurken bana şöyle demişti: "Katıldığımız toplantılarda gördüğüm kadarıyla Prof. Dr. Sadık Kırbaş en demokrat yaklaşımlı rektör." Sanırım bu cümleyi duyduğum için daha ilk görüşmelerimizden birinde çekinmeden sorabilmişim: "Neden mütercim-tercümanlık?"

Yrd. Doç. Dr. Elif Daldeniz, Heybeliada 2011

YAPICILARIN TÜRKÜSÜ

2003 ajandamın 10 Eylül sayfasına “Okan Üniversitesi 11.00” diye bir not düşmüşüm. Altında “Rektör” yazıyor, yanında da soru işareti var.

Bu soru işaretini; *uzunca bir süre Rusya’da yaşamış, özel sektör deneyimi olan ve artık rotasını akademisyenliğe çevirmiş birisine yeni kurulmakta olan bir üniversitenin rektörü kaç dakika ayırabilir ki* ile başlayan, *kim bilir hukukçu bir profesörün Rusya konusunda ne önyargıları vardır* ile devam eden ve *belki de birikim ve deneyimlerimi üniversite ortamında paylaşmak isteğim* olağan karşılınır düşüncesi ile birazcık dinginleşen duygularımın simgesi olarak koymuş olmalıyım.

Takip eden günlerde notlarımın içeriği, “ders programı hazırlamak, Moskova’dan kitap aldirtmak, getirtmek” şeklinde, o günlerin dinamiğini yansıtır biçimde değişmiş. Not defterimdeki soru işaretli rektör, öylesine çabuk benim ve o zaman yeni bir üniversite yolunda kader birliği ettiğim arkadaşlarımın “Sadık Hocası” olmuş ve bizi yönlendirmiş ki yapılacak işleri not alma olanağım olmamış.

Oysa, özellikle 2003 ve 2004 yıllarında, yönetim anlayışında akademisyenlik ile siyaset sanatını ustaca sentezleyen Sadık Hoca ile pek çok ilke imza attık. Yeni bir üniversitenin kuruluş yolunda, bu heyecanı hep birlikte yaşamamızın yolunu açtı Rektör Hocamız. O zaman ki mütevazı olanaklar çerçevesinde, içimizdeki enerjiyi, yüreğimizdeki iyi niyeti, beynimizdeki bilgiyi kısa zamanda büyük sonuçlara dönüştürebilmemiz için yol gösterici oldu. Parça parça anı kareleri var aklımda. Yakacık’taki küçücük binamızda Rusya Büyükelçisi Aleksandr Lebedev’i ağırladığımız günü anımsıyorum. Kurucu Rektör Yardımcımız Prof. Dr. Cevdet Ögüt, Genel Sekreterimiz Ekrem Baltacı ve ilk özel kalemimiz An Dilber ile birlikte hazırlamıştık dışarıdan ısmarladığımız yemekleri sunacağımız masayı. O zamanlar görev tanımı çerçevelerimiz yoktu. Sadece yapılacak işler ve bizler vardık. Bir toplantı yapılabırsak önce masa ve sandalyeleri taşımamız gerekirdi. Ancak ondan sonra oturup sözmüzü söyledik. “Uluslararası bir toplantı yapmamızın “zamanı” geldi” dediğinde hala o derme çatma binada 85 öğrenci ile öğretim veriyorduk. Her yıl daha geniş katılım ile değişik profillerde düzenlediğimiz Avrasya Sempozyumlarımızın ilk tuğlası böyle kondu. İlk üniversite tanıtım konuşmasını Sadık Hoca’dan dinledim. Sonra kendimi değişik illerde düzenlenen kariyer toplantılarında buldum. O dönem, tanıtım ve kariyer toplantılarında ne anlatılacak alanın ne de bilgi verilecek mesleğin önemi vardı bizler için. Önemli olan Üniversitemizi ve yapacaklarımızı anlatabilmektir. Hasanpaşa’daki binamıza taşındığımızda bu heyecanla sabahladık tercih geceleri, bıkmadan usanmadan bilgi verdik gençlere. Yalnız değildik. Biz giriş katında gündüz devam eden tamirin inşaat tozları içerisinde gelen üniversite adaylarını karşılarken Sadık Hoca, Cevdet Hocamız ile beraber yukarıda, bugün vardığımız hedefe ulaşmanın planlarını oluşturuyordu. Kurucumuz Bekir Okan, beklentiler büyüdükçe hedefe varılması için koyduğu zaman dilimlerini daraltıyor, çitanın hep daha yükseğe taşınmasını istiyordu. O beklentilerin, hedeflerin doğrultusunda yapılan çalışmaların bir sembolü ve biraz da özeti gibi, bugün Akfırat Kampüsü’nde yer alan yurtlardan biri “Prof. Dr. Sadık Kırbas” adını taşıyor. Yedi yıl önce 85 öğrenci ile yola başlayan Üniversite’nin Kurucu Rektörü’nün adını taşıyan 66 odalı bu yurdun, 193 kişilik kapasitesi ile ilk yapımızdan daha büyük olması oldukça anlamlı geliyor bana.

Rusça Mütercim Tercümanlık Programı’nın YÖK tarafından onaylandığı haberi geldiğinde İstanbul Üniversitesi’nde bir toplantıydık. Sadık Hoca “gözün aydın”

demışti bana, gözlerinin içi gülüyordu. Okan Üniversitesi bu programı ile sadece Türkiye’de dil eğitimi alanında çok önemli bir adım atmakla kalmıyor aynı zamanda hızlı bir ivmede çok boyutlu gelişen Türk-Rus ilişkilerinde köklü bir hamle gerçekleştirmiş oluyordu. Türkiye’de bir ilk olan programımız başka üniversitelere de örnek oldu, Rusça Mütercim Tercümanlık Bölümleri peşimiz sıra açıldı. Biz ise başka ilklerin ardına düştük. Ülkemizdeki ilk Çince ve Arapça Mütercim Tercümanlık Programlarını açtık.

“Yapıcılar türkü söylüyor, yapı türkü söyler gibi yapılmıyor ama. Bu iş biraz daha zor” dizelerinde şairin dediği gibi, bir üniversitenin ana taşlarını koymak da hiç kolay olmuyordu. Bir yandan idari ve tanınımı bulamadığım (Sadık Hocam bunlara “angarya” der) işleri yaparken bir yandan da akademik çalışmalarda ilerlemek gerekiyordu. Doktora tezim uzadıkça Sadık Hocanın “haydi artık”ları sıklaşıyor ama verdiği işler azalmıyordu. Dışarıdan çelişkili gibi görünen bu durum, aslında Sadık Hocamızın en önemli özelliği olan uzlaşmacı yanının bir yansıması. Kişileri sadece birbirleri ile değil, yaptıkları veya yapmak zorunda oldukları işlerle de uzlaştırır Sadık Hoca.

Bu uzlaşmacı ortamda türkü söyler gibi yükseldi Üniversitemiz. Yapı yeri toz toprak içinde olduğunda, ayağımız burkulup belimiz yükten ağrıdığına da biz yapıcıların yüreği cıvılcıvıldı.

Teşekkürler Sadık Hocam. Bizlere bu heyecanı yaşattığınız için, yaşamımda böylesi bir iz bıraktığınız ve her zaman güzelliklerle dolmasını dilediğim kocaman yüreğinizde bana açtığınız yer için sonsuz teşekkürler...

Yrd. Doç. Dr. Hülya Arslan, Mart 2011 İstanbul

YARADAN'A VARİŞ¹

GÜNÜMÜZ EVREN OLUŞUM BİLGİSİ İLE UYUMLU, BÜTÜNSEL BİR AHLAK ÖĞRETİSİ: NASIL?

Tolga Yarman^a

T.C. Okan Üniversitesi Kurucu Rektörü Prof. Sadık Kırbaş için, bir armağan kitabı düşünülmüş olması çok yönlü, çok hoş... Bir defa bu asgari bir vefa gereği... Sadık Hoca; Sevgili Bekir Okan, O'nun öncülüğünde T.C. Okan Üniversitesi Mütevelli Heyeti, bu arada Rektör Yardımcısı Prof. Cevdet Öğüt, kader arkadaşlarıyla beraber, müthiş bir serüvene çıkıyorlar ve büyük bir inanç ve ehliyetle haritalandırılmış amacı, Üniversite'nin kurulması ve boy atmasıyla beraber, kökleştiriyorlar... Akademik baş aktör Sevgili Sadık Kırbaş...

Hemen her başarımın; salak saçma iktidar kavgalarında unutturulmak istendiği, başarımın alkışlanmak bir yana, halının altına süpürülüp, kitipiyozlukların ön plana çekilmek istenmesinin vakka-i adiyeden sayılagittiği bir ortamda, T.C. Okan Üniversitesi'nin, Sadık Hoca'ya yönelik olarak, kadirşinaslığı kurumsallaştırma yönünde adım atması, gerçekten çok övünç verici...

O'na armağan edilecek kitaba, iki temel kitabımın bir özetini sunmaktan kıvanç duyuyorum. i) Un Systême de Croyance Cosmique (*Editions Quorum, Brüksel, 1997*), ii) The Framework Behind the End Results of the General Theory of Relativity (*Nova Publishers, New York, 2010*).

Aslında aşağıdaki yazımın ilk bir taslağı, söz konusu kitaplarımdan önce, 1990'ların ortalarında kaleme alınmıştı.

Düşüncemi, derli toplu, yeni olarak teknik bulgularıyla yoğrulmuş bir çizgide, *Scientific Research and Essays* Dergisi'ne sunduğum bir makalede özetledim ("A Cosmically Whole Ethical System: How To Attain A Sustainable Energy Consumption And Development, And A Most Stable World Peace?"). Makale, bu baharda gün ışığına kavuşuyor...

Buradaki yazımı, Sadık Hoca'nın anısını abideleştirmek üzere hazırlanan kitaba, neden, çam sakızı çoban armağanı olarak sunmayı diledim, bu davranışımın minik bir öyküsü var... Önce onu bir anlatayım, dilerim...

Okul'da verdiğim, özellikle teknik konferanslara, Sadık Hoca, bir defa başını kaşıyacak vakti olmadığı için kolaydan katılamazdı... O, malum, hukukçu... Ee, konuşma konularım teknik olunca, katılımını özendirmek, ayrıca, pek mümkün olmazdı...

Dört yıl boyunca, Salı günleri, derslerimden sonra, O'nunla bir cay kadar süren ama, her biri benim için unutulmaz değerde olan sohbetlerimiz için, Özel Kalem'e çıkar, hem başta Sevgili Mesut Razbonyalı, Sevgili Enar Tunç, Sevgili Ekrem Baltacı olmak üzere, Sevgili Işıl Okan, Sevgili Mehmet Kabasakal, Sevgili Hülya Arslan ve Özel Kalem Müdüresi Sevgili Sermin Gürkan, artık katta o saatte hangi dostlar varsa,

¹ Kılı kırk yaran, bilimsel bir hassasiyetle burada, "Yaradılış'a Varış", demem daha uygun olurdu... Ama o zaman, görenek içinde yoğrulmuş olsa da, teknik hissime, sırt çevirmiş olurum... Bunu yapamam!..

^a Prof. Dr. Tolga Yarman, Okan Üniversitesi, Mühendislik fakültesi

onlarla, bir tutam kadar ama sımsıcacık söyleşir, hem de Özel Kalem’de, görüşme için bekleyen konuklarla yarenlik ederdim... Bir seferinde ak pak, güler yüzlü, genç hukukçu, Dekan Yardımcısı Sevinç Aydar’la karşılaştım. O’nu tanıımıyordum... Hani neredeyse, el sıkışmamızla beraber, Değerli Sevinç:

- *Hocam bize ne zaman bir konferans lutfedeceksiniz?* deyiverdi...

Sevinç Aydar, pek muhtemelen, teknik bir hoca olduğumu bildiği halde, beni fakültelerinde, bir konferans vermeye davet ederken; hukukçu bir ailenin çocuğu olarak büyümüş olmam bir tarafa, hukukun tam bir matematik bilim oduğuna inanan birisi olarak, bu davete ayak üstü olsun, behemehal bir biçim kazandırmaya kapılmaktan, kendimi alamazdım.

- *Tamam, dedim... Zevkle... Konu sizleri ilgilendireceğini sandığım bir kitabımın özeti olsun: *Kâinatımızın Davranışı, Madde Mimarisi ve Değerler Dünyamız: İyi, Kötü, Adalet, Erdem, İnsan Hakları ve Evrensel Hukuk...**

Değerli Sevinç, çok memnun oldu...

- *Ama bir koşulum var, dedim, Sadık Hoca’yı konferansıma, getireceksiniz...*

Gülüştük...

Konferans, 13 Nisan 2010’da gerçekleşti... Baş konuk, sağ olsun heyecan duyarak geldi, Sadık Hoca idi... Konusmadan, Dekan Değerli Mustafa Koçak’tan başlayarak sanırım, hemen herkes memnun kaldı... Sevgili Öğrencilerimiz, bir defa çok hareketliydiler... Dikkatle dinlediler, derinlemesine sorular yönelttiler... Mutlu oldular... Öyle olunca doğrusu, ben de mutlu oldum...

Bir buçuk saatte, kainatın yaradılışına dair bilgilerimiz uzantısında, bir de insanlık tarihi, daha doğrusu *dünya mücadeleler tarihi*, bunun da uzantısında hukukun, kainat denklemleriyle bağdaştırılabilecek olduğunu ileriye sürdüğüm felsefesini ortaya koymak... Bunu yapabildim mi? Sanırım evet!.. Nasıl mı?.. Sorunun cevabını, buradaki yazıda bulabileceğiniz ümid ediyorum...

Sevgili Öğrencilerimiz için işaret ettiğim şekliyle, dikkatinize getirdiğim çerçevede, inanıyorum ki, burada yonttuğum ölçütle, tüm, *kutsal* olarak tasnif edilen önermeler, ele alınıp, değerlendirilebilir... İnsan Hakları Evrensel Beyanname’si’nin tüm yaptırımları da... Aslında tüm hukuksal önermeler ele alınabilir... Hangileri gerçekten “*kusursuz*” sayılabilir, hangileri o sebeple bu sebeple seyreltilmiş ya da aykırı olarak atasnif edilmek durumdadır, bu konularda, yüksek lisans tezleri, doktora tezleri, köklü akademik çalışmalar, yapılabilir inancındayım...

Ekte takdim ettiğim yazının, bu çerçevede öğrencilerimizi, genç araştırmacıları mknatıslayabileceğini ümid ediyorum...

Tezleri Sadık Hoca ile beraberce yaptırabilirsek, bu, benim için, O’nun bana bahsettiği taçlanmışlığın, doruğunda, eşsiz güzellikte yepyeni akademik bir tat yaşama, şansı bahşeder...

Bu çerçevede O’na bu yazıyı, yalnızca abide geçmişinin anısına değil, bundan sonrasında, ortaya koyacağından emin olduğum yapıtlarının esintisine minik olsun bir omuz vermek üzere armağan etmeyi, gönlümden geçiriyorum...

O’na, Ailesi ve Sevgili Torunları’yla birlikte, nice sağlıklı, mutlu yıllar diliyorum...

A COSMIC WHOLENESS, WORLD ENVIRONMENT AND PEACE

ABSTRACT

Here we would like to present a new, sophisticated, concise, “*thoroughly scientific ethic system*”. We would like to call it, a “**Cosmic Wholeness**”, which can be taken, amongst other things, as a basis for a “*healthy environment*” and a “*most stable World Peace*”.

Here are the “*basic principles*” of our *ideology*, which consists of *three phases*:

i-The **first phase** embodies the “*comprehension of billions of years of evolution*”, through which, *matter* was organized out of, an otherwise “*eternally deteriorating chaos*”, gradually, into *galactic, stellar, planetary, geological and biological* “**supreme order**”, that is, *in this corner of the universe, “ourselves”*. This is, as if, a magnificent “**unconscious consciousness**”, which is the “**universal know-how**” (*i.e. for instance, the intrinsic ability of two hydrogen atoms to manufacture a hydrogen molecule*), gets transformed *step by step*, unto a “**conscious consciousness**”, which is, at an ultimate level, fascinatingly “**us**”. We thus anticipate, we are presently a “*conclusive goal*” of the (*originally unconscious*) **cosmic inclination and entity**. It is true that this created us; but it's also true that this lives in “**us**”, and it is “**us**”. (No divine attributes are made here; yet we see no obstacles why there shouldn't be any; at will, you may like to call this “*cosmic inclination and entity*”, “**a divine being**”; however according to our reasoning, you are not at all, forced to assume it). This whole process defines an “*obvious cosmological tendency*” all the way from the “**Big Bang**” and presumably an “**unaware consciousness**”, towards a “**Conscious Intelligence**” (*on Earth and perhaps elsewhere*), which constantly organizes the universe, out of (*an otherwise eternally desperate*) “**chaos**”, into the (*current universal*) “**order**”. Thence, the **first phase** of our **Cosmic Wholeness approach**, requires the “*understanding of the entire universal evolution from the Big Bang up to the present*”; and this, as we show here, strikingly defines, “**a fundamental construction of the value system of our being and behavior on Earth**”.

ii- In effect, the **second phase** of our approach specifically consists of the grasp of “**human history on Earth**”. This process of millions of years of evolution, seems to gorgeously; through all *the pain, suffering, torture and bloodshed*, distill (*despite so many backward steps*), the actual **human rights**, with all the **related institutions**, which is nothing else, but the **production of “social order” out of “anthropological chaos**”. It is extremely encouraging that, this whole struggle fits so well with the previous tendency of the “**cosmic creation of universal order out of, an otherwise, eternally desperate chaos**”. It is as though, that “*cosmic unaware consciousness*” ascends enduringly; through the *galactic, planetary and biological processes*, as well as *the human history*, towards an “*ultimate and purest awareness*”, which had created *us and “became us”*, impressively, as the “**creators of the human rights**”.

iii- The **third phase** of our “*Cosmic Wholeness approach*”, involves a derivation of “*ethics*” based on the perception of the *endlessly successive struggles* we sketched, *i.e. the “cosmic trends”* giving rise to our *cradle in the universe*, and ourselves in this cradle, followed by the prevailing “*driving force of human history*”, which ultimately yields **today's human rights**. Whatever behavior in that “*direction*”, should thus be classified as “**good**”. Any *reverse behavior*, thus transforming the “**Ultimate Cosmic Order**” into “**Chaos**”, should be classified as “**bad**”. “**Our**

mission on Earth” should thence be to “comprehend” and “support” the “Cosmic Trends” that has given birth to “Mother Nature” and “us”, and carry them onward. This effort, amongst other things, includes, “sustaining and improving a healthy environment”, “institutionalizing love and human rights” and “establishing the reign of a permanent World Peace”, on Earth, together of course, with all the necessary implications.

The cosmic trends that gave birth to us, need us to *get bettered!* And this (*without any theological evocation*), is “divine”.

ÇAĞDAŞ BİLİMLE UYUMLU BÜTÜNSEL BİR DEĞERLER SİSTEMİ: ÇEVRE VE BARIŞ

Çeşitli tezahürler karşısında hemen herkes öyle yahut böyle bir “teпки” verir. Tepkiler en önce “bireyseldir”. “Birbirine benzer tepkiler”, eğer örgütlenebilirse, “toplumsal bir tepki” oluşturur.

Toplumsal tepki eğer bir “ideolojiyle” yoğrulabilirse, kurumsallaşabilir.

İdeoloji (fikriyat), ne kadar “bütünsel” ise, o kadar “kalıcı” olabiliyor.

Farkındasınızdır; bir ideolojinin “bütünsel” olabilmesi için “evrensel” denebilecek bir “akılcılıkta” olması gerekmiyor.

Bunun çok örneği var. Ateşe yahut puta tapanların, ya da bunların nice benzerlerinin, muhakkak bir fikriyatları vardı. Kendi bilgileri ve yeteneklerine göre (bizim için tutarlılık ve doyurucu bir anlamdan yoksun olsa da), belki “sakat” ama bir “bakış açıları” vardı; inaçlarının ise, yarım yamalak, eğri büğrü eklemeleriyle olsun, ama muhakkak bir “bütünselliği” de vardı.

“Bütünsellik” sözcüğünü burada, sorulabilecek her bir soruya, bize göre, ister “akılcı” ister “saçma”, nasıl olursa olsun, bir “cevap bulma yahut uydurma karakterini” betimlemek üzere kullandığıma, dikkat ediyorsunuzdur.

Bütünsellik”, galiba bu amaçla seçilebilecek en iyi bir sözcük değil. İsterseniz “bütüncülük” de diyebiliriz.

Bir Ideoloji Akılcı ve Bütünsel Olduğu Ölçüde Kalıcı Olabiliyor!..

Düşünceyi belirginleştirmek üzere belirteyim; örneğin hemen bütün dinler; “anlatım motifleri”, “sembolleri”, nihayet “inanç sistemleri” itibariyle “bütüncüdürler”. Dinler, çünkü bir defa herşeye, ama doğru ama yanlış, üstelik bir “süreklilik” ve “sonsuzluk” içinde “belli bir anlam” biçmektedirler.

“Bütüncülük” ayrıca pek tabii, dediğim gibi, “uyduruk” da olabilir, olmaya da bilir.

Bir “ideoloji” hiç “akılcı” olmadan (kendince) “bütüncü” olabileceği gibi, “bütüncü” olmadan “akılcı” da olabiliyor.

Bu yazıda dinleri çok deşmeyeyim ama; bence işte örneğin “ateşperestlik”, (bize göre) hiç “akılcı” olmasa da, kendi bakış açısıyla, zıplamalı, yamrı yumru, yamuk yumuk, her neyse, “ilkel” ama “bütüncü” bir inanç sistemini işaret ediyor. Bu sistemde çünkü herşey, “ateşe” raptediliyor!

Bakın öte yandan, “Marksizm” bence (hiç kuşkusuz eleştiriye açık tutulacak olarak), gayet “akılcı” ama, mesela önceki dinsel inanç sistemleri itibariyle “bütüncü” olma-

yan bir ideolojidir. Marksizm çünkü tabiatıyla, herşeye bir "*süreklilik*" ve "*sonsuzluk*" içinde (kendinden önceki "*idealist düşünce sistemlerinin*" yaptığına tersine), "*manevi*" (manaya ait), *ya da* (daha iyi bir deyişle) "*uhrevi*" (ölüm sonrasına ait) bir anlam biçmemekte, zaten de biçmeyi öngörmemektedir. Ama böyle olunca, Marksist felsefenin kapsam çizgisi, pratikçe *yaşamla* sınırlı kalmakta, bir bakıma bu çizginin öncesini de, sonrasını da hemen *tamamıyla boşlamakta*dır.

Başka bir açıdansa Marksizm, "*diyalektik maddecilik*" boyutunu açmış olmakla birlikte, daha sonraları geliştirilen *Kuvantum Mekaniği* yahut (*Einstein'ın Görecelik Kuramı*, *bu arada özellikle de, gayet hızlı gelişen Kozmoloji (Evren Davranışbilim) Kuramları* gibi, *çağdaş doğabilimsel kavrayış yöntemlerini* de, haliyle, skopuna alabiliyor ve bunlarla *yoğruluyor*, değildir.

Marksizm diğer yandan bir *analizdir*. Gayet derin, soyut, siyasi bir analiz olmakla birlikte, *bir sentez*, hele *siyasi bir sentez* hiç değildir.

Müteakip "*Leninizm*" ve "*Sovyet Modeli*"; Marksist analize dayalı, siyasi bir sentezdir.

Söylemek istediğim şu ki *Marksist analiz (kuşkusuz tartışılabilir, ama)* fevkalade rasyonel (*akılcı*) bir analiz olmakla beraber, pek muhtemelen Marks'ın büyük enerjisi ve günündeki bilgi, yine de yetmediği için "*bütüncü*" ya da "*bütünsel*", o nisbette de "*kalıcı*" bir ideoloji olamamıştır.

"*Marksist analiz*" sömürünün benzersiz bir matemateğidir; bu açıdan daha hala pek çok "*doğruyu*" işaret etmektedir. Ayrıca ve aşıkarak, günümüzde pek çok ilerici hareketin dayanağı olma özelliğini sürdürmektedir. Nedir ki, burada uzun uzadıya tartışamayacağımız şablonlarıyla, kanımca, pek çok *akademik onarım ihtiyacına* duçar olarak, *çağın gerisine* düşmüştür.

Bir ideoloji "*akılcı*" ve "*bütünsel*" olabildiği ölçüde daha da "*kalıcı*" olabiliyor.

İşte esas söylemek istediğim bu.

"*Çevreci hareketi*", örneğin, nasıl bir "*bütünsel tabana*" oturacağız?

Eğer bunu yapamazsanız, hareket ister istemez, çeşitli "*somut eylemler*" için kitleleri peşine taksa da, yine de kitlesel öteki "*siyasi hareketlerle*" karşılaştırıldığında, "*sönük*" kalıyor, zamanla tavsıyor.

Nükleer santrallere tam niye karşı olunuyor?..

Ali Ağa Termik Santrali'ne tam niye karşı çıkıldı?..

Yatağan Termik Santrali'ne karşı tam neden eylem konuldu?..

Gökovalar olmasın diye tam niye feryat edildi, açlık grevleri tam niye yapıldı?..

Tabii ki salt *çevre duyarlılığı* duygusu ve tepkisiyle yahut ölen, pörsüyen veya katledilmeye girişilen bir çevrenin, içimizde uyandırdığı *infialle*, eylemler geliştirebilir, hatta istediğimiz yönde, sonuçlar da alabiliriz.

Ne var ki işte dikkat ederseniz, o kadarıyla olay; "*dokusu*" sağlam sayılacak bir "*ideolojiden*" mahrum görünüyor.

Gerçi bu konuda düşünürler, bir çaba sarfetmedi değil; ülkemizden örnek alırsak, bu açıdan hatırıma örneğin, *genç yeşil düşünürlerimizin* özellikle "*Nükleer santrallere kökte neden karşı olduklarını*" ortaya koymaya çalışırken, benim de basında yer

alan yazı-çizimi, şimdi dikkatinize getirdiğim *sorunsalın* cevabı olarak işleyen, yazıları geliyor (1,2).

Ama bu yeterli değil, sanırım.

Yeşillerin, çevrecilerin; dört başı mamur, *bütünsel*, deyim yerindeyse bir nevi "*din*" gibi olacak, gerek "*kozmetik ve tarihi bir perspektiften*" kökleri alan, gerekse de "*dünya geneli ve yerel sorunlarla ve özelliklerle*" ayrıca yoğrulmuş olacak, bir "*düşünce sistemine*" ihtiyaçları var.

Biliyorum, bu çok zor; hiç düşünülmemiş de değil, ama muhakkak ve mükemmelleştirilerek ortaya konulmalı.

Buna yoğun bir biçimde çalışmış bir düşünür olmanın ayrıcalığını taşıyor olarak, düşüncemi biraz açmak istiyorum.

Bu yazımda, bilhassa *Cumhuriyet Bilim Teknik'te* yayınlanmış bir *dizi yazımda*, keza bir çırpıda sayılamayacak kadar çok, *yazı-çizi ve konuşmamda*, o arada katıldığım ve bana düşüncelerimi sınağa şansıma bahşeden *panelde*, demek istediklerimi, bu arada öğrendiklerimle birlikte, özetleyerek, ortaya "*kozmetik bir inanç sistemi*" koymak istiyorum (3-26).

Bundan evvel yalnız, *inançların nasıl oluştuğuna* bir göz atmamız gerek.

O arada, bu yazının esas olarak, *Ağaçkakan Dergisi'nin*, Mayıs-Haziran 1996 sayısında *yayınlandığını belirtmeliyim* (27).

İnanmanın Mekanizmaları

"*İnanmanın mekanizmalarını*" incelemiş bir *psikoloji uzmanı* değilim gerçi ama, "*inançların nasıl oluştuğu*" çok ilgimi çekiyor.

Bunun muhakkak pek çok veçhesi var. Konumuz açısından yalnız en önemlisi (*görebildiğim kadarıyla*), her inancın, "*inanç sahibinin bilgi dünyası*", o arada "*ihtiyaçlarıyla*" ilintili olduğudur.

Kısaca hem "*bilgilenme sürecimiz*" hem de "*yaşamımız*" boyunca karşı karşıya kaldığımız "*maddi - manevi gereksinmelerimiz*", inançlarımızı şekillendiriyor.

Sırf bu nedenle bir defa (düzeysiz maddi menfaatler karşılığında ona buna, bu arada para pula tapanları bir tarafa bırakırsak), "*inanç sahiplerine*" dönük olarak, fevkalade *saygılı, anlayışlı*, hatta *müşfik* olmamız gerekir.

Örneğin yeryüzünde milyarlarca "*samimi dindar*" vardır.

Samimi dindarlar arasında, "*fanatik*" (bağnaz) oldukları için "*tehlikeli*" olanlar yok mudur?

Olmaz mı hiç? Hem de sürü sepet!

Ne olursa olsun, yine de konumuz açısından, inananları; "*inanç mekanizmalarının akademik şablonlarıyla*" ele almamız gerektiğini düşünürüm.

Verilecekse, herhangi bir *siyasi mücadele* de, eğer, bize yaraşsın isteniyorsa, böylesi bir baza oturtulmalıdır, düşüncesindeyim.

Bu açıdan *inanç akımları*, bilhassa *dinler*; muhakkak, *siyasal bilimler*, *devrimler tarihi*, *sosyoloji* (toplum-bilim), *antropoloji* (insan-evrim-bilim), *sosyal antropoloji* (kültür-bilim, ya da uygarlık-bilim), *psikoloji* (ben-bilim) ve *sosyal psikolojinin* süzgeçlerinden geçirilerek, kavranmaya çalışılmalıdır.

Bunun pek böyle yapılmadığını izliyoruz.

İlahi boyutlarını yargılamayı ya da irdelemeyi konumuzun dışında tutarsak, *dinler* bana göre, dönemlerinin, hatta daha sonraki evrelerinin, hemen *en siyasi hareketlerdir*; *doğuşları* itibariyle ise, kuşkusuz, çağlarının *en devrimci hareketleridir*.

Peygamberler de (dinlerin ilahi boyutunu yargılamayı yine bir tarafa bırakarak devam ediyorum), yeryüzünün kaydettiği en büyük *siyasiler ve devrimcilerdir*.

Peygamberlerin, diğer bir yandan *temel sezışleri ve doğrularını dile getirirken*, alabildiğine *dürüst ve samimi* olduklarından, kuşku duymuyorum. (Bunu da hiç bir biçimde *ilahi bir bağlamda* söylüyor değilim. Ayrıca *peygamber* olarak bilinen önderlerin de, pekala eleştirilebileceğini ve sorgulanabileceğini düşünüyorum. Zaten bu tavır, anımsanacağı üzere, *akademisyen* olmanın en temel bir gereğidir.)

Esas şu var ki *dinleri* ya da *dinler içinde gelişen mezhep hareketlerini*, “*siyasi*”, hatta bir nevi “*siyasi parti*” boyutlarıyla kavrayamazsak, fazla uzağa gidemeyiz.

Örneğin Ortadoğu'daki *Yahudi-Müslüman*, keza *Hıristiyan-Müslüman* çatışmasında muhakkak, *sosyo-politik ve siyasi ayrışım trendlerini* arayıp tanılamamız gerekir.

Benzer biçimde Avrupa'daki, gerek *yurttaşlarımızın gerekse de özellikle Kuzey Afrikalıların*; *ayırıcılık, ırkçılık ve itilip kakılmaya karşı*, *İslam* bazında birbirlerine sokularak, *başörtüsü inadiyla olsun*, (*özünde tamamen siyasal nitelikli*) bir tür *başkaldırı* sergilediklerini görmemiz gerekir.

Aynı şekilde, *Amerikan zencilerinin*, kendilerini, *ayırıcılık histerilerinden* geri duramayarak horlayan, *yurttaşları, beyaz dindaşlarından*:

- *Alın, böylesi kiliseniz de, böylesi kitabınız da, böylesi Tanrınız da, sizin olsun* diyerek kopup, *Müslüman* olduklarını, daha doğrusu *bir başka dine sığındıklarını*, anlamamız gerekir.

Burada, bu *çok boyutlu* konuyu enine boyuna açacak değilim. Yalnız söylemek istediğim şu ki; *inaçların*, bunun kökenindeki *inanç mekanizmalarının*, buna da bağlı olarak gelişen *kitlesel hareketlerin* değerlendirilmesi, pek çoğumuzun kendi şablonlarımızı *mutlak* sayıp; “*abes*”, “*saçma*”, “*gerikafalılık*” v.s. diyerek yaptığının tersine, dehşetli zor ve derin bir çaba gerektirmektedir.

Beni, konumuz açısından, öncelikle *köklü, bütünsel, kozmik bir inanç sistemi oluşturmak*, çok ilgilendiriyor.

Böylesi bir inanç sisteminin kitlesel bir harekete dönüşmesi de, ayrıca çok ilgilendiriyor.

Bu açıdan, “*önceki*” ve “*ilerici*” (bu kavramı birazdan açacağım), diyebileceğimiz inanç sistemlerini, *kitlesellikleri* ile birlikte benimsememizin, fevkalade önem taşıdığını, belirtmek isterim.

Diğer bir yandan, *herhangi bir inanç sisteminin*, ona bağlılık geliştirenlerin *bilgi düzeyleri* ve *gereksinmeleriyle* ilintili olduğunu, kaydetmiştim. Bu açıdan doğrusu, belli bir *bilgi donanımında* olmadan, öyle bir bilgi donanımıyla sahip olunacak bir *inanç dünyasına* yönelmenin, *bayağı bir ruhsal bozukluk* doğurabileceğini anlamamız yerinde olur.

İnanmak fiilinin bir *tatmin ve rahatlama arzusunun* sağladığını, öncelikle anımsamalıyız.

Bir inanç, akademik bir açıdan *abes* olabilir; ama bir *ihtiyacı* gideriyorsa, *temel işlevini* yerine getirmiş sayılmalıdır.

Küçük yaşta, iç parçalayan acılarıyla, *anneciğini* kaybetmiş bir *çocuk* düşünün. Onun, "*cenneti*"; hemen oracıkta da, günün birinde "*anneciğine kavuşacağını*" düşlememesi, mümkün mü?

Ona bu durumda; eğer gerçekten de öyle olduğuna inanıyorsanız, *cennetin* "*uyduruk*" bir kavram olduğunu anlatmaya kalkmak, müthiş bir *duyarsızlık* oluşturmaz mı?

O açıdan, benim şimdi dikkatinize getireceğim *inanç sistemiyle* yaşamak, hiç kolay olmayabilecektir.

Dindar, bir *parçacık fizikçisi* arkadaşım, yıllar önce bana, "*öyle bir inançla*" nasıl yaşayabildiğimi, *hayretler* içinde sormuştu.

O zaman idrak ettim ki, kendimi gerçekten de evrensel karanlıkların uçsuz- bucaksızlıklarında *yapayalnız bir astronot* gibi hissediyor, *milyarlarca yıllık galaktik süreçleri* bir nebzecek olsun duyumsayarak, hemen herşeyi, böyle *korkunç* sayılabilecek, *astrofiziksel* (yıldız-fiziksel) ve *kozmojik* (evren-davranış-bilimsel) bir *perspektifte* olarak değerlendiriyorum.

O gün bu gündür, karşımdakini belli bir bilgi düzeyinde görmeden, ya da belli bir bilgi düzeyine taşımadan, zinhar, ne bildiklerimden ne de bilgilerim uzantısında neye niçin inadığımdan, bahsetmeme kararı aldım; yine de sanırım, bu konuda ne zaman konuşsam, karşımdakini çoğunlukla *karamsar* ettim; bu da değilse, *sarstım*, *şaşkına çevirdim*.

Dolayısıyla böyle, yalansız dolansız, vaatsiz fantazisiz, tantanasız, çıplak (*natiürel*) bir inanç sisteminin, görünür bir menzilde *kitleselleşmesini* bekleyemeyiz.

Şu da var ki, düşüncemde, *bir yücelme ve esenlik* bulduğumu, önemle kaydetmeliyim.

Şimdi şu "*kozmetik inanç sistemimize*" gelelim.

Çağdaş Bilimle Uyumlu Bütünsel Bir Değerler Sistemi

Evren, *onbeş milyar yıl* kadar önceki "*büyük bir patlamayla*" şekillenmeye koyulmuş. Bunun böyle olduğuna dair *çok ciddi bilimsel bulgular* var.

Bana, "*Ondan önce ne vardı?*" ya da "*Büyük patlama neden olmuş?*" diye sormayın. Bilmiyorum. Kimse bilmiyor. Bu konuda çeşitli kuramlar yok değil. Ama buralara, girmeyeceğim.

"*Büyük patlamadan*" sonra, gerçekte "*sonlu*" olduğunu düşündüğümüz "*madde*", biteviye ve gitgide daha geniş hacimleri, ölümcülleşe-gidecek karanlık ve ıssızlıklarda tutmak gerekirken; evrende *gayet ilginç* gelişmeler meydana gelmiş. *Madde* bir defa, *gravitasyonel çekim yasasından* dolayı *galaktik topaklanmalar* meydana getirmiş. Bu çerçevede, bizim içinde olduğumuz *Saman Yolu Galaksisi* (Saman Yolu Gökadası) gibi, milyarlarca *galaktik bulut* (gökadasal bulut), oluşmuş.

Sonra sonra, her galaktik bulut içinde, yine *gravitasyonel çekim yasasından* dolayı, "*yıldız odakları*" meydana gelmiş; buralardan da, ayrıntısına giremeyeceğimiz biçimde, her galakside, *milyarlarca yıldız* oluşmuş.

Saman Yolu'nda, bildiğimizce, yuvarlak *iki yüz milyar yıldız* var. *Güneşimiz* bunlardan biri. *Orta boy* bir yıldız. Galaksimiz'in, kenarında bir yerlerde.

Demek ki, *Saman Yolu* gibi, daha *milyarlarca* galaksi var. Bunların her birinde ise, *Güneşimiz* gibi, milyarlarca yıldız yer alıyor.

Bir fikir vermek için belirteyim. Saman Yolu Galaksisi "*tepsi ekmeği*" gibi, çok kabaca, bir *düzlem* üzerinde yer alıyor. Bu düzlem *yüz bin ışık yılı* genişlikte. Yani bizim galaksiyi, bir baştan bir başa, eğer *ışık hızında* seyredebilirsenez, *yüz bin* yılda geçebilirsiniz. Işığın, diğer taraftan, uzayda *saniyede üç yüz bin kilometre* katettiğini, belirteyim. Yani ışık hızında olarak, *Dünya ile Ay* arasındaki mesafeyi, hepsi hepsi, *bir saniyede* alabiliyorsunuz.

"*Bizim galaksinin görünüşü*" için, "*tepsi ekmeği gibi*" dedimdi; şunu da ekleyeyim, o (tabanı *yüz bin ışık yılı* genişlikteki) "*tepsinin kalınlığı*", yaklaşık *bin ışık yılı* olmakta!

Evren, *sonlu fakat sınırsız bir mekan*, olarak biliniyor. *Maddenin*, içinde yer aldığı *evren hacminin* çapı, yuvarlak *otuz milyar ışık yılı*. Yani, evreni bir baştan bir başa, eğer ışık hızında seyredebilecek olursanız, *otuz milyar yılda* katedebiliyorsunuz. Tabii, bu zaman zarfında (*hiç öyle değil ama*), evrenin *durağan* kaldığını varsayar-sanız...

Akıllara durgunluk verici, değil mi?..

- *Pekiye, evrenin, dışında ne var?*, diye de sormayın. Çünkü *evreni*, içinde maddenin bulunduğu mekanla sınırlı sayıyoruz. Dolayısıyla "*evrenin dışı*" gibi bir kavram, tanımsız kalıyor.

Geçen akşam bu anlattıklarımı *Ozancığım (Oğlum)*, dili döndüğünce, *Köln'de bizi konuk eden Sevgili Hüseyin Ünal'a* anlatıyordu. Hüseyin bana döndü, *Hocam*, dedi:

- *Bütün bunlar herhalde tam biliniyor olamaz; milyarlarca ışık yılı mesafedeki, ondan da vazgeçtik, örneğin birkaç ışık yılı uzaklıktaki, yıldızların, böylesi uzaklıklarda olduğunu tam nasıl bilebiliriz; dolayısıyla "bilimsel" bir kisve altında dikkate getirilmek istenen şunca öykü, başka türlü bir "dayatmanın" kesitleri olmuyor mu, yani !*, dedi.

Tabii burada enine boyuna ayrıntıya girme şansım yok, ama, hiç öyle değil.

Pek çok şeyi, gerçekten, fevkalde hoş, gayet basit ve akılcı, bu açıdan heyecan verici, *insan ve insanlık* açısından ise, soylu ve onur bahşeden yaklaşımlarla, türetebiliyor, sinayabiliyorsunuz.

Miniminnacık bir örnek olarak; daha yuvarlak *ikibin ikiyüz yıl* evvel, *Dünyamız'ın çapını*, fevkalade çarpıcı bir *gözlem* uzantısında ve hepsi hepsi *İskenderiye* ile, bunun yuvarlak *birkaç yüz kilometre* kadar güneyindeki bir *kasabanın* arasını adımlayarak hesap ediveren *Eratostenes'in* yaklaşımını, dikkatinize getirebilirim.

Onun gördüğü; *İskenderiye'de yazın, öğle üstü, güneşin, dikine duran*, örneğin bir *sırığın, dibine*, az olmakla beraber yine de *gölge düşürdüğü*; buna karşılıksa, *İskenderiye'nin, birkaç yüz kilometre kadar güneyindeki, söz konusu mevkiide, güneşin*, aynı sıralarda, yine *dikine duran*, örneğin bir *sırığın, dibine*, (güneş ışınları burada *tam tepeleme* geldiği için) *gölge düşürmediği*; işte, hepsi, bu!

Bundan sonrası ise *Eratostenes* için *çocuk oyuncağı* olmuş:

Öğle üstü, İskenderiye'de dikine duran sırık ile, (*bunun gölgesinin uzunluğu ve yüksekliğine bakıp*), güneş ışınlarının yaptığı *küçük açıyı* ölçmek; bir de İskenderiye ile, buranın güneyinde aynı vakitte, cisimlerin gölgesiz olduğu kasaba arasını (*muhakkak pek çok terleyerek*), adımlamak; şimdilerde *ilkokul düzeyinde* dahi bilinen *elemanter geometri bilgisine başvurunca*, Eratostenes'e, Dünya'nın çapını, kendi adımları cinsinden, bir çırpıda bulgulama şansını bahşedivermiş!..

Fevkalade *basit trigonometrik tekniklerle*, ilk bakışta inanılmaz güzellikte sayılacak, *astronomik sonuçlar* çıkartmak mümkündür. Gözle görülebilen yıldızların bize olan *astronomik uzaklıklarını*; *üçgenleme* dediğimiz (*basit*) bir hesaplama yöntemiyle, gayet hassas bir şekilde belirlemek olanaklıdır.

Çok çok daha büyük, milyonlarca, milyarlarca ışık yılı tutarındaki evrensel uzaklıkları, burada anlatamayacağım *astrofiziksel tekniklerle* belirlemek de olanaklıdır.

Dolayısıyla, dikkate getirdiklerime, hiç kuşkusuz "*mülahazat hanesini*" (çekince aralığını) açık bırakarak, ama, güvenebilirsiniz.

*

Kaldığımız yerden devam edelim. Sırada "*yıldızların hayatı*" var.

Burada kısacık olsun, bir astrofizik (*yıldız-fiziği*) bahsi açabilsem, ne iyi olurdu. Ne yazık ki bunu da yapamayacağım.

Şu kadarını söyleyebilirim:

Yıldızların da bir *hayatı* var. Yıldızlar *galaktik bir bulut* içinde, *bu bulutu oluşturan* hidrojen atomlarının, "*kaotik*" diyebileceğimiz, "*cazibe merkezleri*" dolayında, "*gravitasyonel çekim yasaı*" uyarınca "*yumaklanması*" ile, oluşmaya koyuluyorlar. "*Gravitasyonel çekim yasaı*" uyarınca yumaklanan hidrojen atomlarının çekirdekleri, birbirlerine, *kaynaşacak (nükleer füzyon yapabilecek)* kadar yakınlaşıyor; başka bir deyişle, *birbirlerine santimetrenin yüz milyonda birinin yüz binde biri, yani bir atom çekirdeği boyutu kadar sokuluyor*; böylelikle de *kaynaşıyorlar*. Buradan en önce, *helyum atom çekirdekleri* çıkıyor. Ayrıca büyük bir enerji (*füzyon enerjisi*) çıkıyor. Öylesine büyük bir enerji ki, avuç içi kadar (*sıvı*) hidrojenen, *Keban Barajımız'ın* bir yıl boyunca üretebileceği enerji kadar çok *füzyon enerjisi*, elde edilebilir, oluyor.

Yıldızlar; söz konusu *nükleer tepkime* çerçevesinde yaşama geçtikten sonra, milyarlarca yıl süreyle yaşıyorlar... Sonra sonra ise, büyüklüklerine bağlı olarak, *kozmetik felaket* sayılacak *patlamalı dönüşümlerle*, müteakip evrelerini yaşamaya geçiyorlar. İçlerinde bu sonraki evrelerde, *helyum ötesi atom çekirdekleri*; hafif atom çekirdeklerinin (*nükleer*) kaynaşması sonucu oluşuyor...

Daha daha sonra ise *öliyorlar*; uzayda, pek bir *iç etkinliği kalmamış* olan, *gök cisimleri* olup çıkıyorlar.

Bizim yıldızımız *Güneş*, halen *beş milyar* yaşında. Durun, hemen öyle korkmayın; *Güneşimiz'in*, öngörülebildiği kadarıyla, yaklaşık *beş milyar yıllık ömrü* daha var!..

Ayrıntıyı bir yana bırakarak devam edelim.

Bir yıldızın, sözünü ettiğimiz *evre dönüşümleri* sürecinde, çevresinde gayet zor bir aşamayı işaret etmekle beraber, *gezegenler* oluşabiliyor.

Uzatmayalım (yani on-onbeş milyar yılı, on-onbeş satırı aşmadan anlatmaya çalışa-

lim, demek istiyorum), gezegenlerde de, canlılar ve üst düzeyde hayat oluşabiliyor.

Nereden nereye!.. *Büyük patlamadan* ve başlangıçta biteviye artacakmış gibi duran *kaostan (kargaşa ve dağınıklktan)*, evrensel keşmekeşten, *galaktik topaklanmalara...* Galaksiler içinde *yıldız yumaklanmalarına...* Sonra yıldızların çevresinde, kaç türlü, *kozmetik felaket* niteliğinde *yıldız gümbürtüleri, patlamaları* ve *dönüşümleriyle* ve oldukça az olasılıkla, *gezegen oluşumlarına...* Sonra sonra bu gezegenlerde, daha daha, olmayacak denecek kadar az bir olasılıkla, *yaşam belirtilerinin*, en nihayet demek ki, kahır üstüne kahırlı milyarlarca yıllık kozmik (*evrensel*), galaktik (*gökadasal*), astrofizik (*yıldızsal*), jeolojik (*gezegensel*) ve biyolojik (*yaşamsal*) uğraş uzantısında, *üst yaşamın* ortaya çıkmasına...

Ben bunun adına:

- *Doğa kaostan, kargaşadan, düzenlilik yaratıyor, diyorum.*

Farkında mısınız?

İşte bir *çiçek*; hava, su ve ışıkla, yani güneşimizle yoğrulmuş olarak, inanılmaz bir görkemde *düzenlenmiş topraktan* başka bir şey değil.

Doğa bunu başarmayı biliyor. *Çiçeğin tohumundaki kurgu*, toprağı (*hava, su ve Güneş enerjisi katkısını sağlayabilerek*), şaşılacak biçimde *çiçek* olarak düzenliyor. *Doğa*, tabii en evvel, gezegenimizde darma dağınık topraktan, milyarlarca yıllık çabalarla, o *çiçeğin tohumunu*, oluşturmayı biliyor.

Müthiş bir şey.

Buna, herhangi bir *ilahi anlam* atfediyor değilim; ama *ilahi bir anlam* atfetmenize bir engel, görüyor, hiç değilim.

Evren biliyor musuz, bir *madde yığınağı* ya da *enerji deposundan* ibaret değil. *Sonlu* olduğunu bildiğimiz, *madde ve enerji* yanı sıra evrende, bir de, bir nevi "*mühendislik bilgisi*", bir "*yapım yetisi*" mevcut. Neyin nasıl oluşturulacağına dair bir bilgi, bir yeti bu...

İşte örneğin, *iki hidrojen atomu* uzayda ayrı ayrı, *avare avare* dolaşırken, birbirlerine rastlarsa, adeta *cümbüşler* içinde, *bir hidrojen molekülünü* nasıl oluşturacaklarını, biliyorlar.

Daha *oracıkta*; aslında demek ki daha, *büyük patlama* sonrası *galaktik topaklanmalar* sürecinde; dünyamız da, dünyamızdaki kırlar da, çiçekler de, kuzular da, biz de, *milyarlarca yıllık belalı kozmik kaosların en gazaplı süreçlerinden* süzüle süzüle, *hayatiyet* bulmaya koyuluyoruz.

İnanılmaz, bir şey değil mi?

Evrenin; kendini bilsin yahut bilmesin, bir *bilinci* var.

Bu bir *kozmetik bilinç*.

Belki kendi kendinin farkında olmayan, ancak bilinçli bir bir bilinci, yani bizi, nasıl oluşturabileceği bilgi ve yetisine sahip bir bilinç.

İnsanlık Tarihi De Kaostan, Kargaşadan Düzenlilik Üretiyor, Örneğin İnsan Haklarını Damıtıyor.

"Bütün bunların kozmik bir inanç sistemi ile ne ilgisi var?", diyeceksiniz.

Yeryüzündeki, öncesi bir yana, en azından şöyle bir beş bin yıllık yazılı insanlık tarihine baktığımız zaman, ne görüyoruz, bir baksanıza:

- *İnsanlık tarihi de, tıpkı kozmik ve galaktik süreçler gibi; tıpkı yeryüzünü; toprağı, bir bakıma, dirilterek cennete çevirircesine, kırları, çiçekleri meydana getiren süreçler gibi; çok acı, çok ızdırap, çok kahır, çok kan pahasına olsa da; itiş kıkıştan, kavga gürültüden, işkenceden, zulümden, ama ağır ama aksak, insan haklarını dokuyor; insanlık tarihi de kaostan, vahşinin vahşisi, binler ve binlerce yıllık bir kargaşadan, düzenlilik üretiyor!*

Tüyleri diken diken eden bir gelişme bu.

Tarihte, hiç kuşkusuz, pek çok ileri geri, *demarş* var. Nedir ki son *toplamda insanlık tarihi*, kendini *en soysuz, en vicdansız barbarlıklardan* çözerek, *insan haklarını* usul usul süzüyor ve kurumsallaştırıyor.

Tarihin bu trendine, "*ilerici trend*" diyorum. Bu trend taa *kozmetik oluşumlardan*, keza yeryüzünde bizleri var eden *jeolojik ve biyolojik süreçlerin hamurundan*, kökler alıyor.

İşte "*ilericiliği*" de şöyle tanımlıyorum:

- *Bizleri var eden kozmik ve doğal oluşumlarla, en nihayet aynı çizgiyi doğrulayan insanlık tarihinin işaret ettiği, enginlik ve esenliklerle kucaklaşıp özdeşleşmek.*

Bu çerçevede *tarihteki* (bugün artık, *oluşum özelliklerini* yitirmiş olsalar bile), tüm *ilerici hareketlere; tarihin seyir bağlamı*, hatta *günümüzdeki kitlesel hareketleri hala miktatsızlama yetenekleri* itibarıyla olsun, sahip çıkmamız gerektiğini düşünüyorum.

Kitleselleşmenin temel bir yolu bu.

Bu çizgiden olarak, tarihteki ya da günümüzdeki tüm *özgürleşme ve demokratikleşme hareketlerine* sahip çıkmalıyız... *Mazlumların ve emeğin, sömürüye ve emperyalizmaya* (gelişmiş devlet ve ekonomi odaklarının, bilhassa az gelişmişlere yönelik boyundurukçu yaklaşımlarına) karşı, *başkaldırısına*, sahip çıkmalıyız...

Böyle bir mücadeleyi, *dinsel, içtenlikli bir bazda sürdüren kitlesel hareketlere de* (ortaya koyduğum ölçütlere uyuyorsa), muhakkak sahip çıkmalıyız.

Çevreci Harekete Bakış...

Çevreci hareketin, o arada yalnız doğayla değil, *insan insana esenliğin*, nihayet *kitlesel ve evrensel barışın*, böylesi *bütünsel bir çerçeveye* oturtulması gerektiğini düşünüyorum.

Esas mesele, *kozmetik ilerici trendlerle buluşmak ve özdeşleşmektir.*

Bu trendler yeryüzünde; yağmuru, güneşi, akarsuları, mevsimleri; soluk alıp veren, yaşayan *nebatatı*; tüm güzelim özellikleriyle *doğal çevrimleri*; *canlıların dünyasını*, nihayet *en üst bir yaşam düzeyinde* ise, *insanlık tarihinden* görkemli parlıtılarla süzülüp gelen *insan haklarını ve özgürlükleri*, işaret ediyor.

Böyle bir açıdan, münhasıran *çevre sorunlarına* bakacak olursak; yeryüzünde yapacağımız ve kuracağımız herşeyin, son toplamda *doğal çevrimlerle bağdaşıklık oluş-*

turması gerekiyor.

Burada kullanacağımız ölçüt gayet basit:

Yeryüzündeki herhangi bir yapıt, eğer son toplamda, "kozmetik trendlerle uyumlu olarak, kaostan düzenlilik üreten bir makina" olarak çalışmıyorsa, çevreye ve doğaya kötülük ediyor demektir; bu sebeple de fişi, behemahal çekilmelidir!

Dikkat ederseniz; Dünyamız, güneş enerjisini kullanmak suretiyle, "kendi dağıncılığını" pratikçe biteviye, düzenliliğe dönüştürebiliyor. Dolayısıyla, yeryüzünde üretimde bulunmak, pek çok kimsenin iddia ettiğinin tersine, çevreyi ya da Dünyamız'ı muhakkak kirletme sonucunu beraberinde getirmeye mahkum, hiç değildir!

Yeryüzünde, bir bakıma doğal çevrimler taklit edilmek suretiyle ve Güneşimiz yaşadıkça, yani daha milyarlarca yıl, tertemiz, arı duru bir üretim mekanizmasını var edip çalıştırmamız, fevkalade olası, esas itibarıyla zorunludur.

Milyarlarca yıllık süreçler uzantısında *civil civil yaşam* bulmuş doğamızın sağlık dolu dekoruna; ucube bir sanayi de, illetli bir sanayileşme veya çarpık çurpuk bir kentleşme de, (nasıl yapılabilirse bilmem, ama, iyice doğa dostu kılınmadıkça) termik santraller yahut nükleer santraller de, hatta (atmosferdeki, minnacık olsa bile karbondioksit oranını, yine de hissedilir bir ölçüde yükselttiği ve bu yüzden kırılğan iklim dengelerini alt üst etmeye yaza-gideceği için) doğal gaz da, hiç ait değil!

Çevresel yaklaşım açısından, işte mesele bu.

*

Dikkat ederseniz; "özgürlüklere, insan haklarına, dünya barışına sahip çıkmakla"; "doğanın yaşam hakkına sahip çıkmak", ya da "yarınlarda çocuklarımızın, gelecek nesillerin, yeryüzündeki özgürlüklerine ve yaşam haklarına sahip çıkmak"; "aynı görkemli kozmik kökten" beslenen "anlamdaş eğilimlerdir".

Sonuç

Herşeyi asgari bir temel teoreme indirgemek, günümüzde hala çok bilim adamını, peşinden büyülenmelerle sürükleyen, dehşetli bir akademik ihtiras konusudur.

Ben bu yazımda; biraz, konuyla ilgili olarak epeydir yazdığım yazıları, keza pek çok yerde yaptığım konuşmaları, derli toplu bir biçimde özetlemeye çalışarak, milyarlarca yıllık bir perspektifte, oldukça özgün ve bütünsel bir tabana oturduğuna, nihayet çevreci hareketin, geniş bir bağlamda ise barışisterlerin sarılması gerektiğine, her halukârda, gelecek yüzyıllarda yaygınlaşabileceğine inandığım kozmik bir inanç sistemini, kısacık dikkatinize getirdim.

Bu benim, bir doğabilimci olarak, otuz küsur yılı aşkın bir süredir öğrendiklerim ve kaç türlü, acılı hayal kırıklıkları, kabuk değişimleri, hatta, "yeryüzünde, bir dizi anlamsız ve değersiz raslantılarla vücut bulmuş olabileceğimiz" gibi, sözüm ona delikanlı ama primitif, o nisbette de bilgi kofu olarak varılabilen, yavan bir hükümden dolayı, birçoğumuzun sergilediği türden yakalanılacak en iğneli amaçsızlık kabuslarında, biteviye yaptığım sentezin, sonuçta ise doğamla ve beni var eden doğayla tanışıp sarmaşmanın göz aydınlıkları içinde, coşku meşaleleri yakan düşüncelerimin, bir ürünü...

Bu benim inancım... Ne güzel ki yerleşik dinlerin "manevi" (manaya, ilişkin) olarak tanımlayabileceğimiz özleriyle buluşan, ancak onları, pek çoğu güncel bilgilerimiz ve kavrayışımızla bağdaşmayan sembollerinden bir bakıma soyutlayarak, üst bir

bütünselliğe kavuşturabileceğini düşündüğüm, bir *inanç sistemi*...

Yine de *salt* böyle bir inaçla yaşamak, inanın hiç kolay değil.

Ama hiç unutmayın ki:

Biz *tabiat ananın yavrularıyız*. Tabiat ana ise, *kaostan düzenlilik dokuyan kozmik süreçlerin ürünü*.

Demek ki biz *kaos ananın, yavrusun yavruları, küçük yavrularıyız; kozmik bilincin belki de en görkemli ereği*yiz.

Böyle bir *idrak* geliştirebilirsek, o takdirde, yeryüzündeki yaşamımızla, davranışlarımızla; bizi var eden kozmik trendlerle nasıl buluşup, onlarla nasıl özdeşleşebileceğimizi de bilebiliriz.

Bunun, *insan olmanın üst bir güzelliği* olduğuna, inanıyorum.

Buradan, *harika bir açılımla*, bir *erdem ve ahlak öğretisi* biçimleyebileceğimize, ayrıca ve önemle dikkat çekmek isterim. Bu konuyu şimdi *Fransızca* olarak yayınlanmak üzere olan, "*Un Systeme de Croyance Cosmique*" adlı yapıtımda bir ölçüde ayrıntılandırđımı kaydedebilirim (37).

Örneğin, (Allah muhafaza) *adam öldürmek, idam dahil (kestirme bir deyişle, düzenlilikten kaos oluşturacağı, bunun için de bizi var eden güzelim kozmik trendlerle dehşetli bir zıtlık oluşturacağı için)* bir "*canilik*". Adam öldüren birini (*onu idam etmenin tersine*) tecrit edip, eğitmek ve iyileştirmeye çalışırsa, bizi var eden kozmik trendlerin *ululuğuna* yükselmek demek oluyor.

Hayvan kesip yemek de aynı bağlamda, yazık ki, *şer bir davranış* olarak ortaya çıkıyor.

Burada vejetaryenlerin (*ot-oburların*) ne denli *derin bir duyarlılık* geliştirdiklerini anlayabiliriz. Et-oburluğunuza, bir çırpıda son veremiyorsanız (doğrusu ben de henüz *yamyamlığımdan*, çocukluk alışkanlıklarımı bir türlü aşamadığım için, sıyrılabilmiş değilim); o zaman, bir ölçüde *affedilebilir* sayabileceğimiz için, *midye* yiyin; hadi olmadı (dikkate getirdiğim açıdan, *günahınız* bir parça artacak ama), *balık* yiyin; *biraz daha büyük günahları* göze alarak, *kuş, ördek, tavuk, hindi* yiyebilirsiniz; *daha daha büyük günahları* göze alarsa *koyun, dana, v.s.* de yiyebilirsiniz ama, zinhar, *kuzu (yavru koyun)*, kesip yemeyin; çünkü onun, kırlarda *sevinçle* büyüyeğiderken, kozmik trendler uzantısında *kaostan düzenlilik oluşturma işlevi* daha epey sürüyor olacaktır. Siz onu kesip yerseniz, onun bu işlevini dumura uğrattırıyor, biriktiregeldiği canım güzellik ve düzenliliği ise, hemen çoğunlukla kaosa, karanlık, kirliliğe çeviriyor, oluyorsunuz. Onun örneğin, *proteininden* yaralanıyorsunuz gerçi, ama, o proteini hem başka kaynaklardan edebilirsiniz, hem de önemlisi, yaptığımız iş, esas itibariyle kesip yok edeceğimiz *o can yavruya*, hiç ama hiç değmiyor.

Aynı bir çerçevede, *turfanda meyve* yemek de *hoş* değil; çünkü turfanda meyvenin dalında, bir bakıma kozmik trendlerle bütünleşerek sürdürmekte olduğu *işlev*, siz onu dalından kopartmış olacağınız için, tamamlanmış olmuyor. *Meyveyi, sebze*yi, demek ki, dikkate getirdiğimiz bağlamda, *dalından düşecek kadar olgunlaştıktan sonra, yemek*, gerekiyor. (Bunda sonra da yemezseniz, zaten çürüyüp toprağa karışıyor. O nedenle, "*E canım madem kuzu kesmek yanlışmış, o zaman işte mesela, hıyar kesip yemek de yanlış olmuyor mu, yani?*", türünden, *açıkgöz bir sıçramayla ahkam kesmenin* hiç bir manası olmuyor; çünkü, *olmuş hıyarı* dalından *kopartıp* yemezse-

niz, onun kaostan fazladan düzenlilik oluşturmasına destek veriyor olmuyorsunuz ki; o, *olduktan sonra, dalında dursun durmasın*, zaten çürümeye geçiyor.

*

Bir iki örnekle somutlaştırmaya çalıştığımız böylesi bir *öğretiye*, milyarlarca yıllık, kaç aşamalı görkem üstüne görkem sergileyen oluşumları, bir bir tarayarak, taa *kozmetik bilinçten* hareketle ulaşmamız, hoş değil mi?

Kozmik bilinç, *kendinin* farkında olmayabilir. Ama ne göz kamaştırıcı ki, onun can verdiği insan bilinci, *kozmetik bilincin*, bilincinde olabiliyor!..

Bu, *kozmetik bilincin, bizi var etmenin ötesinde, bizimle beraber daha bir yücelmesi* demek, yerinde olur sanırım.

Şaşılacak görkemde bir gelişme!..

Mesele her halde, bu olguyu idrak edip, birbirimize dönük, ya da çevre, canlılar ve nebatata dönük, yeryüzündeki her davranışımızla ona omuz vermeye geliyor.

Mutluluğumuzun mekanizması burada bulunuyor.

Kaynakça

Emek S., Künar A. ve Diđerleri, "Enerji, Ne Kadar, Ne İçin!", Ađačkakan, Sayı 21/22, Eylül-Ekim 1994.

Yarman T., "Geçmiřte ve Bugün Nükleer Enerji Tartışması", Ađačkakan, Sayı 17/18, Mayıs-Haziran 1994; *Kitap*, Esin Yayınevi, 1995.

Yarman T., "Ya Dünyayı Yaşatacağız, Ya da Birlikte Mahvolacağız!", Sosyal Demokrat (*Dergi*), Haziran 1990.

Yarman T., "Çevreyi Mahvetmeden Yaşamak Olanaklıdır - Enerji, Nüfus ve Çevre", Sosyal Demokrat (*Gazete*), 15 Ağustos 1990.

Yarman T., "Demokratik Kirlenme", Cumhuriyet, 10 Temmuz 1990.

Yarman T., "İnsan Kendi Özü Kaosa Geri mi Dönüyor?", Cumhuriyet Bilim Teknik, 29 Aralık 1990.

Yarman T., "Temel Parçacıklardan, Canlıya, Düşünceye, Duyguya, Maddenin Halleri", Cumhuriyet Bilim Teknik, 29 Haziran 1991.

Yarman T., "Çevre Kirliliği Kaçınılmazlık Değildir!", Cumhuriyet Bilim Teknik, 11 Ocak 1992.

Yarman T., "Uzaysal Düzen, İyilik, Kötülük", Cumhuriyet Bilim Teknik, 29 şubat 1992.

Yarman T., "Akıl, Evren Bilincinin Gerisindedir!", Cumhuriyet Bilim Teknik, 20 Haziran 1992.

Yarman T., "Türler Arasındaki Acımasız Savaş ve Uzaydaki Yalnızlığımız", Cumhuriyet Bilim Teknik, 18 Temmuz 1992.

Yarman T., "Kozmik Açıdan İlericilik, Gericilik", Cumhuriyet Bilim Teknik, 12 Ocak 1993.

Kas N., "21. Yüzyılın İdeolojileri (T. Yarman)", Günaydın, 4 Haziran 1993.

- Yarman T.**, "CHP Açılırken Solda İnsan Hareketleri" (Kitap), AFA Matbaacılık, Eylül 1992.
- Yarman T.**, "Sosyal Demokrasi Açısından Teknoloji, Enerji ve Çevre", Çağrılı Araştırma, TÜSES (Türkiye Sosyal, Siyasal ve Ekenomik Araştırma Vakfı), 1993.
- Yarman T.**, "Doğa Kaostan Düzen Yaratıyor, Ne ki Bilinç Kazanmış Düzen İntihar Edebiliyor!..", Uluslararası Çevre Sorunları Sempozyumu, İstanbul Marmara Rotary Kulübü, Atatürk Kültür Merkezi, İstanbul, 22-24 Mayıs 1991.
- Ertuğ C., Sözen M., Öymen A., Yarman T., Karagülle Z., Danış T.**, "Yeşil Yaklaşım Tartışması" (Panel), Yeşiller Partisi, Mülkiyeliler Birliği, 31 Ocak 1993.
- Yarman T.**, "İnsan, Doğa ve Enerji - Yaşamla Uyumlu Seçenekler" (Konuşma), Doğal Hayatı Koruma Derneği, 4 Mart 1993, Ulus, İstanbul.
- Üskül Z., Onaran L., Emek S., Erdoğan Ü., Yarman T.**, "Nükleer Enerji ve Nükleer Santraller" (Panel), Kültürel ve Doğal Yaşamı Koruma Derneği, 27 Mart 1993, Silifke, İçel.
- Touz F., Müezzinoğlu A., Kınacı S., Erdoğan Ü., Gürkan B.**, "Termik Santraller, Çevre Sorunları ve Alternatif Enerji Kaynakları" (Panel), Milas Belediyesi, 17 Nisan 1993, Muğla.
- Ertuğrul B., Onaran L., Anadol K., Erdoğan Ü., Yarman T.**, "Çevre Sorunları" (Panel), Yatağan Belediyesi, 18 Nisan 1993, Muğla.
- Yarman T.**, "Geçmişte ve Bugün Nükleer Enerji Tartışması" (Konuşma), Bandırma Belediyesi, 16 Ocak 1994.
- Yarman T.**, "Nükleer Enerji ve Çevre" (Konuşma), İçel Sanat Kulübü, 14 Nisan 1994.
- Taciroğlu A. Z., Baş M., Kafaoglu T. B., Üskül Z., Yarman T.**, "Çevre Sorunları ve Yerel Yönetim İnişiyatifi" (Panel), "Dünya'da ve Türkiye'de Yeni Eğilimler", 19. İktisatçılar Haftası, İktisat Mezunları Cemiyeti, 23 Nisan 1994, Sheraton Oteli, İstanbul.
- Yarman T.**, "Enerji: Politikalar, Klasik Kaynaklar, Alışılmamış Enerji Kaynakları ve Nükleer Enerji, Sürdürülebilir Kalkınma ve Çevre" (Konuşma), İ. Ü. Mühendislik Fakültesi, Elektrik-Elektronik Mühendisliği Bölümü, "IEEE Power Engineering Society Chapter in Turkey Section" , 21 - 28 Aralık 1994.
- Küçük S., Erdoğan Ü., Göçer K., Saygın Ö., Uyar T. S., Tırıs M., Yarman T.**, "Geleceğe Yönelik Enerji Politikaları ve Alternatif Enerji Poltikaları" (Panel), "Enerji Tartışmaları, TMMOB KMO, Yapı Endüstri Merkezi, Harbiye, 28 Ocak 1995.
- Yarman T.**, "Kozmik Bir İnanç Sistemi, Ağaçkakan, Mayıs-Haziran 1996, Sayı 3 (29).
- Yarman T.**, "Un Systeme de Croyance Cosmique", Editions Quorum, Brüksel, 1997
- Yarman T.**, The Quantum Mechanical Framework Behind the End Results of the General Theroy of Relativity, Nova Publishers, New York, 2010.
- Yarman T.**, A Cosmically Whole Ethical System: How To Attain A Sustainable Energy Consumption And Development, And A Most Stable World Peace?, Scientific Research and Essays, Mart 2011.

TEDARİK ZİNCİRİ YÖNETİMİNDE, TEDARİKÇİ SEÇME VE DEĞERLENDİRME SÜRECİNDE KULLANILAN SEÇİM KRİTERLERİ VE KDZ. EREĞLİ'DE BİR ALAN ARAŞTIRMASI*

Ramazan AKSOY^a

Tevfik OĞUZ^b

ÖZET: Yoğun rekabet koşulları altında, en ekonomik şekilde üretim yapabilmek arzusunun gerçekleştirilmesinin en temel unsuru, tedarik edilen ürün ve hizmetlerin istenilen kalite ve fiyat seviyesinde, doğru zamanda, doğru yerde ve istenilen miktarda elde edilmesidir. Bu isteğin gerçekleştirilebilmesinin en önemli şartlarından birisi tedarik zinciri yönetimi felsefesinin benimsenmesi ve uygulanabilmesidir. Bu yönetim felsefesinin başarısını etkileyen hususların başında, bilimsel ve biçimsel yöntem kullanılarak seçilmiş en uygun tedarikçiler ile çalışabilmek gelmektedir.

Bu çalışmada, Kdz. Ereğli bölgesindeki, imalat ve hizmet üretici işletmelerin, biçimsel tedarikçi seçme ve değerlendirme yöntemlerini kullanıp kullanmadıkları, eğer kullanılan biçimsel bir yöntem var ise, ne seviyede kullanıldığı ve bu yöntemlerden ne derece faydalandığı tespit edilmiştir. Tedarikçi değerlendirme kriterleri ile ilgili ilk çalışmayı yapan Gary W. Dickson'ın belirlediği 23 adet seçme ve değerlendirme kriterinin, kdz. Ereğli bölgesinde de yapılması sonucu, çevresel faktörlerin zaman ve mekan farklılıklarının doğrudan karşılaştırmaya imkan vermese de değerlendirme kriterlerinin önemlerinin farklılıkların oluşturduğu görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Satın alma, Tedarikçi Seçme Ve Değerlendirme, Tedarikçi Seçme Ve Değerlendirme Kriterleri, Tedarik Zinciri

1. Giriş

Günümüz rekabet koşullarında en ekonomik şekilde üretim yapma isteği ve satın alınan malzemelerin maliyetinin, en büyük maliyet kalemi olduğu gerçeği göz önüne alınırsa satın alma fonksiyonunun üzerinde durulması kaçınılmaz olmaktadır. Bu bağlamda tedarikçi seçimi ve seçilen tedarikçi ile ilişkilerin yönetimi önemli konulardan biri haline almıştır.

Firmaların, amaçladığı en kaliteli ve en ekonomik ürünü müşterilerine sunma isteğini karşılayabilmelerinin en temel koşullarından birisi, tedarik fonksiyonu ile elde edilen malzeme ve kaynakların en uygun özelliklerde, en doğru tedarikçilerden elde edilmesidir. Bu nedenlerden ötürü alıcıların, doğru tedarikçileri uygun seçim yöntemleriyle belirlemeleri ve seçilen bu tedarikçiler ile işbirliği yapabilmeleri konusu üzerinde önemle durulması gerekmektedir.

Bu çalışmanın ana amacı tedarikçi seçme ve değerlendirme sürecinin Karadeniz Ereğli'deki işletmelerce ne seviyede yararlandığının tespiti ve işletme yöneticilerinin seçme ve değerlendirme yöntemlerini anlayıp, benimseyip, etkin bir şekilde kullanıp kullanmadığını analiz etmektir.

* Bu çalışma, Tevfik OĞUZ'un Ramazan AKSOY danışmanlığında yapmış olduğu aynı başlıklı Yüksek Lisans Tez çalışmasından üretilmiştir.

^a Yrd. Doç. Dr., Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, İşletme Bölümü

^b Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, SBE Öğrencisi

2. Tedarik Zinciri ve Tedarik Zinciri Yönetimi

Yoğun rekabet koşulları, küreselleşme ve üreticilerin değişen müşteri taleplerine uygun esnek bir üretimi gerçekleştirebilme zorunluluğu neticesinde işletmelerin, ellerindeki kaynakları en yüksek verimlilikte kullanması, en yüksek kalitede ve en düşük maliyetle ürün üretmesi kaçınılmaz hale gelmiştir.

Ekonomik kuruluşların ana amacı yaşamlarını sürdürmek, sürdürürken de kar etmek olduğundan, maliyet unsurlarının en üst basamağında yer alan malzeme giderleri en karlı şekilde tedarik edilmelidir. Neticede işletmelerin ana giderlerinin büyük bir kısmını tedarik faaliyetinin kendisi oluşturması nedeni ile tedarik kavramı üzerinde önemle durulması gerekmektedir.

2.1. Tedarik Zinciri

İşletmeler kapalı sistemler değildir ve hizmet, hammadde, mamül ya da yarımamül tedarik ederken müşteri gibi, hizmet, hammadde, mamül ya da yarımamül satarken de tedarikçi gibi hareket etmektedirler.

İşletmelerin maddi kayıplarını azaltması ve düşük maliyetle en kaliteli ürünü üretebilmeleri için, ürettikleri ürünün, hammaddeden ürün meydana gelinceye kadar olan tüm süreçlerini kontrol altında tutabilmeleri, bu sebeple tedarik zinciri felsefesini uygulamaları zorunludur. Çeşitli yazarların tanımlarına göre tedarik zinciri;

Hammervoll'a göre tedarik zinciri, "partnerlerin arasında finansal, veri, ürün ve hizmet akışı olan ticari ortaklıklar meydana getirir"¹.

Sezen'e göre tedarik zinciri, "malzeme ve/veya ürünlerin son kullanıcıya (nihai müşteriye) ulaşana dek geçirdikleri aşamalar ve birbirinden bağımsız olarak ürüne değer katan tüm zincir üyelerini içine alan bir sistemdir"².

Kasi'ye göre tedarik zinciri, "tedarikçi, üretici, dağıtıcı ve satıcıların malzeme, bilgi ve para akışı ile oluşturduğu bir işletme ağıdır. Tedarik zinciri, ortak bir iş hedefini başarmak için girdisi ve çıktısı olan aktivite setleridir"³.

Bu tanımlardan yola çıkılarak genel bir tanım yapılmak istenirse: Tedarik zinciri, hammadde ve tedarikçiler, üretim ve montaj, stoklama ve envanter dağıtımı, sipariş girişi ve sipariş yönetimi, dağıtım, müşteri teslimatı ve tüm bu işlemlerin takip edilebilmesi için oluşturulan bilgi sistemleri dahil olmak üzere, bir ürünün hammadde evresinden müşteriye ulaşıncaya kadar olan süreçteki tüm işlemlerin tamamıdır.

Tedarik zinciri, müşteri taleplerinin karşılanması dahil tüm dolaylı ve dolaysız aşamaları da kapsamaktadır. Bu zincirin her aşaması farklı süreçlerden geçer ve zincirin geri kalan aşamaları ile etkileşim içerisindedir. Malzemelerin tedarikçiden üreticiye, toptancıya, perakendeciye ve müşteriye bir zincir üzerinden hareketinin resmini ortaya çıkartmaktadır.

Tedarik zinciri kapsamına giren işletme fonksiyonları, tedarik zinciri karışımını oluşturmaktadır. Bu fonksiyonlar, planlama ve pazarlama stratejisi, satın alma, üre-

¹ Hammervoll, Trond (2009); "Value-Creation Logic In Supply Chain Relationships," *Journal of Business-to-Business Marketing*, Sayı 16, s. 220-241.

² Sezen, Bülent (2004); "Tedarik Zincirinde Stok Yönetimi Problemleri İçin Elektronik tablolar Yardımı İle Simülasyon Uygulaması," *Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt 11, Sayı 1, s. 57-68.

³ Kasi, Vijay (2005); "Systemic Assessment of SCOR for Modeling Supply Chains," *Proceedings of the 38th Hawaii International Conference on System Sciences*, 2005, s. 1-10.0

tim planlama, stoklama ve malzeme dağıtım, stok yönetimi, depolama, ulaşım, müşteri hizmetleri ve teknik destek olarak sıralanabilir⁴. Zincirdeki üyelerin konumuna göre, bahsedilen fonksiyonların önemi değişkenlik göstermektedir. İşletmenin yapısına göre, işletme için önemli olan bir fonksiyonun, özellikle üzerinde durulması o işletme için büyük kazançlar sağlayabilir. Örneğin üretim yapan bir işletmenin, satın alma ve üretim planlaması gibi fonksiyonlara önem vermesi daha doğru olabilmektedir.

2.2. Tedarik Zinciri Yönetimi

1980'li yıllarda yaşanan yoğun rekabet koşulları, işletmelerin uluslararası pazarlara açılma gereksinimleri, değişik coğrafi bölgelerde merkezi olan işletmeler için uluslararası firmaların genelinde entegrasyonun sağlanması yolunda bilişim teknolojisi için yeni bir gereksinim doğmasına neden olmuştur⁵.

Yaşanan bu ihtiyaç neticesinde ERP kavramı ortaya çıkmıştır. ERP birden fazla noktada üretim ve tek bir şirket gibi hareket edebilen, iç operasyonları koordine eden bir sistemdir. Tedarik zinciri ise modelde rolü olan işletmeleri birbiriyle koşturan, bunların birbirine bilgi sağlamasını amaçlayan güvenli bir ortamda, zamanında ve hatasız, ihtiyaç duyulan kadar ve doğru kişiye bilginin ulaşmasını sağlayan bir iş modeli sunmaktadır⁶. Ortaya çıkan bu tedarik zinciri yönetim felsefesini çeşitli kaynaklar şu şekilde tanımlamışlardır:

“Tedarik zinciri yönetimi, malzeme ve ürünlerin, temel hammadde arzından nihai ürün aşamasına kadar (olası geri dönüşüm ve yeniden kullanım dahil) yönetimini kapsayan; firmaların tedarikçilerinin proseslerinden, rekabet avantajlarını destekleyecek teknoloji ve yeteneklerinden nasıl yararlanacağı üzerine odaklanan ve gelecekteki işletme içi faaliyetleri, optimizasyon ve etkinlik ortak gayesi ile ticari ortaklıklar kurarak yaygın bir yönetim felsefesidir.”⁷

“Tedarik zinciri yönetimi, hammadde tedarikçilerinden depolar aracılığı ile nihai müşterilere ulaşmaya kadar geçen süreçteki bilgi ve malzeme akışını yöneten bir bilgi sistemidir.”⁸

Tedarik zinciri yönetimi, tedarikçi, üretici, toptancı, bayiler, sistemdeki malzeme akışı, bilgi ve nakit akışını koordine etmek ve bu sistemi yönetmektir. Burada amaç, zincirdeki tüm elemanları birbirlerine entegre etmek ve bu yolla müşteri memnuniyetini ve zincir elemanlarının her birinin karını maksimum seviyede tutmaktır.

Sonuçta bu felsefenin benimsenip kullanılması, verimsizlikleri ortadan kaldırılabilmekte, zincire üye olan tüm işletmelerin maliyetlerinde düşüş yaşamaları sağlanabilmektedir. Etkin bir Tedarik Zinciri Yönetiminin firmalara sağladığı katma değer tablo 2.1’de özetlenmiştir. Şekil 2.1’de görüldüğü gibi tedarik zinciri yönetiminde, tedarikçi, üretici, toptancı, bayiler, sistemdeki malzeme akışı, bilgi ve nakit akışını

⁴ Kağncıoğlu, Celal Hakan (2007); *Tedarik Zinciri Yönetiminde Tedarikçi Seçimi*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınlar, Eskişehir., ss.13-14

⁵ Bilişim Terimleri; “ERP – MRP II İlişkisi,” http://www.bilisimterimleri.com/bilgisayar_bilgisi/bilgi/131.html (Erişim Tarihi: 23.12.2009)

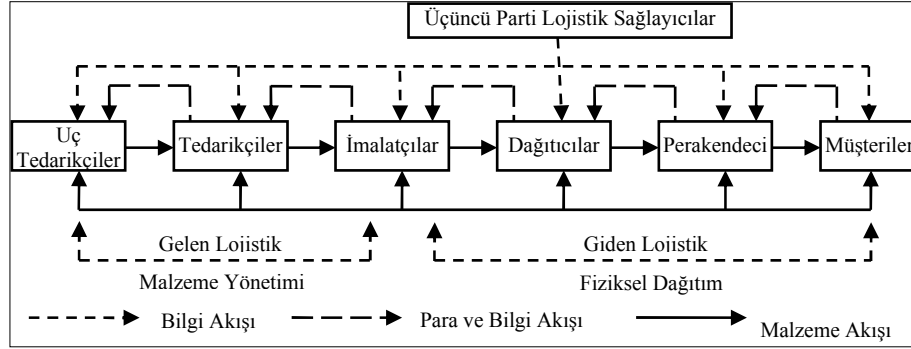
⁶ Paksoy, Turan (2005); “Tedarik Zinciri Yönetiminde Dağıtım Ağlarının Tasarımı Ve Optimizasyonu,” *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 14, s. 435-454.

⁷ Özdemir, Ali İhsan (2004); “Tedarik Zinciri Yönetimi Gelişimi Süreçleri ve Yararları,” *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 23, Temmuz-Aralık, s. 87-96.

⁸ Leenders, R. Michiel, Harold E. Fearon, Anna E. Flynn ve P. Faraser Johnson (2001); *Purchasing & Supply Management*, McGraw-Hill, Boston, USA.. s.10

koordine etmek ve bu sistemi yönetmektir. Burada amaç zincirdeki tüm elemanları birbirlerine entegre etmek bu yolla müşteri memnuniyetini ve zincir elemanlarının her birinin karını maksimum seviyede tutmaktır.

Şekil 2.1: Tedarik Zinciri Yönetimi Modeli



Kaynak: Mohammad Zubair Khan vd. (2010); "Intelligent Supply Chain Management," *J. Software Engineering & Applications* 3, s. 405.

Tablo 2.1: İyileştirme Sağlanan Alanlar ve İyileştirme Yüzdeleri

İyileştirme Sağlanan Alanlar	İyileştirme %'si
Teslim Performansının İyileştirilmesi	%15-28
Envanterin (stok) Azaltılması	%25-60
Sipariş Karşılama Oranının İyileştirilmesi	%20-30
Talep Tahmin Başarısı	%25-80
Tedarik Çevrim Süresinin Kısaltılması	%30-50
Lojistik Masrafların Azaltılması	%25-50
Verimlilik ve Kapasite Artışı	%10-20

Kaynak: T.C. Başbakanlık DTM İGEME (2006); Kobi'lerin Uluslar arası Rekabet Güçlerini Arttırmada Tedarik Zinciri Yönetiminin Önemi, Ankara. s. 11

Tedarik zinciri yönetiminin yararlarını sıralamak gerekirse, birinci sırada çeşitli maliyet kalemlerinin alt seviyelere çekilmesi ile elde edilen mali kazançlar gösterilebilir. Zincirdeki belirsizliklerin en düşük seviyeye çekilmesi sayesinde, işletmelerin stok bulundurma gerekliliklerinin azalması ve stok taşıma, elde tutma maliyetlerinde sağlanan düşüşler, elde edilen mali kazançta örnek olarak verilebilir⁹. İkinci olarak her işletmenin en iyi bildiği işi yapması nedeni ile işletmelere uzmanlaşma zorunluluğu getirmesidir. İşletmelerin uzmanlaşması sonucu ürün kalitesinde artışlar sağlanır, daha yüksek seviyede teknoloji kullanılabilir ve temel yetenekleri dışındaki faaliyetlere enerjilerini harcamazlar. Uzmanlaşmış bir tedarikçi en son teknolojileri ve süreçlerdeki yatırımlarını geniş üretim hacmine ulaşmak için ayarlar ve bu çabalara odaklanır. Diğer bir yararı ise müşteri hizmetlerindeki belirsizlikleri (teslimat

⁹ Yüksel, Hilmi (2002); "Tedarik Zinciri Yönetiminde Bilgi sistemlerinin Önemi," *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 4, Sayı 3, s. 261-279.

tarihi gibi) ortadan kaldırmadır¹⁰. Dördüncü olarak sistemin hızlı ve doğru çalışması sağlanır. Zincir elemanları arasında kurulan bilgi ağı ile tüketici taleplerinin karşılanması için gerekli ihtiyaçlar, zincirdeki her üyeye hem daha hızlı, hem de bilgi kaynağının zincirin başlama noktasındaki müşteriler olması sebebi ile daha doğru ulaştırılması sağlanır. Bu şekilde müşteri taleplerine uygun değişiklik yapılabilmesi daha da kolaylaşır¹¹.

3. Satın Alma

Ürün veya hizmet üreten her işletmenin üretim faaliyetlerini sürdürebilmesi için ihtiyacı olan hammadde, malzeme, araç-gereç, makine ve diğer sarf malzemelerini sürekli ve düzenli olarak satın alması finansman, üretim ve planlama kadar önemli bir yönetim işlevidir. Satın alma fonksiyonunun sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi, işletmenin verimliliği ve karlılığını direkt etkilemesi açısından son derece önemlidir.

Üretim sistemi, girdiler açısından incelendiğinde, işletme girdileri beş ana başlık (5M) altında toplanabilir. Bunlar sırasıyla; malzeme (materials), makine (machines), iş gücü (man power), para (Money) ve yönetim'dir (management). Sistem bu girdileri almakta, bunları bir dönüşüm sürecinden geçirmekte ve sonucunda çıktı elde etmektedir¹².

Üretim sürecinin devamlılığının sağlanabilmesi için tedarik edilen girdilerin büyük bir kısmını, satın alma işlevi sayesinde elde edilen birimlerin oluşturduğu düşünürse, satın alma fonksiyonunun incelenmesi büyük önem taşımaktadır. Literatür incelendiğinde satın alma ile ilgili çeşitli tanımlar mevcuttur.

“Satın alma fonksiyonu, uygun ekipman, malzeme, teçhizat ve hizmeti doğru kalitede, doğru miktarda, doğru fiyatla, doğru kaynaktan sağlamaktır”¹³.

“Satın alma, organizasyonların, satın alınacak ürünler ve servislere olan ihtiyacı belirledikleri, değerlendirdikleri, ve alternatif markalar ve tercihler arasında seçtikleri bir karar verme işlemidir.”¹⁴.

Satın alma fonksiyonu, bu tanımlardan yola çıkarak, satın alınacak mal ve hizmetlerin özelliklerinin ve satın alınacak tedarikçinin belirlenmesi, tedarikçilerle anlaşma yapılması, ürün siparişi ve gelen siparişin gözlemlenmesi ve kontrolü, satın alma sürecinin takibi ve değerlendirilmesi olarak tanımlanabilir.

Satın alma faaliyetinin mali açıdan incelenmesi konunun önemini ortaya koymaktadır. Toplam satış gelirlerinin, değişik kalemlere göre dağılımı üzerine Amerika Birleşik Devletleri'nde imalat sanayinde yapılan bir araştırma sonucu, Tablo 3.1'de görülmektedir.

¹⁰ Ünüvar, Mustafa (2009); “Tedarik Zinciri Yönetimi Uygulamalarının Örgütsel Yapıya Etkisi Üzerine Bir Araştırma,” *Ege Akademik Bakış*, Cilt 9, Sayı 2, s. 559-592.

¹¹ Yüksel, Hilmi (2004); “Tedarik Zincirleri İçin Performans ölçüm Sistemlerinin Tasarımı,” *Yönetim ve Ekonomi*, Cilt 11, Sayı 1, s.143-154.

¹² İter, H. Melih (2002); *Global Dışsal Tedarik (Outsourcing)*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul. ss.40-41

¹³ Arjan, Van Welle (2002); *Purchasing and Supply Chain Management: Analysis, Planning and Practice*, Cengage Learning, London., s.14

¹⁴ Kotler, Philip (2000); *Pazarlama Yönetimi*, (Çev.: Nejat Muallimoğlu), Beta Basım, İstanbul., s.192

Tablo 3.1: Satış Gelirlerinin Oransal Dağılım

Ana Kalem	Alt Kalem	Satış Gelirlerine Oranı (%)
Satın alma	Alt toplam	56.7
	Malzeme	53.2
	Ekipman	3.5
Ücretler	Alt toplam	20.8
	Üretim İsgörenleri	10.7
	Diğer İsgörenleri	10.1
Genel Giderler		18.9
Vergi Öncesi Kar		3.6

Kaynak: H. Melih İltter (2002); *Global Dışsal Tedarik (Outsourcing)*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul, s. 40

Tablo 3.1'deki veriler incelendiğinde toplam satış gelirlerinin %56,7'lik kısmının satın alma fonksiyonunu gerçekleştirmek için kullanıldığı görülmektedir.

3.1. Temel Satın Alma Karar Süreçleri

Temelde altı karar alma süreci bulunmaktadır. Bunlar sırasıyla yap ya da satın al, tedarikçi seçimi, sözleşme görüşmesi, tasarımda işbirliği, tedarik ve kaynak analizi'dir. Şekil 3.1'de temel satın alma süreci görülmektedir.

Yap ya da satın al: Yap ya da satın al karar sürecinde işletme, hizmet ya da ürünü kendisi mi üretecek yoksa dışarıdan mı tedarik edecek buna karar verir.

Tedarikçi seçimi: Belirlenmiş ölçütlere göre tedarikçiler belirlenir ve seçilir.

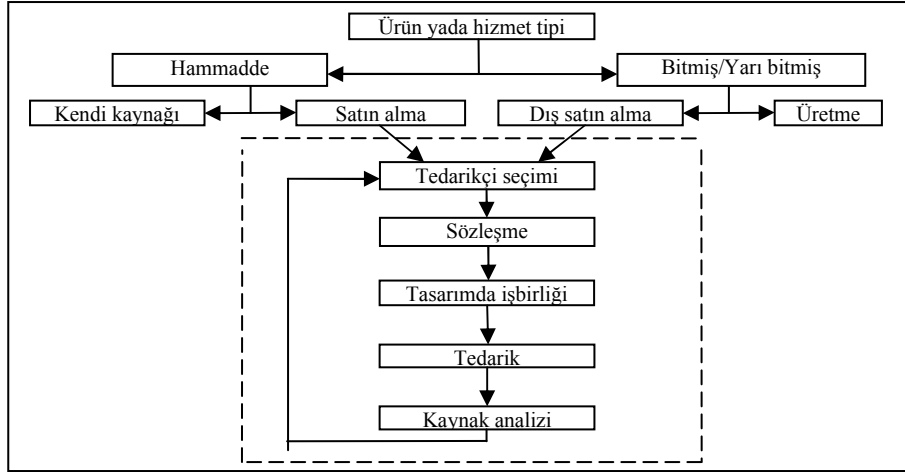
Sözleşme görüşmesi: Bu aşamada, alıcı ve tedarikçi şartlarını ortaya koyar ve yapılan müzakereler sonucunda ortak bir nokta bulunmaya çalışılır.

Tasarımda işbirliği: Tedarikçi ve alıcı bir araya gelerek kalite standartları ve müşteri taleplerini karşılayabilen ürün ya da hizmetin tasarımını gerçekleştirir.

Tedarik: Tedarik karar sürecinde alıcının istediği ürün ya da hizmetin zamanında ve en düşük maliyetle elde etme konuları üzerinde durulur. Tedarikçiye verilen sipariş miktarı ve stok konuları bu aşamada karar verilen konulardır.

Kaynak analizi: Bu aşamada işletme tüm tedarik zinciri verimliliğini değerlendirir. Bu değerlendirme tek bir tedarikçiden birden çok ürün tedarik etmek, bir tip ürünü birden çok tedarikçiden sağlamak ve tedarikçi performansı gibi konuları içerir.

Şekil 3.1: Temel Satın Alma Süreci



Kaynak: Mohamed Haouari, vd. (2007); “ Supplier Selection And Order Lot Sizing Modeling: A Review,” *Computers & Operations Research*, Sayı 34, s. 3517

4. Tedarikçi Seçimi ve Tedarikçi Seçim Modelleri

4.1. Tedarikçi Seçimi

Uluslararası rekabetin artması sonucunda, üretimde dikey boyut azalmakta, işletmeler uzmanlık konularıyla ilgili üretim yapmakta, dışarıdan tedarik etikleri ürünlerin sayısı ve çeşidi artmaktadır. Bunlara bağlı olarak tedarikçilere olan bağımlılıkları daha da artmaktadır¹⁵.

İşletmelerde alıcı ve tedarikçi ilişkisi son derece önemlidir. Bir tedarikçi, iyi tasarlanmış ve yönetilen tedarik zincirinin parçası olduğunda, bu uzun süreli ilişki tasarlanmış tedarik zincirinin rakip tedarik zincirlerine karşı rekabet edebilmesinde sürekli bir etkiye sahip olur. Bu nedenle, tedarikçi seçimi problemi güçlü bir tedarik zincirinin oluşturulmasında en önemli konulardan biri olur¹⁶. Tedarikçi seçimi ile tedarik edilen ürünün istenilen özelliklerde olması, kalitesi ve tedarikçinin performansı doğrudan etkilenmektedir.

Seçim süreci genel olarak, problemin tanımı, karar kriterlerinin tanımlanması, potansiyel tedarikçilerin belirlenmesi ve son seçim safhası olarak dört basamaktan oluşmaktadır¹⁷.

4.2. Tedarikçi Seçiminde Kullanılan Karar Kriterleri

Tedarikçi değerlendirme sürecinde kullanılan kriterler hakkında yapılan ilk çalışma Dickson tarafından 1966 yılında gerçekleştirilmiştir. Dickson 170 satın alma müdüründen elde ettiği veriler sayesinde maliyet, kalite ve teslimat performanslarını en önemli üç kriter olduğunu belirtmiştir. Dickson çalışmasının sonunda tedarikçi de-

¹⁵ Kağmıoğlu, Celal Hakan (2007); *a.g.e.*, s.78

¹⁶ Özdemir, Ali İhsan ve Yalçın Seçme (2009); “İki Aşamalı Stratejik Tedarikçi Seçiminin Bulanık Topsis Yöntemi İle Analizi,” *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 11, sayı 2, s. 79-112.

¹⁷ De Boer, Luitzen, Eva Labro ve Pierangela Morlacchi (2001); “A Review of Methods Supporting Supplier Selection,” *European Journal Of Purchasing and Supply Management*, Cilt 7. Sayı 2, s. 75-89.

ğerlendirme ve seçiminde kullanılabilir 23 temel kriter belirlemiştir¹⁸ (Dickson, 1966:5-17). Dickson'ın belirlediği kriterlerin önem seviyeleri Tablo 3.1'de puan sırasına göre görülmektedir. En yüksek değer 4 en düşük değer 0 olarak atanmıştır.

Tablo 4.1: Dickson'ın Belirlediği Değerlendirme Kriterleri

No	Ölçüt	Ort. Puan	Değerlendirme	No	Ölçüt	Ort.	Değerlendirme
1	Kalite	3,508	Çok önemli	13	Yönetim ve	2,216	Orta önemli
2	Teslimat	3,147	Oldukça önemli	14	İş kontrolü	2,211	
3	Geçmiş performans	2,998		15	Tamir hizmetleri	2,187	
4	Garanti politikası	2,849		16	Tutum	2,120	
5	Üretim tesisleri ve	2,775		17	İntiba	2,054	
6	Fiyat	2,758		18	Paketleme	2,009	
7	Teknik yeterlilik	2,545		19	İşçi ilişkileri	2,003	
8	Finansal durum	2,514		20	Coğrafi yerleşim	1,872	
9	Yöntem uyumu	2,488		21	Geçmiş dönem iş	1,597	
10	İletişim sistemi	2,426	22	Ürün için eğitim	1,537		
11	Endüstrideki yeri	2,412	23	Karşılıklı	0,610	Az önemli	
12	İş isteği	2,256					

Kaynak: Gary W. Dickson (1966); "An Analysis of Vendor Selection Systems and Decisions", *Journal of Purchasing*, Sayı 2, s. 5-17

5. Kdz. Ereğli'deki İmalat ve Hizmet Üretici İşletmeler Üzerinde Yapılmış Bir Alan Araştırması

5.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın esas amacı, işletmelerin tedarikçi seçme ve değerlendirme yöntemi kullanıp kullanmadıklarını saptamak ve herhangi bir tedarikçi değerlendirme yöntemi kullanılıyorsa, kullanılan yöntemi belirlemektir. Bir diğer amaç ise Dickson'ın 1966 yılında satın alma müdürü ile görüşmesi neticesinde saptamış ve önem sırasına koymuş olduğu 23 adet kriterin önem seviyelerinde ne çeşit değişimler yaşanmış farklılıkları saptamaktır.

5.2. Araştırma Modeli ve Veri Toplama Yöntemi

Tedarikçi seçme ve değerlendirme sürecinde etkili olan değişkenlerin önemi işletmeden işletmeye farklılık gösterebilmektedir. Bu değişkenlerin önem seviyelerini ve kullanılan yöntemlerin profesyonelliğini belirlemek amacıyla Kdz. Ereğli bölgesindeki işletme yöneticileri ile bilgi toplamak amacıyla yüz yüze anket çalışması yapılmıştır. Bu araştırmada daha önce çeşitli çalışmalarda keşfedici araştırma modeli ile saptanmış olan tedarikçi seçme ve değerlendirme kriterlerinin, hangilerinin bölgedeki imalat ve hizmet üreten işletmeler için daha önemli olduğunun saptanması amaçlanmıştır. Araştırma değişkenleri arasında tanımlama yapabilme isteği nedeni ile araştırma modeli olarak tanımlayıcı araştırma modeli tercih edilmiştir. Çalışmanın saha araştırması 2010 yılında Ocak-Mart ayları arasında yüz yüze görüşme yön-

¹⁸ Dickson, Gary W. (1966); "An Analysis of Vendor Selection Systems and Decisions", *Journal of Purchasing*, Sayı 2, s. 5-17.

temiyle gerçekleştirilmiştir. Demografik değişkenler nominal ölçekle, tedarikçi seçme ve değerlendirme kriterleri ise beşli Likert ölçeği ile ölçülmüştür.

5.3. Örneklem, Örnekleme Yöntemi ve Örnek Hacmi

Bu çalışmada, ana kütle Kdz. Ereğli'de faaliyet gösteren ve Kdz. Ereğli Ticaret ve Sanayi Odası'na kayıtlı imalatçı ve hizmet üretici işletmelerdir. Çalışmada örneklem hacmi oluşturulurken çeşitli kısıtlamalarla karşılaşılmıştır. Yaşanan global krizin etkilerinden dolayı, özellikle gemi sanayinde hizmet veren taşeron firmalar gibi işletmelerin faaliyetlerini durdurmuş fakat aktif görünmeleri, bazı işletme sahiplerinin vefatı sonrası varisleri tarafından oda kayıtlarının iptal edilmemiş ve bu sebeple işletmelerin faaliyetlerini durdurmuş olmasına rağmen hala aktif görünmeleri ve yaşanan global kriz neticesinde kapanıp maddi imkansızlıklardan dolayı oda kayıtlarını sildirememiş işletmelerin olması bu kısıtlamaları yaratmıştır. Sözü edilen bu kısıtlamalar ve mali, zaman ve fiziki olanakların yetersizliği gibi sebeplerden ötürü, kolayda örneklem yönteminin kullanılmasının daha uygun olacağına karar verilmiştir. Odaya kayıtlı işletmelerin tamamına ulaşılmaya çalışılmış fakat yaşanan kısıtlar ve görüşme talebini geri çeviren işletmelerin de olması neticesinde anket çalışmasının yapıldığı işletme sayısı 105 ile sınırlı kalmıştır.

5.4. Verilerin Analizi

5.4.1. Frekans Analizleri

Yapılan anket çalışmasındaki sorularla oluşturulan, örnek hacmini temsil eden frekans dağılımları aşağıda tablo 5.1 ve 5.2'de görülmektedir.

	Frekans	% Oranı	Birikimli % Oranı
Evet	15	14,3	14,3
Hayır	90	85,7	100,0
Toplam	105	100,0	

Tablo 5.3. incelendiğinde, tedarikçi seçme ve değerlendirme yöntemi kullanan 15 işletme olduğu saptanmıştır. Bu 15 işletmenin tamamının, değerlendirmeyi kendi bünyelerinde yaptıkları ve değerlendirmeyi yapan 15 işletmenin 13'ünün kendi geliştirdikleri bir yöntemi, diğer 2 işletmenin ise hazır aldıkları bir yöntemi kullandıkları tespit edilmiştir.

5.4.2. Dickson'ın Belirlediği Seçme ve Değerlendirme Kriterlerinin Önem Seviyelerindeki Değişimler

Dickson'ın yapmış olduğu çalışmanın 1966 yılına ait olduğu ve çalışmadan bu yana 50 yıl geçtiği, geçen zaman zarfı içerisinde de dünyanın küreselleştiği ve yaşanan değişimlerin de etkisiyle, örgütsel müşterilerin tedarikçi seçerken ve değerlendirirken kullandıkları kriterlerin önem seviyelerinin de ne derecede değişime uğradığını belirlemek oldukça önemlidir.

Dickson'ın yapmış olduğu seçme ve değerlendirme kriterleri ile Kdz. Ereğli bölgesindeki imalat ve hizmet üretici işletmeler üzerinde yapılan çalışma sonucu elde edilen veriler birbirleri ile karşılaştırılmıştır. Karşılaştırma sonucu tablo 5.4'de görülmektedir.

Tablo 5.1: İşletme Özelliklerine Ait Frekans Tablosu

Kuruluş Tarihi	Frekans	% Oranı	Birikimli % Oranı
1940 yılı öncesi	1	1,0	1,0
1940 il 1960 arasında	2	1,9	2,9
1960 il 1980 arasında	30	28,6	31,4
1980 il 2000 arasında	47	44,8	76,2
2000 yılı sonrası	25	23,8	100,0
Toplam	105	100,0	
Yıllık Ciro			
2000000 TL'nin altında	61	58,1	73,5
2000000 ile 4000000 TL	6	5,7	80,7
4000000 ile 6000000 TL	7	6,7	89,2
6000000 ile 8000000 TL	3	2,9	92,8
8000000 TL'nin üzerinde	6	5,7	100,0
Bilgi vermeyen işletmeler	22	21,0	
Toplam	105	100,0	
Devamlı Personel Sayısı			
50'ye kadar	87	82,9	82,9
50 - 100	5	4,8	87,6
100 - 150	4	3,8	91,4
150 - 200	3	2,9	94,3
200 ve üzeri	6	5,7	100,0
Toplam	105	100,0	
Geçici Personel Sayısı			
75 e kadar	101	96,2	96,2
75 - 150	0	0	0
150 - 225	1	1,0	97,1
225 - 300	2	1,9	99,0
300'ün üzeri	1	1,0	100,0
Toplam	105	100,0	
Tedarikçi Sayısı			
50'ye kadar	93	88,6	88,6
50 - 100	6	5,7	94,3
100 - 150	2	1,9	96,2
150 - 200	1	1,0	97,1
200 ve üzeri	3	2,9	100,0
Sipariş Verme Şekli			
Müşteri taleplerine göre	82	78,1	78,1
Stoğa göre	23	21,9	100,0
Toplam	105	100,0	

Tablo 5.2: Anketi Cevaplandıranlara Ait Frekans

Cinsiyet	Frekans	% Oranı	Birikimli % Oranı
Bayan	6	5,7	5,7
Erkek	99	94,3	100,0
Toplam	105	100,0	
Medeni Durum			
Evli	93	88,6	88,6
Bekar	11	10,5	99,0
Dul	1	1,0	100,0
Toplam	105	100,0	
Eğitim Durumu			
İlköğretim	12	11,4	11,4
Orta öğretim	6	5,7	17,1
Lise	34	32,4	49,5
Önlisans	8	7,6	57,1
Lisans	36	34,3	91,4
Yüksek Lisans	6	5,7	97,1
Doktora	3	2,9	100,0
Toplam	105	100,0	
Yaş Aralığı			
20 - 29	20	19,0	19,0
30 - 39	19	18,1	37,1
40 - 49	29	27,6	64,8
50 - 59	21	20,0	84,8
60 ve üzeri	16	15,2	100,0
Toplam	105	100,0	
Göreve Başlama Tarihi			
1960 ile 1970 arasında	3	2,9	2,9
1970 ile 1980 arasında	13	12,4	15,2
1980 ile 1990 arasında	19	18,1	33,3
1990 ile 2000 arasında	27	25,7	59,0
2000 ile 2010 arasında	43	41,0	100,0
Toplam	105	100,0	

Dickson'a ait çalışmanın sonucunda kalite kriteri, seçme ve değerlendirme sürecinde kullanılan kriterler arasında en önemli kriter olarak seçilmiştir. Yapmış olduğumuz çalışmanın sonucunda da işletmeler için en önemli kriterin kalite olması çarpıcıdır. Dickson'un 50 yıl öncesi saptadığı kriterlerin Kdz. Ereğli için de benzer olduğu varsayılabilirse, günümüzde de işletmelerin tedarik süreçlerinde en yüksek kalitede hammadde yada yarı mamül alma isteklerinde değişim olmadığı öne sürülebilir. Bununla birlikte, çalışmamızın kolayda örnekleme olması sebebiyle, genelleme imkanı mevcut değildir. Diğer yandan, işletme kültürü, yönetici profili, sektörel farklılıklar vb. çevresel faktörlerin farklı olması her iki çalışmanın sonuçlarının da farklı olmasını sağlayabilir. Bizim çalışmamız ileride bu konuda yapılacak çalışmalar için karşılaştırmalarda kullanılabilecek bir temel özelliği taşıyabilir.

Tablo 5.4: Dickson'ın Belirlediği Kriterlerin Önem Seviyeleri İle Anket Çalışmasından Elde Edilen Kriter Önem Seviyelerinin Karşılaştırılma Tablosu

Ölçüt	Dickson'ın Belirlediği Kriterlerin Önem Sıraları	Dickson'ın Belirlediği Kriterlerin Ortalama Puanı	Çalışma Sonucu Yeni Kriterlerin Önem Sırası	Çalışma Sonucu Yeni Kriterlerin Ortalama Puanı
Kalite	1	3.508	1	3.79
Teslimat	2	3.147	3	3.64
Gecmiş performans	3	2.998	9	3.16
Garanti politikası	4	2.849	4	3.50
Üretim tesisleri ve	5	2.775	15	2.69
Fiyat	6	2.758	2	3.77
Teknik yeterlilik	7	2.545	7	3.32
Finansal durum	8	2.514	18	2.59
Yöntem uyumu	9	2.488	12	2.83
İletişim sistemi	10	2.426	13	2.70
Endüstrideki veri ve ünü	11	2.412	19	2.57
İş isteği	12	2.256	10	3.10
Yönetim ve organizasyon	13	2.216	17	2.66
İş kontrolü	14	2.211	5	3.35
Tamir hizmetleri	15	2.187	8	3.18
Tutum	16	2.120	6	3.34
İntiba	17	2.054	16	2.66
Paketleme yeteneği	18	2.009	14	2.70
İşçi ilişkileri kavıtları	19	2.003	23	1.30
Coğrafi yerleşim	20	1.872	21	2.54
Gecmiş dönem iş miktarı	21	1.597	20	2.56
Ürün için eğitim olanağı	22	1.537	22	2.34
Karşılıklı düzenlemeler	23	0.610	11	3.10

Tedarikçi işletmelere ait garanti politikası Dickson'ın yapmış olduğu çalışma sonucunda 4. sırayı almıştır. Kdz. Ereğli bölgesinde yapılan çalışmada 4. sırayı alarak önem seviyesi olarak herhangi bir değişime uğramadığı tespit edilmiştir.

Dickson'ın yapmış olduğu çalışma sonucunda teslimat kriteri de, kalite kriteri gibi işletmeler açısından en önemli kriterlerden biri olarak seçilmiştir. Yapmış olduğumuz çalışmanın sonucunda teslimat kriteri de önemlilik seviyesini korumuş en önemli 3. kriter olarak belirlenmiştir.

Tedarikçi seçme ve değerlendirme sürecinde kullanılan geçmiş performans kriteri ise Dickson'ın çalışmasında 3. en önemli kriter olarak belirlenmiş olmasına rağmen, Kdz. Ereğli'de yapılan çalışma sonucunda önem olarak 9. sırayı alabilmiştir. 3,16'lık ortalama değerle oldukça önemliden, orta önemli seviyeye sahip bir kriter halini almıştır.

Tedarikçi firmaların üretim tesisleri ve kapasitesinin örgütsel müşteriler için önemi değerlendirildiğinde, Dickson'ın çalışmasında 5. sırada ve oldukça önemli bir seviyede olduğu görülmektedir. Yaptığımız çalışma sonucunda bu kriterin 15. sıraya gerileyerek orta önemli bir seviyede olduğu tespit edilmiştir.

Fiyat kriteri Dickson'ın çalışmasında 6. sırada yer almıştır. Günümüz koşullarında işletmelerin en ucuza, en yüksek kalitede ürün alma istekleri neticesinde fiyat kriteri yaptığımız çalışmanın sonucunda 2. en önemli kriter olarak karşımıza çıkmaktadır.

Dickson, çalışmasında tedarikçinin teknik yeterliliğinin, seçme ve değerlendirme sürecinde kullanılan kriterleri incelerken işletmeler için önem sırasını 7. sırada belirlemiştir. Kdz. Ereğli'de yapmış olduğumuz çalışmada teknik yeterlilik kriteri yeniden 7. sırayı alarak önem seviyesinde herhangi bir değişikliğin olmadığı saptanmıştır.

Tedarikçinin finansal durumu seçme ve değerlendirme sürecinde ne denli etkili olduğu Dickson'ın çalışmasında bu kriterin 8. sırayı alarak ne denli önemli bir kriter olduğunu göstermiştir. Fakat yaptığımız çalışmanın sonucunda işletmelerin bu kriterle çok düşük seviyelerde önem verdikleri gözlemlenmektedir. Kdz. Ereğli'de yapılan çalışma sonucunda tedarikçinin finansal durumu 18. sırayı gerileyerek, önem seviyesi olarak oldukça alt seviyelere düşmüştür.

Dickson yaptığı çalışması sonucunda belirlemiş olduğu ve önem sırası 9 olan yöntem uyumu kriteri, Kdz. Ereğli'de yaptığımız çalışma sonucunda 12. sırayı alabilmiş, bölgedeki işletmeler için orta seviyede bir öneme sahip olduğu belirlenmiştir.

Dickson'ın yapmış olduğu çalışma sonucunda, iletişim sistemi kriteri seçme ve değerlendirme sürecinde kullanılan kriterler arasında 10. sırayı alabilirken yaptığımız çalışma sonucunda bu kriterin 13. sırayı aldığını ve orta seviyede öneme sahip bir kriter olarak kaldığı gözlemlenebilmektedir.

Tedarikçilerin endüstrideki yeri ve ününün, seçme ve değerlendirme sürecinde kullanılan kriterler arasında hangi seviyede olduğu Dickson'ın çalışmasının sonucunda 11. sırayı alabilerek orta önemli olarak belirlenmiştir. Yaptığımız çalışma sonucunda ise tedarikçinin endüstrideki yeri ve ünü kriteri işletmeler için daha az önemli bir hal olarak önemsiz sayılabilecek bir seviyede 19. sırayı alabilmiştir.

İş isteği kriteri, Dickson'ın çalışmasından çıkan sonuçta önem sırası olarak 12. sırayı alabilmiş, orta önemli bir kriter olarak belirlenmiştir. Kdz. Ereğli bölgesinde yapılan çalışma sonucunda bu kriterin 10. sırayı alması ve önem seviyesi olarak orta seviyelerdeki yerini koruduğu gözlenebilmektedir.

Yönetim ve organizasyon kriteri, Dickson'ın seçme ve değerlendirmede kullanılan kriterlerin önemini belirlemede 13. sırayı ve orta önemli bir seviyede yer almıştır. Kdz. Ereğli bölgesindeki yönetici tercihleri doğrultusunda 17. sırayı alabilmiş, önem seviyesinde düşüş gözlemlenmiştir.

Dickson'ın yapmış olduğu çalışmada, iş kontrolü kriterininin 14. sırada ve orta önemli bir seviyede olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yapmış olduğumuz çalışmada ise işletme yöneticilerinin iş kontrolüne daha fazla önem vermeleri neticesinde bu kriter sıralamada 5. sıraya sahip olmuş ve Kdz. Ereğli'deki işletmeler için oldukça önemli bir kriter olduğunu göstermiştir.

Tedarikçilere ait tamir hizmetlerinin önemi belirlendiğinde ise Dickson'ın çalışma sonucunda bu kriter 15. sırayı alabilmiştir. Bizim yapmış olduğumuz çalışmada ise

önem seviyesinde değişim göstermiş ve önem sırası olarak 3,18'lik ortalama puanla 8. sırayı ve oldukça önemli bir kriter halini almıştır.

Tedarikçilerin tutumunun, seçme ve değerlendirme sürecinde kullanılan kriterler içerisinde ne denli etkili olduğu belirlenmeye çalışılmış Dickson'ın çalışması sonucunda bu kriterin orta önemli olarak 16. sırayı aldığı, yaptığımız çalışmada ise yöneticiler için oldukça önemli bir hal alarak 3,34'lük ortalama puanla 6. sırada olduğu belirlenmiştir.

Tedarikçilerin intibasının, yöneticiler için seçme ve değerlendirme sürecinde kullanılan kriterler içerisindeki önem seviyesi Dickson'ın çalışmasında 17. sırayı alarak orta önemli bir kriter olduğu belirlenmiştir. Bizim çalışmamızda önem seviyesinde fazla bir değişim göstermediği saptanmış ve 16. sırayı alarak günümüzde az da olsa daha fazla önem gösterilen bir kriter olduğu tespit edilmiştir.

Paketleme (ambalajlama) yeteneğinin seçme ve değerlendirme sürecinde, tedarikçileri değerlendirirken ne derecede etkili olduğu Dickson'ın çalışmasında 18. sırayı almıştır. Kdz. Ereğli bölgesinde yapmış olduğumuz çalışmanın sonucunda bu kriter orta seviyede bir önem derecesinde 14. sıraya yerleşmiştir. Bölgedeki işletmelerin belli bir kısmının taleplerinin özenli bir paketlemeye sahip olması gerekmeyen kaba mallar olmasına rağmen önem seviyesinde yükseliş gözlemlenmiştir.

Dickson'ın yapmış olduğu çalışma sonucunda, İşçi ilişkileri kayıtları kriteri seçme ve değerlendirme sürecindeki değerlendirme kriterlerinde 19. sırayı alırken, Yaptığımız çalışmada bu kriterin 23. sırada ve en önemsiz seçme ve değerlendirme kriteri olarak seçildiği gözlemlenmektedir.

Dickson, çalışmasında coğrafi yerleşim, seçme ve değerlendirme sürecinde kullanılan kriterleri incelerken işletmeler için önem sırasını 20. sırada belirlemiştir. Yaptığımız çalışmada ise bu kriter 21. sırayı alabilmiştir. Önem seviyesinde az da olsa düşüş gözlemlenmektedir.

Tedarikçi ile yapılmış geçmiş dönem iş miktarı Dickson'ın çalışma sonucunda en alt seviyelerde 21. sırayı almıştır. Kdz. Ereğli'de yapılan çalışmanın sonucunda 2,56'lık ortalama puanla 20. sırayı alarak yöneticiler için önem seviyesinde fazla bir değişim gözlemlenmemiştir.

Tedarikçi seçme ve değerlendirme sürecinde kullanılan kriterlerden ürün için eğitim olanağı kriteri Dickson'ın çalışma sonucunda 22. sırayı alabilmiştir. Yaptığımız çalışmada 22. sırayı alarak önem seviyesi en düşük kriterler arasındaki yerini muhafaza etmiştir. Yöneticilerin kriter hakkındaki görüşlerinde değişim gözlemlenmemiştir.

Dickson'ın belirlediği 23. sırada olan ve kriterlerin en önemsizi olarak karşımıza çıkan karşılıklı düzenlemeler kriteri, yaptığımız çalışma sonucunda yöneticiler için orta önemli bir puan almış 3,10'luk ortalama puanla 11. sırayı yerleşmiş ve önemli sayılabilecek bir seviyeye yükselmiştir.

6. Sonuç

Tedarik zincirin felsefesi ile, zincire dahil olan tüm elemanları birbirlerine entegre etmek ve bu yolla müşteri memnuniyetini ve zincir elemanlarının başarılarını en üst seviyede tutmak amaçlanmaktadır. Bu entegrasyondan maksimum verimi alabilmenin koşullarından birisi de doğru tedarikçiler ile işbirliği yapılmasıdır.

Doğru tedarikçilerle işbirliği içerisinde olmak, ürün kalitesinin artması, taleplerin daha hızlı ve doğru olarak karşılanması, maliyetlerde düşüş gibi avantajları berabe-

rinde getirmektedir. Bu bağlamda, tüm işletmeler kendileri için olumlu etki yaratacak tedarikçilerle çalışmayı arzu etmektedirler. Tedarikçi seçme ve değerlendirme sürecinde, işletmelerce seçme ve değerlendirme için bilimsel ve biçimsel yöntem kullanılması, çalışılan veya çalışılacak tedarikçinin en doğru biçimde seçilmesini sağlamaktadır.

Bu çalışmanın uygulama kısmında, Kdz. Ereğli Ticaret ve Sanayi Odası'na kayıtlı, imalat ve hizmet üretici işletmelerin, satın alma yöneticilerine yönelik, saha araştırması yapılmıştır. Seçme ve değerlendirme kriterlerine verilen önem seviyelerinin tespiti ve bölgede faaliyet gösteren işletmelerin ve bu işletmelerde satın almadan sorumlu kişilerin genel profillerinin tespiti için, işletmelerin satın alma yöneticilerine yönelik anket hazırlanmıştır. Bu çalışma, kolayda örnekleme olması sebebiyle, sonuçların Kdz. Ereğli'de yer alan işletmelere genellenmesi mümkün değildir. Sonuçlar sadece incelenen 105 işletmeyi temsil etmektedir.

Anket sonuçlarından elde edilen veriler doğrultusunda, frekans analizi ile bölgedeki işletmelerin ve anketi cevaplandıranların profilleri çıkartılmıştır. Frekans analizi sayesinde işletmelerin %85,7'lik büyük bir kısmının profesyonel anlamda tedarikçi seçme ve değerlendirme yöntemi kullanmadıkları saptanmıştır. Anketi cevaplandıranlar genel olarak satın alma sürecinde kullanılacak biçimsel bir seçme ve değerlendirme modelinin varlığından habersizdir. Buna sebep olarak eğitim yetersizliği gösterilebilir.

Dickson'ın 1966 yılında tanımladığı ve önem sırasına koyduğu 23 adet seçme ve değerlendirme kriteri, Kdz Ereğli bölgesi için de ölçülmüştür. Çevresel faktörlerin zaman ve mekan farklılıkları doğrudan karşılaştırmaya imkan vermese de farklılıkların değerlendirmesini de engellemez. Belirlenen farklılıklar özetlenmesi gerekirse, kalite kriterinin çalışmamızda da önemini birinci sırada korumakta olduğu görülmektedir. Kalite kriteri gibi teslimat ve garanti politikası kriterlerinin de farklı zaman ve mekan da çalışan satın almacılar için önemlerini yitirmedikleri tespit edilmiştir. Teknik yeterlilik, yöntem uyumu, iletişim sistemi, iş isteği, yönetim ve organizasyon, tedarikçi intibas, coğrafi yerleşim, geçmiş dönem iş miktarı, ürün için eğitim olanağı, işçi ilişkileri kayıtları gibi kriterlerin önem seviyelerinde fazla bir farklılık olmadığı gözlemlenmektedir.

Tedarikçinin Üretim tesisleri ve kapasitesi, finansal durumu, geçmiş performansı ve tedarikçinin endüstrideki yeri ve ünü kriterlerinin önem seviyelerinde ciddi düşüşler yaşandığı belirlenmiştir.

Fiyat, ambalajlama, iş kontrolü, tamir hizmetleri, karşılıklı düzenlemeler ve tedarikçinin tutumu kriterlerinin, günümüzde daha fazla önem kazandığı gözlemlenmektedir. Bu kriterler arasında iş kontrolü, tamir hizmetleri, karşılıklı düzenlemeler ve tedarikçinin tutumu kriterlerinin, önem seviyelerinde ciddi yükselişler göze çarpmaktadır.

Sonuç olarak tedarik sürecinde yaşanan sorunların, en alt seviyeye çekilmesi için, işletmelerce tedarikçi seçme ve değerlendirme sürecinde biçimsel yöntemlerin kullanılması, günümüz koşullarında rekabet avantajı sağlayabilmeleri için zorunlu hale gelmiştir. Bölgedeki işletmeler incelendiğinde, yöntem kullanımının eksikliği göze çarpmaktadır. Bölgedeki işletmelerinin bu eksikliklerini gidermeleri için, yöneticilerinin konu hakkında eğitim almaları, satın alma konusunda uzman profesyonelleri bünyelerinde barındırmaları, veya satın alma sürecinin takibini ve değerlendirmesini yapacak özel firmalarla çalışmaları, tedarik sürecinde meydana gelebilecek sorun-

larla daha az karşılaşmaları bakımından ve rekabet avantajı sağlamaları açısından oldukça önemlidir.

Kaynakça

Arjan, V. W., (2002); *Purchasing and Supply Chain Management: Analysis, Planning and Practice*, Cengage Learning, London., s.14

Bilişim Terimleri; "ERP – MRP II İlişkisi," http://www.bilisimterimleri.com/bilgisayar_bilgisi/bilgi/131.html (Erişim Tarihi: 23.12.2009)

De Boer, L., Labro, E. ve Morlacchi P., (2001); "A Review of Methods Supporting Supplier Selection." *European Journal Of Purchasing and Supply Management*, Cilt7. Sayı 2, s. 75-89.

Dickson, G. W., (1966); "An Analysis of Vendor Selection Systems and Decisions", *Journal of Purchasing*, Sayı 2, s. 5-17.

Hammervoll, T., (2009); "Value-Creation Logic In supply Chain Relationships," *Journal of Business-to-Business Marketing*, Sayı 16, s. 220-241.

İlter, H. M., (2002); *Global Dışsal Tedarik (Outsourcing)*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul. ss.40-41

Kağmıçoğlu, C. H., (2007); *Tedarik Zinciri Yönetiminde Tedarikçi Seçimi*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınlar, Eskişehir., ss.13-14

Kasi, V., (2005); "Systemic Assessment of SCOR for Modeling Supply Chains," *Proceedings of the 38th Hawaii International Conference on System Sciences*, 2005, s. 1-10.0

Kotler, P., (2000); *Pazarlama Yönetimi*, (Çev.: Nejat Muallimoğlu), Beta Basım, İstanbul., s.192

Leenders, R. M., Harold, E. F., Anna E. F. ve P. F. Johnson, (2001); *Purchasing & Supply Management*, McGraw-Hill, Boston, USA.. s.10

Özdemir, A. İ., (2004); "Tedarik Zinciri Yönetimi Gelişimi Süreçleri ve Yararları," *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 23, Temmuz-Aralık, s. 87-96.

Özdemir, A. İ. ve Seçme, Y., (2009); "İki Aşamalı Stratejik Tedarikçi Seçiminin Bulanık Topsis Yöntemi İle Analizi," *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 11, sayı 2, s. 79-112.

Paksoy, T., (2005); "Tedarik Zinciri Yönetiminde Dağıtım Ağlarının Tasarımı Ve Optimizasyonu," *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 14, s. 435-454.

Sezen, B., (2004); "Tedarik Zincirinde Stok Yönetimi Problemleri İçin Elektronik Tablolar Yardımı İle Simülasyon Uygulaması," *Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt 11, Sayı 1, s. 57-68.

Ünüvar, M., (2009); "Tedarik Zinciri Yönetimi Uygulamalarının Örgütsel Yapıya Etkisi Üzerine Bir Araştırma," *Ege Akademik Bakış*, Cilt 9, Sayı 2, s. 559-592.

Yüksel, H., (2002); "Tedarik Zinciri Yönetiminde Bilgi sistemlerinin Önemi," *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 4, Sayı 3, s. 261-279.

Yüksel, H., (2004); "Tedarik Zincirleri İçin Performans Ölçüm Sistemlerinin Tasarımı," *Yönetim ve Ekonomi*, Cilt 11, Sayı 1, s.143-154.

YÖNETİMDEN YÖNETİŞİME KAMU SEKTÖRÜNDE DÖNÜŞÜM

N. Oğuzhan ALTAY^a

ÖZET: Kamu sektörü doksanlı yıllardan günümüze küreselleşme süreci ve bunun yansımalarından ortaya çıkan yönetim kavramı altında yeni sağ politikalarla çok önemli bir dönüşüm sürecine sokulmuştur. Bu süreçler sadece Türkiye’de değil diğer gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde de yaşanmaktadır. Aslında dönüştürülen devletin temel fonksiyonlarıdır. Sosyal devlet olgusu ile kamusal mal ve hizmet kavramları küreselleşme süreciyle birlikte piyasalaştırılmış, deregülasyon süreciyle de bunun alt yapısı oluşturulmuştur. Bu çalışma iktisatçı bakışıyla özel ve kamu sektöründeki dönüşümün yönetim ve yönetim kavramlarının gelişimiyle birlikte analiz etmeyi hedeflemektedir.

Anahtar Kelimeler: Yönetim, Yerinden ve Merkezi Yönetim, Yönetici, Lider, Yönetişim, Kamu Sektöründe Dönüşüm

1. Giriş

Yirminci yüzyılın yönetim anlayışı özel sektörde olduğu gibi kamu sektöründe belirli süreçlerle gelişirken, yetmişli yılların ortalarından itibaren insanlığın temel yaşam paradigmasını adım adım etkileyecek yeni dalga etki alanını hızla genişletmektedir. Seksenli yılların sonlarından itibaren Sovyet sisteminin çöküş süreciyle birlikte serbest piyasa ekonomisi anlayışının dünya ekonomisinde etkin olması ve yeni dalganın küreselleşme adı altında sadece ekonomide değil, insanlığın tüm yaşam alanlarında etkili olması var olan **Yönetim** kavramının yanında **Yönetişim** kavramını da ortaya çıkarmıştır. Bunlarla birlikte yeni dalga, Sivil Toplum Kuruluşlarını (STK) veya Hükümet Dışı Kuruluşları (HDK) özel ve kamu sektörü yanında bir üçüncü güç olarak kabul etmiştir.

2. Yönetim ve Yönetmek Üzerine Temel Notlar

“Sanatların en eskisi, bilimlerin en yenisi” olarak ifade edilen yönetim ile ilgili çok farklı tanımlar yapılabileceği konunun uzmanları tarafından belirtilmektedir (Koçel, 2003: 15). Bu cümle yönetimi hem bir bilim, hem bir sanat olarak göstermektedir. Yönetim için gerekli eğitim ve öğretim faaliyetlerinin varlığı kavramın bilim niteliğini öne çıkarırken, yöneticinin deneyimleri ile güçlenen sezgiler, yönetim kavramının sanat niteliğini içinde barındırmaktadır. Yönetim diğer bir tanımla başkaları aracılığıyla iş görmektir. Bu nedenle bireyin olduğu her yerde yönetim vardır. Ancak, yönetimden söz edebilmek için öncelikle birden fazla bireyin varlığı işaret edilir. İkincisi yasalara göre oluşturulmuş meşru bir gücün varlığı, üçüncüsü de organizasyonun ve veya yönetilen topluluğun ortak bir amacı olmalıdır.

Peter Drucker, 21. Yüzyıl İçin Yönetim Tartışmaları adlı eserinde, yönetim teorisinin ilk uygulamalı örneğinin özel bir işletmede değil, kâr amacı olmayan “Mayo Kliniğinde” Taylor tarafından uygulandığını belirtmektedir (Drucker, 1999:13). Yazar, **yönetim biliminin öncüsü ve “Bilimsel Yönetim Yaklaşımı’nın” kurucusu Frederick W. Taylor’un** 1912 yılında ABD kongresinde yaptığı konuşmada^a,

^a Prof. Dr. N. Oğuzhan Atay, Ege Üniversitesi, İktisat Bölümü

[•] Bu konuşma ABD kongresindeki ilk yönetim bilgilendirme toplantısı olarak kabul edilmektedir.

ABD ordusuna ait askeri bir depoda bu yaklaşımın uygulanarak elde edilen başarıların anlatıldığını ve sonucunda da Taylor'un yoğun bir ilgi gördüğünü yazar. Ancak ilginçtir, Taylor'un görüşleri kendisinin çalıştığı özel işletmede uygulanamamıştır. Çünkü sendikanın baskıları, ilgili işletmede bilimsel yönetim temelli yönetim anlayışı uygulamalarının terk edilmesine neden olmuştur. Görüşleri Taylorizm ile ifade edilen ABD'li makine mühendisi Taylor, 1911 yılında Amerikan Mühendisler Birliği'nde sunduğu tebliğde yönetimin temel hedefini: "... tüm çalışanların bireysel, maksimum refahlarını sağlamak ve böylece işverenin de maksimum refahını gerçekleştirmek..." şeklinde belirtir ve bilimsel yönetim anlayışının temel unsurlarını sıralar (Taylor, 2005: 5 ve 90). Bunlar;

- 1-Gelişigüzel yöntemler değil bilim,
- 2-Çatışma değil, uyum
- 3-Bireycilik değil, işbirliği,
- 4-Sınırlı üretim değil, maksimum üretim,
- 5-Her işçinin en üst verimlilik ve refah düzeyine geliştirilmesi şeklinde açıklanır.

Günümüz yönetim paradigmalarının temelini oluşturan bilimsel yönetim anlayışı ya da Taylorizm'de özetle altı nokta vurgulanır:

- 1-Bir işletmede yapılan her iş, gelişigüzel ve işi yapanın arzu ettiği şekilde değil, bilimsel yöntemle yapılmalıdır.
- 2-İşe uygun eleman seçilmeli, bu seçim işleri de bilimsel olarak yapılmalıdır.
- 3-Maksimum üretim hedeflenmeli ve her işçi tüm yeteneklerini kullanacak şekilde çalışmalıdır.
- 4-Çalışanlar ürettiklerine göre ödüllendirilmelidir.
- 5-Yapılan her iş ölçme ve değerlendirmeye konu olmalı, bulunan sonuçları daha iyiye götürmenin yolları araştırılmalı,
- 6-İş yapan herkes işi daha iyi yapabilmek için sürekli eğitime tabi tutulmalıdır.

Yukarıdaki temel ilkeleri irdelediğimizde bazı maddeler olumlu gibi olsa da Taylorizm'in geçerliliğini yitirmesine neden olan unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Demir,2008):

- 1-Günümüzde tek tip yönetim anlayışı yoktur.
- 2-Katı ve tek tip kural anlayışına bağlı hiyerarşik yönetim anlayışı geçerliliğini yitirmiştir.
- 3-Bireyin makine gibi görülüp değerlendirildiği Taylorist yönetim anlayışının yerine, günümüzde birey organik bir varlık olarak değerlendirilmektedir. Bundan amaç, bireyin yaşayan, gelişen, eğitilebilir ve öğretilebilir bir varlık olarak görülmesidir.
- 4-Tek, katı ve hiyerarşiye dayalı yönetim anlayışı yerine günümüzde, organizasyonların kendilerine özgü ritüelleri ve sembolleri vardır.

Taylorizm bu ve benzeri unsurlarla reddedilirken, yüzyılın başlarında ortaya konulup ellili yıllardan itibaren karşımıza çıkan yeni gelişmeler günümüzün modern

yönetim anlayışını ortaya çıkarmıştır. Taylor sonrası yönetim anlayışındaki gelişmeleri kısaca şöyle özetlemek mümkündür (Mucuk, 2005):

“Yönetim Süreci Yaklaşımı” ya da “Yönetimin Evrenselliği” Fransız H. Fayol tarafından büyük bir işletmenin genel yönetim ilkeleri şeklinde 1916 yılında yayınlanan **“Genel ve Sınai Yönetim”** adlı eserinde ortaya koyulmuştur. Fayol, yönetim biliminin evrensel olduğunu ve bazı ilkelere bağlı bir takım fonksiyonlarla yürütüldüğünü belirtmiştir. Yazara göre yönetim fonksiyonları;

- ileriye görme (planlama),
- organize etme (örgütlenme),
- yürütme (yönelme),
- düzenleme ve uyumlaştırma (koordinasyon)
- kontrol etme (denetim) şeklinde sıralamıştır. Fayol, yönetim ilkelerinin öğretilebileceğini belirtirken yöneticinin eğitiminin önemi ve gerekliliğini vurgulamıştır.

Alman sosyolog Max Weber’in **“Bürokrasi Yaklaşımı”**, düşünürün **“Sosyal ve Ekonomik Örgütlenme Teorisi”** başlığını taşıyan eserinde etkinlik açısından ideal bir organizasyon düzenini bürokrasi teorisi temelinde açıklamaktadır. Bürokrasi yaklaşımı, önceki yönetim anlayışlarında olduğu gibi bir ilkelere-kurallar bütününe uygulanması ve izlenmesini önermektedir. Weber’in ideal örgütünün temel elemanlarını özetle şöyle sıralayabiliriz (Hamel-Breen,2007: 27):

- 1-İş ve sorumluluk dağılımı örgütün her üyesi için net bir şekilde tanımlanmıştır.
- 2-İş konumları, bir otorite ölçeğiyle sonuçlanan bir hiyerarşi şeklinde örgütlenmelidir.
- 3-Kişiler bu iş konumlarına teknik yetkinlikleri veya eğitimleri temelinde seçilmelidir.
- 4-Yöneticiler işletmenin sahipleri için çalışır, ama kendileri birincil sahip değildir.
- 5-Örgütteki herkes katı kurallara ve somut işleriyle ilişkili denetimlere tabidir. Kurallar kişisel olmayıp eşit biçimde uygulanmalıdır.

Hamel ve Breen, sayılan bu unsurların 21. yüzyılın modern yönetim anlayışında da yer bulduğunu, hatta bu anlayıştaki doğal erdemler olduğunu söylemektedirler.

Davranışsal yaklaşım kavramı altında da ifade edilen **Beşeri İlişkiler Yaklaşımı**’nda ABD’li Mayo, yönetimde psikoloji, sosyoloji ve sosyal psikolojiden yararlanılması gerektiğini belirtir. Bu yaklaşımda bireyin davranışı, beşeri ilişkiler, grup oluşumu ve davranışları, informel organizasyon, algılama ve tutumlar, motivasyon (özendirme), liderlik ile organizasyonlardaki değişim ve gelişim dikkate alınmaktadır.

Peter Drucker’ın **Amaçlara Göre Yönetim Anlayışı**, yazar tarafından şöyle açıklanmaktadır:

- Biyolojik varlıkların çok sayıda farklı yapılanması olduğu gibi, modern kurumlar olan sosyal organizmaların da çok farklı sayıda organizasyon şekilleri vardır. Doğru organizasyonu aramak yerine; yönetimin araştırması, ge-

liştirmesi ve denemeyi öğrenmesi gereken şey, göreve uygun organizasyondur.

- Kimse insanları yönetemez. Görev, insanlara liderlik yapmaktır. Hedef, her bireyin kendine özgü gücünü ve bilgisini verimli kılmaktır.
- Yönetim politikasının temeli, teknoloji ve son kullanım değil, müşterilerin değerleri ve onların harcanabilir gelirlerini nerede harcayabileceklerine yönelik verdikleri kararlardır.
- Yönetim daha aktif olmak zorundadır ve bütün süreci içine almalıdır.
- Yönetim uygulamaları daha işlevsel kılınmalıdır.
- Yönetim kuruluşun elde ettiği sonuçlar için vardır.

Drucker özetle şöyle söylemektedir. “Kurumun performansını ve sonuçlarını, kurum içinde ve dışında, kurumun kontrolünde veya kontrolü dışında etkileyen her şey, yönetimin ilgi ve sorumluluğu dâhilindedir.”

3. Kamu Sektöründe Yönetim Paradigmasının Dönüşümü

Ellili yıllardan itibaren bilim ve teknolojideki gelişmeler görüldüğü üzere yönetim paradigmasını hızla değiştirmiştir. Yukarıdaki bilgilerden de anlaşılacağı gibi özel firmalar, kamu organizasyonları ve sivil toplum kuruluşlarında farklı yönetim anlayışları söz konusudur. Bu yönetim anlayışlarının özel sektör için geçerli olanlarını Taylorizmden itibaren yukarıda anlatmıştık. Kamu yönetim anlayışındaki dönüşümü de yönetim modellerinden hareketle açıklamak istiyorum. Bu modeller incelendiğinde genellikle ikili bir ayırım karşımıza çıkar: **Merkezi yönetim ve yerinden yönetim modelleri.**

Merkezden yönetim, özel, kamu ve sivil toplum kuruluşlarının merkezlerindeki çalışanların geniş yetkilere sahip olması ile açıklanır (Tortop, 1988:5). Üst yönetim kararları alır ve astlar bunları üstlerine danışarak yerine getirirler. Hiyerarşik yapılanma bu yönetim modelinde çok güçlüdür. Ancak burada işlem süreçleri gecikirken, maliyetler artmaktadır. Buna karşın **yerinden yönetimde**, eğer kamu yönetim modeli dikkate alınırsa yerel örgütler ve bunların memurları merkez örgütlerinden emir almazlar. Özel sektör veya sivil toplum kuruluşlarını dikkate alırsak, büyük ölçüde özerklik ve bağımsızlık vardır. Sermaye ve yönetim yapılanması farklılıklar gösterir. Karar süreçlerinde ve bütçelemede de özerklik ve bağımsızlıktan söz edilir.

Özel sektör kuruluşlarından farklı olarak kamu yönetim anlayışındaki önemli sıçrama, aydınlanma ile karşımıza çıkan ulus devlet anlayışı ve bunun temelindeki bireye güven anlayışı ile gerçekleşmiştir (Tekeli, 1999:241–242). Yazar bu güvenin iki yönü olduğunu vurguluyor. Bunların birincisi, insan aklının doğanın ve toplumun işleyiş yasalarını ortaya çıkarabileceği ve bilimsel bilgiye dayanarak insanların kendilerine daha mutlu bir dünya kurabileceğine olan inançtır. Diğer yön, insanın kendini yönetebileceği, kendisi için en iyi olanı ancak bireyin kendisinin seçebileceğinin kabul edilmesidir. Böylece birey özgürleşecek ve kaderini ilahi güçlerin elinden kurtarabilecektir. Fransız devrimi sonrasında ortaya çıkan bu gelişmeler günümüzde çok büyük bir dönüşümle karşı karşıyadır. Özel sektör ve sivil toplum kuruluşlarının yönetimindeki paradigmal değişimler kamu yönetiminde de vardır.

Kamu sektörü için geçerli olan klasik **yönetim anlayışı** (government) yerini bilim ve teknolojideki gelişmelerle desteklenen küreselleşme olgusunun bir sonucu olarak

doksanlı yıllardan itibaren **yönetişim anlayışına** (governance) bırakmıştır (Tekeli, 1999, 239).

Yönetişim, bu anlamda devletin kendisinin iş yapması yerine, işlerin devlet tarafından yaptırılması ile açıklanabilir. Bu anlamda bakıldığında devlete düzenleyici roller verilmektedir. Ülkemizde BDDK, SPK, Enerji Piyasası Kurulu gibi kamusal üst kurullar yönetimle ilgili olarak örneklendirilebilir. Yönetişim ilk kez Afrika ülkelerindeki siyasi otoritenin kaynak dağılımındaki bozucu etkilerinin giderilmesine yönelik biçimde uygulanmıştır. 1993 Washington Uzlaşısı ile açık ekonomi, özelleştirme faaliyetlerinin hızlandırılması, daha çok serbest piyasa ekonomisi gündeme getirilmiş ve 1995 Dünya Bankası Yıllık Raporu'nda Devletin Değişim ve Dönüşümü konulu bir rapor hazırlanmıştır. Örneğin Türkiye'nin tam üye olmayı hedeflediği Avrupa Birliği (AB), yeni üye olacak ülkelere yönelik getirdiği Kopenhag Kriterleri üç ana başlığı içerir. Temel Hak ve Özgürlükler, Avrupa Müktesebatına Uyum ve İşleyen Bir Piyasa Ekonomisi. Bütün bunlardan amaç piyasa ekonomisini etkin kılabilmek, ekonomik ve sosyal alanlardaki faaliyetleri bürokratik ve siyasi mekanizmaların üzerinde bir oluşumla gözetleme ve denetleme işlevlerini yerine getirmektir. Diğer taraftan;

- demokratik anlayışın gelişimi ile temsili yönetim anlayışı yerine katılımcı demokrasi hedefi,
- klasik kalkınma anlayışındaki merkezi otorite ve bağlı kurumlarının rolleri yerine, sürdürülebilir kalkınmadaki merkezi otoritenin yanı sıra yerel ve bölgesel otoriteler ile sivil toplum kuruluşlarının ve özel sektör kuruluşlarının toplumsal süreçlere daha aktif katılımı aslında yönetim anlayışının temel unsurlarıdır.

Genellikle new-neo klasik düşüncenin ve kültürün getirdiği bir kavram olarak ifade edilen yönetimde kilit kavram iktisadi, politik ve sosyal süreçlere katılım olarak kendini göstermektedir. Katılım ise, özellikle özgür bireylerin oluşturduğu sivil toplum kuruluşları ve firmalar aracılığıyla gerçekleştirilir. Örneğin sosyal sorumluluk projeleri bu anlamda değerlendirilebilir. Çünkü kamunun sunduğu mal ve hizmetlerde yaşanan problemler, ki bunlar eş dost kayırmacılığı, rüşvet, irtikâp, oy avcılığı gibi biçimlerde ortaya çıkmaktadır, kaynak dağılımının etkinliğini bozmaktadır. Sözü edilen problemlerden kaynaklanan kamu hizmetlerindeki yetersizlikler ve boşluklar sivil toplum kuruluşları ya da özel sektör kuruluşlarının sosyal sorumluluk projeleri ile doldurulmaya çalışılmaktadır. Böylece devletin rolü de değişmektedir. Aslında değişen sadece devletin rolü değil, temel yaşam paradigmalarıdır. Bireyin özgürlüğü altında özellikle ekonomi ve siyaset alanında yaşanan bu değişimleri şu başlıklar altında görmek mümkündür (Tekeli, 1999: 244):

- 1-Sanayi toplumundan bilgi toplumuna dönüşüm,
- 2-Fordist üretimden esnek üretime geçiş,
- 3-Ulus devletler dünyasından küreselleşmiş dünyaya geçiş ve
- 4-Modernist düşünceden post-modernist düşünceye geçiş.

Bütün bu açıklamaların ışığında şu tespiti yapmak mümkündür: Genelde toplumsal yaşamda, özeldede işletmelerde yönetici, sermayedar, girişimci ve patron gibi kavramların ayrılaşması ve netleşmesi şeklindeki gelişmeler ile kamuda devletin rolünün tartışmaya açılması gelişmeleri yaşanmakla birlikte, aradan sivil toplum kuruluşları güçlenerek çıkmıştır. Drucker, 21.yüzyılda en büyük gelişmenin sivil toplum kuruluşlarında gerçekleşeceğini belirtmektedir. Ayrıca bunların yönetime en fazla

gereksinim duyulan, sistematik, ilkeli ve teoriye dayalı yönetim sonuçlarının çok kısa sürede alınabileceği bir sektör olacağını belirtir. Dolayısıyla yönetim anlayışındaki gelişmeleri bu süreçte değerlendirmek gerekir. Küreselleşme sürecinde, toplam kalite, yalınlık, güçlendirme, dış kaynaklardan yararlanma, kıyaslama, liderlik, mentorluk, koçluk, küçülme, şebeke organizasyonları, müşteri tatmini, mükemmellik, öğrenen organizasyon, sıfır hiyerarşi, paylaşma ve ekip çalışması, kademe azaltması gibi kavramlarla yönetim paradigması çok hızlı bir şekilde değişmektedir (Koçel,2003). Kamu kurum ve kuruluşları da benzer yönetim unsurlarını içselleştirmeye çalışmakta ve bizzat yönetim uygulamalarına dahil etmektedirler. Örneğin, Türkiye'de ilk kez İzmir Valiliği bağlı kurum ve kuruluşlarında kalite ve mükemmellik çalışmalarını yoğun biçimde sürdürmektedir. Diğer taraftan İzmir Valiliğinin sahip olduğu "Toplam Kalite Belgesi" ile yukarıda ifade edilen mükemmellik ve kalite çalışmaları diğer valiliklere de örnek olmaktadır.

Aslında bütün bu süreçlerde değişen yönetim bakışından başka bir şey değildir. Yönetici ister özel, isterse kamu ya da sivil toplum kuruluşu şeklinde bir organizasyonda bulunsun, yönettiği organizasyonda bir ilişki ağı (network) geliştirmek zorundadır. Yönetimde çok kritik bir kavram olan network, bir anda yapıp sonlandırılma biçiminde algılanmamalı, aksine süreklilik kazandırılan bir şey olarak algılanmalıdır. İlişkiler ağını kurup, bunu harekete geçirecek birey olarak öne çıkan yönetici birtakım temel yetkinlikleri kendisinde barındırmalıdır. Bunlar beş unsur altında görülebilir (Keçecioğlu,2008): Yönetici;

- 1-Güven ilişkisi oluşturmalıdır.
- 2-Liderlik özellikleri sergilemelidir.
- 3-İletişim ve sosyal ilişkileri kurmalıdır.
- 4-Riski üstlenmelidir.
- 5-Gelişim ve değişim için ortam hazırlamalıdır.

Sayılan bu yetkinliklere sahip yönetici;

---kavramsal beceri,

---teknik beceri ve

---insan ilişkileri becerisi gibi unsurlarla karşımıza çıkmaktadır (Demir,2008). Bu becerilere sahip birey, ufku değil, ufkun ötesini görebilen ve kendini geliştirmiş bir bireydir. Örneğin, üst düzey bir yönetim görevine atanan kişi kavramsal ve ilişki becerileri yardımıyla başarılı olabilir. Teknik beceri bazı durumlarda daha alt bir unsur olabilir. Bilgi, iletişim ve teknoloji alanındaki gelişmeler yeni yönetim bakışlarını beraberinde getirirken, yöneticinin organizasyonda otorite ve yetkiyi paylaşma biçimi ile otoriteyi kazanma biçimi yönetim anlayışının geleceğini belirlemektedir. Bu sürecin kilit rolü, yönetenden veya yönettiğini zannedenden ziyade işi yapanda düşümlenecektir. Dolayısıyla yöneticinin başarısı büyük ölçüde işi yapanın başarısına bağlı olacaktır. Bu açıdan bakıldığında da çalışanın güçlendirilmesine dayalı yönetim modeli günümüzün ve geleceğin temel paradigması olacaktır. O halde çalışanın başarısının uyarılması ve geliştirilmesinde önemli roller üstlenen yönetici ve lider kavramlarına kısaca değinmekte yarar vardır.

4. Yönetici ve Lider

Bilindiği üzere yönetim ve liderlik birbirinden farklı kavramlardır. Yönetim, insanları etkilemede biçimsel (şekli) gücüne güvenirken, liderlik sosyal etkileme sürecinden kaynaklanır (Keçecioğlu, 2003: 11). Yazar, “**Lider ve Liderlik**” adlı kitabında Bennis’e gönderme yaparak liderlikteki temel unsurları, vizyonlara yol göstericilik yapmak, his, hırs ve tutkunun bileşimi, kendini tanıma, samimiyet ve dürüstlük, olgunluğu içeren doğruluk, meraklı ve cesaretli olmak şeklinde sıralamaktadır. Bennis’ten yapılan alıntıda Yönetici ve

Lider özellikleri aşağıdaki unsurlarla açıklanır:

Yönetici	Lider
-idarecidir	-yenilikçidir
-tekrarcıdır	-orjinaldir
-devam ettiricidir	-geliştiricidir
-sistem ve yapılar üzerinde odaklanır	-insanlar üzerinde odaklanır
-denetime güvenir	-dürüştür, doğruluğa güvenir

Bu ve benzeri sınıflandırma ölçütlerini, ilgili konu üzerinde çalışanlar, farklı organizasyon yapılarına göre geliştirerek açıklamaktadırlar. Örneğin, Türkiye Metal Sanayicileri Sendikası MESS’in, Harvard Business Review’den derlemeler dizisinden **Liderlik** adlı kitapta, Abraham Zaleznik, “**Yönetici ve Lider- Birbirinden Farklı mıdır?**” başlıklı çalışmasında yönetici ve lideri şöyle tanımlamaktadır: “**Yönetici**, enerjisi hedeflere, kaynaklara, örgüt yapılarına ya da insanlara yönelmiş olsa da, bir problem çözücüdür. Yönetici şunu sorar: Hangi problemler çözülmeli ve insanların bu örgüte katkıda bulunmayı sürdürmesi için gereken sonuçlara ulaşmanın en iyi yolları nelerdir? Bu açıdan bakıldığında liderlik sadece pratik bir iş yönetme çabasıdır; yönetici de görevini yerine getirmek için statü ve sorumluluğunun farklı kademelerinde bulunan birçok insanın etkin bir şekilde çalışmasına gerek duyar. Yönetici olmak için ne deha, ne de kahramanlık gerekir; bunun yerine sebat, kararlılık, çok çalışma, zekâ, analitik yetenek ve belki de en önemlisi hoşgörü ve iyi niyet yeterlidir” (Zaleznik, 1999, 69). **Liderlik**, iktidarın diğer insanların düşünce ve eylemlerini etkilemek üzere kullanılmasını gerektirir. **Yönetici liderlik** ise, rekabet potansiyeli bulunan gruplar arasında yetkinlik, kontrol ve güç dengesini sağlamaktadır. Diğer bir anlatımla;

---yöneticinin amaçları arzularından daha çok gereklerden doğarken,

---lider, amaçlara yönelik bireysel ve etkin tavırlar benimser.

Örgütler, tutuculuk ve atalete dayanarak bireysel liderler değil, yöneticiler geliştirmek yoluyla iktidarın devamını sağlar ve riskten kaçınır. Buna karşın örgütler, ayakta kalmak ve başarılı olmak için hem yöneticilere hem de liderlere gereksinim duyar. Ancak içsel tutuculuk büyük örgütlerin kültürüne egemen olabilir. Zaleznik bunu daha iyi açıklayabilmek için **John D. Rockefeller III’ün İkinci Amerikan Devrimi** adlı kitabındaki örgüt tanımına gönderme yapmaktadır. Buna göre “bir örgüt, kendine ait bir mantığı olan ve gelenek ile ataletin bütün ağırlığını taşıyan bir sistemdir. Kartlar, denenmiş ve kanıtlanmış iş yapma yolları lehine, risk üstlenme ile yeni yönler arama aleyhine olacak şekilde destelenmiştir.” Sonuç olarak lider, istikrarlı bir çalışma ortamı yerine, yoğun duygusal tepe ve vadilerle dolu, kaotik bir çalışma ortamı yaratabilir. **Yönetici ve lider arasındaki temel fark, ruhlarının**

derinliklerinde sahip oldukları kaos ve düzen kavramlarındadır. Liderler, kaosa ve yapı eksikliğine hoşgörü gösterir ve böylece, yanıtları beklemede tutarak önemli konularda zamansız sonuçlandırmalardan kaçınmış olurlar. **Yöneticiler** düzen ve kontrol arar. Problemleri, potansiyel önlemlerini bile anlamadan halletmek gibi neredeyse vazgeçilmez bir bağımlılık içerisindedirler. Örgütlere asıl sorun yaratan şey, potansiyel kaosa zorla düzen getirmeye çalışan içgüdüsel bir yönelimdir (Zaleznik, 1999, 90).

Bütün bu açıklamalar örgüt ikliminden de söz edilmesini gerekli kılmaktadır. Örgütü oluşturan bireylerin çalışma çevresini algılamaları örgüt iklimini ifade etmektedir (Keçecioglu, 2006,3). Örgütteki bireylerin veya çalışanların işyerini sevip, sevmeme ile ilişkili bu kavram yönetim biliminde de önemli bir uğraş alanıdır. Yönetici, belirli bir organizasyon içinde çalışır ve amaçlarını gerçekleştirmeye çalışır. Bu nedenle yönetici yönettiği veya yöneteceği organizasyon için,

---bir yönetim modeli,

---bir yönetim felsefesi,

---bir yönetim biçimi ve sonuçta

—bir yönetim sistemi oluşturmalıdır.

Bu organizasyon özel, kamu veya sivil toplum kuruluşu şeklinde olabilir. Önemli olan organizasyonun varlığıdır. Aslında örgütte çalışanın güçlendirilmesi modelinde yönetişime gönderme yapılabilir. Süreçlerden rahatsız oluyorsan şikâyetçi olma, çünkü onları herkes biliyor ve tanıyor. Formül basit. Süreçlere dâhil ol.

5. Sonuç

Klasik ve neo-klasik politikaların temelleri üzerinde şekillendirilen new-neo klasik politikalar hükümetlerin ekonomi politikaları tercihlerini önemli ölçüde değiştirirken, bu süreç devletin temel fonksiyonları ile kamu sektörünün yeniden şekillendirilmesinde de belirleyici roller üstlenmiştir. Ancak, özel bir işletmenin kar maksimizasyonu ya da maliyet minimizasyonu amaçlı işletme-müşteri veya üretici-tüketici ilişkilerini yönetim kavramı kapsamında devlet-vatandaş ilişkilerine birebir yansıtmak herhalde doğru bir çözümleme olmayacaktır. Çünkü burada birey, kamusal hizmet arzedenden devletten kamusal mal talep etmektedir. Bu nedenle kamu ve kamusal hizmet ilişkisi, işletme-mal ve hizmet satımı-kar ilişkisine dönüştürülmelidir. Elbette kamu yönetimi açısından da etkinlik söz konusu olacaktır. Fakat etkinlik, devlet ya da kamu kuruluşları açısından kar odaklı veya müşteri odaklı bir anlayışla değil, kamusal mal ve hizmet sunumu açısından değerlendirilmelidir. Bu nedenle **“Yönetim öncüsü olmak için büyük veya saygıdeğer olmanız gerekmez; ama yüreksiz de olmamalısınız” (Hamel-Breen, 2007:253).**

Kaynakça

- Demir, C.** Konu ile ilgili sözlü görüşmeler-tartışmalar, 2008–2009, EÜ-İİBF- Bornova-İzmir.
- Drucker, P. F.**, (1999), 21. Yüzyıl İçin Yönetim Tartışmaları, Epsilon Yayıncılık, İstanbul.
- Hamel, G., Bill B.** (2007), Yönetimin Geleceği, Türkiye Metal Sanayicileri ve İşverenleri Sendikası MESS, İstanbul.
- Keçeciöğlü, T.** (2003), Lider ve Liderlik, Okumuş Adam Yayını, 2003, İstanbul.
- Keçeciöğlü, T.** (2006), Yönetim Stillerinizi Anlama ve Değiştirme Üzerine Notlar, Nobel Yayın Dağıtım, 2006, Ankara.
- Keçeciöğlü, T.** Konu ile ilgili sözlü görüşmeler-tartışmalar, 2008–2009, EÜ-İİBF- Bornova-İzmir.
- Koçel, T.** (2003), İşletme Yöneticiliği, Beta Basın Yayın Dağıtım, 9. Baskı, İstanbul.
- Mucuk, İ.** (2005), Modern İşletmecilik, Türkmen Kitapevi, 15. Basım, İstanbul.
- Taylor, F. W.** (2005), Bilimsel Yönetimin İlkeleri, Adres Yayınları, Ankara.
- Tekeli, İ.** (1999), Modernite Aşılırken Siyaset, İmge Kitapevi, Ankara.
- Tortop, N.**, (1988), Mahalli İdareler, Gözden Geçirilmiş Üçüncü Baskı, İlksan Matbaası, Ankara
- Zaleznick, A.**, (1999), “Yönetici ve Lider birbirinden farklı mıdır?”, içinde, Liderlik, Türkiye Metal Sanayicileri ve İşverenleri Sendikası MESS-Harvard Business Review, İstanbul.

ULUSLARARASI PARA FONU: BRETTON WOODS'TAN İSTANBUL'A

Mehmet Emin ALTUNDEMİR^a

ÖZET: 1944 yılında Bretton Woods kasabasında yapılan konferans sonucunda Uluslararası Para Fonu (IMF) ve Dünya Bankası'nın kurulmasına karar verilmişti. Uluslararası Para Fonu yıllık toplantısı 2009 yılında İstanbul'da yapıldığında ise, 1929 yılındaki ekonomik krizin üzerinden 80 yıl ve IMF'nin kuruluşunun üzerinden 65 yıl geçmişti. Bu süre zarfında dünyada birçok ekonomik ve siyasi gelişmeler yaşandı. Sadece ekonomik gelişmeler değil, siyasi gelişmeler de, IMF'yi etkiledi. Kısa süreli de olsa zaman zaman unutuldu ama genelde ilk akla gelen uluslararası kuruluşların başında yer aldı.

IMF, bazı yönleri ile diğer uluslararası kuruluşlara benzemesine rağmen, kendine özgü faaliyet alanları ve mali kaynakları ile zaman içinde üstlendiği roller konusunda dikkat çekmektedir. Birleşmiş Milletler kadar üyesi olan ve üye ülkeler üzerindeki gözetim faaliyeti ile aktif bir iletişim içinde olan IMF, özellikle gelişmekte olan ülkeler için önemli bir kuruluştur. Bu çalışmada, Bretton Woods kasabasındaki Birleşmiş Milletler Para ve Finans konferansında alınan karar ile kurulan IMF'nin 2010 yılı itibarıyla üye sayısı, yönetim yapısı, kullandığı kaynaklar, üyelerine sağladığı imkanlar incelenmekte ve IMF'nin ne kadar değişebildiği sorusuna cevap aranmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Para Fonu, IMF, Küreselleşme

1. Giriş

Uluslararası Para Fonu (IMF) kurulurken, öncelikli olarak sanayileşmiş Batı Avrupa ülkeleri ile ABD arasında sabit ama ayarlanabilir döviz kurlarını izlemek ve korumak için düşünülmüştü. Ancak bugün, gelişmekte olan ülkelere ekonomik program hazırlayan bir kuruluş olarak tanınmaktadır (Vreeland, 2007).

Tüm dünyayı etkileyen bazı siyasi ve ekonomik gelişmeler, IMF'nin sadece üye sayısında artışa neden olmamış aynı zamanda yönetim yapısı, mali kaynakları, yaptığı faaliyetler, üyelerine verdiği borçları da etkilemiştir. IMF'nin kurulmasına neden olan olaylar arasında, Paris Barış Konferansı, Büyük Buhran, II.Dünya savaşını sayabiliriz. IMF'nin etkilendiği diğer faktörler olarak; birden fazla ülkenin ekonomik merkez olması, soğuk savaş dönemi, Afrika ülkelerinin bağımsızlığını elde etmesi, Vietnam savaşı, finansal piyasaların küreselleşmesi, uluslararası borç krizi, komünizmin çöküşü sayılabilir (Boughton, 2004).

2008 yılından beri yaşanan ekonomik kriz, IMF'nin fazla mesai yapmasına ve krizin çözümü için finansman sağlayan merkez olarak görülmesine neden olmuştur. Halbuki, 2000'li yılların başında IMF kaynaklarını kullanan ülkelerin sayısında önemli azalma görülmüş ve bunun sonucunda IMF gelirlerinde ortaya çıkan azalmayı telafi edebilmek için sahibi olduğu altınların bir kısmını satışa çıkarmıştı. 2008 ekonomik krizi, uluslararası para sistemi ve ödeme sistemlerinin yeniden tartışılmasını ve farklı önerilerin sunulmasını da sağlamıştır.

^a Yrd. Doç. Dr. Mehmet Emin Altundemir, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Maliye Bölümü

2. Uluslararası Para Fonunun Kurulması ve Amaçları

I.Dünya savaşına kadar uluslararası finans ve ticaret merkezi İngiltere idi. Güneş batmayan imparatorluk İngiltere, ekonomik ve siyasal güç olarak belirleyici konumdaydı. Ancak I.Dünya savaşı ile birlikte Amerika Birleşik Devletleri dış ticaret fazlası vererek ve altın stoklarını artırarak ekonomik bir güç olma yolunda ilerleme kaydetti. Avrupa ülkeleri, II. Dünya Savaşında hem ekonomik hem de şehirlerin yıkılması neticesinde çok büyük zararlara uğradılar.

1.1. Uluslararası Para Fonu'nun Kurulması

IMF'nin kurulmasında dünyada yaşanan ekonomik ve siyasal gelişmeler etkili olmuştur. I.Dünya Savaşı ve akabinde yaşanan 1929 Ekonomik krizi ile II.Dünya savaşı önemli etkenler arasındadır. Ekonomik krizin 1930'lardaki etkileri arasında, mal fiyatlarındaki düşüşler, ülke paralarının devalüe edilmesi, ithalatı kısıtlayıcı önlemler dünya ticaretini olumsuz etkilemiştir. 1920'lerde uygulanan ve ekonomik krize götüren yanlış politikalar, I.Dünya savaşı sonunda yapılan Versay Barış Anlaşmasından kaynaklanmaktadır (Boughton, 1998).

1929 Dünya Ekonomik Krizi, altın para sistemine büyük darbe vurmuştur. Ekonomik kriz sonucunda altına olan talebin artması, altın fiyatlarını ve enflasyonu yükseltmiştir. Altın standardı uygulayan ülkeler –İngiltere, ABD ve Fransa başta olmak üzere– altın standardından ayrılmışlardır. Milli paraların birbirine dönüştürülmesi imkanı, altın standardının yıkılması ile azalarak uluslararası ödemelerde sorunlar ortaya çıkarmıştır. Bu dönemde sanayileşmiş ülkelerin ekonomik faaliyetleri zayıflamış, böylece ülkeler ekonomilerini korumak amacıyla ithalat kısıtlamalarını artırmışlardır. Bazı ülkeler azalan altın ve döviz rezervlerini korumak için dışarıdan mal ithalatını durdurarak, kurlarını devalüe ederek ve vatandaşlarına yabancı ülke parası bulundurmamayı yasaklayarak tedbirler almışlardır. Sonuç olarak, hiçbir ülke rekabet düzeylerini koruyamamış, bu da dünya ticaretinin, istihdam ve yaşam standardının düşmesini ve uluslararası ekonomide çöküşe neden olmuştur (Eichengreen, 2008).

Büyük Buhranın etkilerini azaltmak ve yıkıcı ekonomik politikaların tekrarlanmasını önlemek için bazı ülkelerin çabaları söz konusuydu. 1940'ların başlarında uluslararası para sisteminin düzenlenmesi konusunda çeşitli planlar- Fransız planı, Kanada planı gibi- önerilmekteydi. Ancak Bretton Woods konferansında alınan kararları etkileyen iki plan vardı: ABD'nin görüşünü yansıtan Harry Dexter White'in hazırladığı plan ile İngiltere'nin görüşünü yansıtan John Maynard Keynes'in hazırladığı plan. Konferans sonucunda alınan kararlar White planına daha yakındı (Vreeland, 2007).

Bretton Woods konferansı, 1944 yılının Temmuz ayında ABD'nin New Hampshire eyaletindeki Bretton Woods kasabasında yapılan Birleşmiş Milletler Para ve Finansman toplantısıdır. Konferans sonucunda Dünya Bankası ve IMF'nin kurulmasına karar verildi. Bu nedenle, bu iki kurum bazen "Bretton Woods Kurumları" (Bretton Woods Institutions) ya da "Bretton Woods İkizleri" (Bretton Woods Twins) olarak da anılmaktadır. Konferansa katılan 45 ülkeden 29'u (bu ülkeler, kotaların yüzde 80'ini temsil etmektedir) IMF'nin Anasözleşmesini 27 Aralık 1945'de imzaladıkları için bu tarihte resmen kurulmuş oldu ve 1 Mart 1947'de finansal faaliyetlerine başladı (IMF).

1.2. Uluslararası Para Fonu'nun Amaçları

IMF'nin temel amaçları Anasözleşmesinde kısaca şu şekilde yer almaktadır:

1-Uluslararası parasal işbirliğinin gelişmesini sağlamak,

- 2-Uluslararası ticaretin dengeli büyümesini ve genişlemesini sağlamak,
- 3-Kambiyo istikrarını sağlamak amacıyla üye ülkeler arasında düzenli kambiyo ilişkilerini sürdürmek ve rekabetçi kambiyo ayarlamalarını önlemek,
- 4-Dünya ticaretinin büyümesine engel oluşturan kambiyo kısıtlamalarını ortadan kaldıracak ve üye ülkelerin karşılıklı ilişkilerini düzenleyecek tarzda bir çokuluslu ödemeler sisteminin kurulmasına yardımcı olmak,
- 5-Ödemeler dengesi güçlükleri çeken üye ülkelere fon kaynaklarını kullanabilme imkanı sağlamak,
- 6-Üye ülkelerin, uluslararası ödemeler dengesindeki dengesizliklerin derecesini azaltmak ve süresini kısaltmak.

2. Uluslararası Para Fonu'na Üyelik

IMF üyeliği bütün ülkelere açıktır. Uluslararası Para Fonu'nun kuruluş ana sözleşmesine göre; Fon üyeleri, kurucu üyeler ve diğer üyeler olmak üzere ikiye ayrılır. Fon'un kurucu üyeleri Bretton Woods Konferansı'na katılıp 31 Aralık 1945 tarihine kadar IMF üyeliğini kabul eden ülkelerdir. Bu ülkelerin sayısı 35'tir (Vreeland, 2007).

Türkiye'nin IMF'ye katılması, IMF'nin finansal faaliyetlerine başladığı tarihten 10 gün sonra yani 11 Mart 1947'de gerçekleşmiştir. IMF'nin üye sayısı 10 yıl içinde 58'e, 1965'te 100'e ulaşmıştır. Afrika ülkelerinin bağımsızlıklarını elde etmeleri bu artışı sağlamıştır. Ancak soğuk savaş, üye sayısındaki artışı sınırlandırmıştır. Sovyet nüfuzu altındaki birçok ülke IMF'ye üye olmamıştır. 1975 ve 1985'te de sırasıyla 130 ve 150'ye yaklaşan üye ülke sayısı, 1993'de 180'e yükselmiştir. Sovyetler Birliği'nin dağılmasından sonra üye sayısı, Birleşmiş Milletlerin üye sayısına yaklaşmıştır. 2010 yılı sonu itibarıyla IMF'nin üye sayısı 187'dir (IMF).

Her üye ülke, IMF ile ilişkilerini Hazine, Maliye Bakanlığı, Merkez Bankası veya Kambiyo İstikrar Fonu idaresi ya da bu nitelikteki görevlerle yükümlü bir kurumu aracılığıyla sürdürmek zorundadır. Üye ülkenin fon ile ilişkileri yürütmekten sorumlu olan bu kurumuna "mali ajan" denilmektedir. Ayrıca, üye ülke kendi parası cinsinden fon adına tutacağı yükümlülükleri ve ödenmemiş kota bölümüne ilişkin taahhüt belgesini saklamak üzere Merkez Bankası veya benzeri bir kurumunu "muhafaza kurumu (koruma kurumu)" (depository) olarak belirlemek zorundadır. Bazı ülkeler Hazine ve Maliye Bakanlığını mali ajan ve Merkez Bankası'nı da muhafaza kurumu olarak belirlerken, bazıları da aynı kurumu her iki fonksiyonu da görmek üzere görevlendirmektedirler (Eğilmez, 1996).

2.1. Kotalar

Her üye ülkenin IMF'de belirlenmiş bir kotası vardır. Kota, üye ülke açısından bir çeşit üyelik ödentisi ya da (anonim şirket benzetmesine göre) sermaye payı niteliğindedir (Eğilmez, 1996). IMF'ye üye ülkelerin her biri, kota ödentilerinin %25'ini altın ve geriye kalan %75'ini ise kendi ulusal para birimleri cinsinden ödemekteydi. Bu nedenle bu % 25'lik kısım "altın dilimi" olarak adlandırılmıştır. Ancak altın diliminin ismi, 1978 yılında altın ile ödemenin kalkması bunun yerine SDR veya konvertibl para birimleriyle (ABD Doları, Euro, İngiliz Sterlini, Japon Yeni) ödenebilmesinden dolayı "rezerv dilimi" olarak değişmiştir. Kotalar; ülkelerin milli gelirleri, toplam rezervleri ve dış ticaret hacimleri, ihracat çeşitliliği gibi ekonomik göstergelere bağlanmıştır (Karluk, 1998). Yani üye ülkenin ekonomik performan-

sına göre kotası değişmektedir. Kotalar beş yılda bir gözden geçirilir ve Guvernörler Kurulu gerekli gördüğünde artırılabilir.

Ondördüncü Genel Gözden Geçirmede, yüzde 100'lük –IMF tarihindeki en yüksek artış- genel bir kota artırımını önerilmektedir. Bu durumda IMF'nin toplam kotası 238.4 milyar SDR'den 476.8 milyar SDR'ye yükselecektir. Aynı zamanda yaklaşık iki yıl süren bir tasarım aşamasının ardından büyük ölçekli kota ve temsil reformu 28 Nisan 2008 tarihinde, IMF'nin Yönetim Kurulu tarafından kabul edildi. Bu reformun amacı, düşük gelirli IMF üyesi ülkelerin karar aşamasına katılımını ve temsilini arttırırken, kotaların değişen ekonomik dengelere daha duyarlı olmasını sağlamaktır. Eylül 2006'da Çin, Kore, Meksika ve Türkiye'nin ad hoc (geçici) olarak kotalarının arttırılmasına karar verilmiştir. Nisan 2008'de, Yönetim Kurulu yeni bir kota formülü anlaşmasını; bu yeni kota formülüne göre hesaplanacak ve 54 ülkeyi kapsayacak olan ikinci tur ad hoc artışları; düşük gelirli ülkelerin temsilini arttırmak için temel oyların üç katlanmasını onayladı (IMF, 2010c).

Kotalar IMF'de önemli fonksiyonlara sahiptir. Bu fonksiyonlar şunlardır (Mirakhor & Zaidi, 2009) (Seyidoğlu, 2003a).

1-Üyelik Katkısı: Her üye ülkenin IMF'ye yapacağı katkıyı (sermayeye katılım payını) gösterir. Kotalar IMF'in mali kaynaklarının en önemli ve temel kısmını oluşturur. IMF'nin üye ülkelere yapmış olduğu finansal desteğin kaynağı olması bakımından büyük önem taşımaktadır.

2-Oy Gücünü Belirler: IMF'de üye ülkeler eşit oy miktarına sahip değildir. Kotalar üye ülkenin IMF'deki oy gücünü belirler. Bir üye ülkenin kota miktarı ne kadar büyükse oy gücünde o kadar büyük olur. Çünkü oy gücünü temel belirleyicisi olan değişken oylar, üye ülkenin kota miktarına bağlıdır. Oy gücünün yüksek olması ise IMF kararlarında o üye ülkenin etkisini artırır. Örneğin, 24 üyesi olan Yönetim Kurulu üyelerinin belirlenmesinde ülkelerin oy güçleri dikkate alınmaktadır.

Bu durum IMF'ye yönelik en önemli eleştirilerden biri olan az gelişmiş ülkelerin IMF kararlarında etkin olamaması sonucunu doğurmaktadır. Çünkü gelişmiş ülkeler kotalarının yüksek olması nedeniyle, IMF'in karar mekanizmasında daha fazla etkindir. Örneğin ABD'nin toplam kota içindeki kota payı, yaklaşık yüzde 17 olduğu için oygücü de yüzde 17 civarındadır. Bazı kararlarda bu oy gücü doğal bir veto yetkisi –veto yetkisi olmamasına rağmen- kazandırmaktadır.

Üye ülkelerin oy sayısı, “sabit oy” ile “değişken oy” toplamından oluşmaktadır. IMF üyesi her ülkenin 250 adet sabit oyu (basic votes) vardır. Buna ek olarak IMF üyesi her ülke, kotasına bağlı olarak, değişken oya sahiptir. IMF'deki kotasının her 100,000 SDR'lık bölümü o ülkeye bir adet oy sağlar. Buna “değişken oy” adı verilir.

3-IMF'den Sağlanacak Kredi Miktarını Belirler: Kotalar, üye ülkenin IMF'den yararlanacağı mali imkanların belirleyicisidir. Buna göre IMF'de kotası fazla olan ülkeler daha fazla mali kaynak kullanabilme imkanına sahipken, kotası düşük olan ülkeler daha az mali imkan kullanabilir.

4-Üye Ülkelere Tahsis Edilecek SDR miktarını belirler: Uluslararası rezerv ihtiyacına göre belirli dönemlerde IMF, Özel Çekme Hakları (SDR) oluşturmakta ve bu oluşturduğu SDR'leri üye ülkelere kotaları oranında tahsis etmektedir. Buna göre kota miktarı yüksek olan ülkeler daha fazla SDR tahsisi almaktadır.

2.2. Özel Çekme Hakları (SDR)

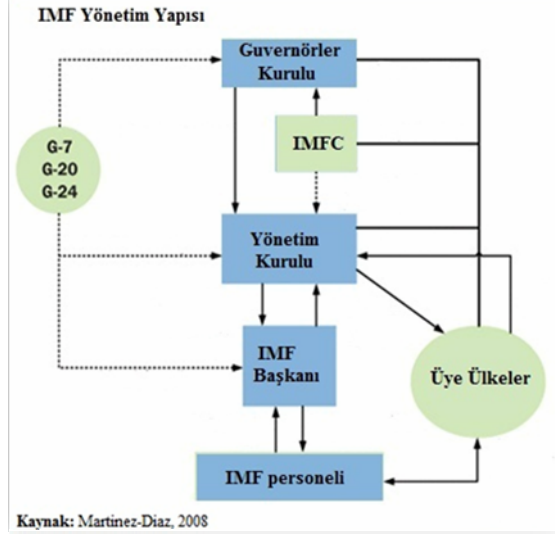
Kağıt altın olarak da bilinen ve 1969 yılında oluşturulan SDR, herhangi bir reel karşılığı olmayan, gücünü IMF üyesi ülkelerin onu kabul etmesinden alan uluslararası bir rezervdir. SDR yaratılması karşılığında üye ülkenin IMF'ye altın, konvertibl para yada ulusal para yatırma şartı yoktur. IMF'nin diğer kredi mekanizmalarının aksine, ihtiyaç duyulduğunda şartsız olarak kullanılabilir. İlk yaratıldığında 1 \$ = 35 ons altın = 1 SDR şeklinde bir sabit değeri olan SDR, doların 1971 ve 1973 yıllarındaki devalüasyonları sonucunda, dolara karşı değeri artmıştır. Bu nedenle SDR'nin, doların değerindeki değişimlerden etkilenmesini önlemek amacıyla IMF, önceleri SDR'nin değerini 16 üye ülke arasında oluşan bir sepete bağlamıştır. Bu ülkeler dünya ihracatındaki payları % 1'den büyük olan ülkelerdir. Daha sonra, 1981 yılında ise sepete giren ülkelerin sayısı beşe indirilmiştir. Bu ülkeler (ABD, Japonya, Almanya, İngiltere, Fransa) dünya ekonomisinde en büyük etkinliğe olan, en büyük ihracat değerine sahip ülkelerdir. Bu ülkelerin sepetteki ağırlık oranları ise bu ülkelerin dünya finansman ve ticaret paylarındaki büyüklüğüne göre belirlenmektedir (Karluk, 1998).

Toplam miktarı 9.3 milyar SDR olan birinci tahsisat, 1970-1972 döneminde dağıtılmıştır. 1979-1981 döneminde dağıtılan ikinci tahsisat ise, toplam SDR miktarını 21.4 milyar SDR'ye çıkarmıştır. Ağustos ve Eylül 2009'da yapılan iki tahsisat sonucunda tedavüldeki SDR miktarı on kat artarak 204 milyar SDR'ye ulaşmıştır. IMF, kendi kullanımı için SDR tahsis etmez, sadece üye ülkelere tahsisatta bulunur (IMF).

3. Uluslararası Para Fonu'nun Yönetim Yapısı

IMF'nin üç yönetim organı mevcuttur. Bunlar; örgüt yapısının en üstünde Gubernörler Kurulu, onun altında sırasıyla Yönetim Kurulu, IMF Başkanı, Başkan Yardımcısı ve Departmanlar bulunur. Aşağıdaki şekilde görüldüğü gibi IMF yönetim yapısında IMF yönetim organları olan, Gubernörler Kurulu, Yönetim Kurulu, Başkan ve personelin yanısıra; üye ülkelerin doğrudan etkisi ve grup ülkelerin ve IMFC komitesinin ise dolaylı etkilerinden söz edebiliriz. (Martinez-Diaz, 2008)

Uluslararası Para ve Finans Komitesi (IMFC), yılda iki defa toplanarak Gubernörler Kuruluna raporlar hazırlamakta ve tavsiyelerde bulunmaktadır. IMF Yönetim Kuruluna da rapor sunan komite, uluslararası parasal sistemi ve uluslararası likidite gelişmelerini izleyerek gelişmekte olan ülkelere yönelik kaynak transferi politikalarını değerlendirmekte; uluslararası parasal sistemi etkileyecek sorunlara önlem alınmasında ve IMF ana sözleşmesinde yapılacak olan değişiklikler konusunda görüşlerini bildirmektedir.



24 üyesi olan komite, IMF Yönetim Kuruluna üye atayan veya seçen ülkelerin Bakan veya Merkez Bankası Başkanlarından oluşmaktadır. Eylül 1999 tarihine kadar Interim komitesi (geçici yada Ara komite) olarak adlandırılan bu komite, 1974 yılında geçici olarak kurulmuş ancak daha sonra süreklilik kazanmıştır.

Bazı ülkelerin biraraya gelerek oluşturdukları grup ülkeler, IMF'nin çalışmalarına aktif bir şekilde katılmaktadırlar. Bunların içinde 1962 yılında "genel

borçlanma anlaşması" ile kurulan G-10 (ABD, Kanada, İngiltere, Almanya, Japonya, Fransa, İtalya, Hollanda, İsveç, Belçika ve İsviçreden) hükümet başkanları seviyesinde yıllık toplantılar yaparak uluslararası parasal ve ekonomik konularda görüşmeler yapmaktadır. 1971 yılında kurulan G-24 ise, gelişmekte olan ülkelere oluşmuş ve IMF'den sekreteryaya desteği almaktadır (IMF, 2010b).

1999 yılında oluşan ve Türkiye'nin de üyesi olduğu G-20, yaşanan ekonomik kriz ile mücadelede uygulanacak politikaların belirlenmesinde ve ülkelerin ortak hareket edebilmelerini sağlamak için dünyanın yeni karar merkezi olmuştur.

3.1. Guvernörler Kurulu

Tüm üye ülkelerin temsil edildiği IMF'in en etkili organı, Guvernörler Kuruludur. Yılda bir kez Eylül veya Ekim ayında Dünya Bankası Guvernörler Kurulu ile birlikte toplanır. Yıllık toplantılar iki yıl üst üste Washington'da, üçüncü yıl üye bir ülkede yapılır. Üye ülkeler, kendilerini temsilen bir guvernör ve bir de guvernör vekili belirler. Bu kişiler, Bakan (Hazine, Maliye Bakanı) veya Merkez Bankası Başkanı düzeyinde olup Guvernörler Kurulunda kendi ülkelerini temsil etmektedirler. Kurul ayrıca bir guvernörü Guvernörler Kurulu başkanlığına seçmektedir (IMF Başkanının seçimi sonraki sayfalarda anlatılmaktadır).

Guvernörler kurulu, yıllık raporu ve hesapları onaylar, başkanını ve her iki yılda bir atama dışında kalan yönetim kurulu üyelerini seçer. Önemli kurumsal konular guvernörler kurulunda görüşülür. Kurul, üye kabulü, kotaların belirlenmesi, SDR tahsisleri ve IMF'in net gelirlerinin dağıtımını konuları ile yönetim kurulunun fon anasözleşmesi ile ilgili yorumlarına itirazların karara bağlanması dışındaki tüm yetkilerini yönetim kuruluna devredebilir (Karluk, 1998).

3.2. Yönetim Kurulu (İcra Direktörleri Kurulu)

Yönetim Kurulu Üye Sayısındaki Değişim			
Yıllar	Atananlar	Seçilenler	Toplam
1946	5	7	12
1947	5	8	13
1948	5	9	14
1952	5	11	16
1956	5	12	17
1958	6	12	18
1960	5	13	18
1963	5	14	19
1964	5	15	20
1968	6	14	20
1970	6	14	20
1978	6	15	21
1980	6	16	22
1992	5	19	24
Kaynak: (Mountford, 2008, p. 7)			

Yönetim kurulu, 24 icra direktörü ve IMF başkanından oluşan, IMF'in günlük işlerinin yürütülmesinden sorumlu karar organıdır. Merkezi Washington'da olan bu kurul, normal olarak haftada üç kez toplanır. Ancak olağanüstü durumlarda da toplantı yapılabilir. IMF kurulduğunda Yönetim Kurulu üye sayısı toplam 12 iken, değişen şartlara bağlı olarak üye sayısında da artış olmuştur. IMF'de en fazla kotaya sahip beş ülke, doğrudan Yönetim Kurulunda temsil edilirken; diğer üyelikler için seçim yapılmaktadır.

1971 yılından beri IMF'in en büyük beş kotasına sahip olan ülkeler ABD, Japonya, Almanya, Fransa ve İngiltere'dir. Bu ülkelere ek olarak Rusya, Çin ve Suudi Arabistan kendi üyelerini bu kurula süresiz atarken, 16 icra direktörlüğü için geri kalan ülkelerin oluşturduğu 16 ülke grubu tarafından iki yıllık süre için üyeler seçilir. Genellikle ülke gruplarını temsil eden 16 icra direktörü, ülke grubunda toplam oy gücü en fazla olan ülke'nin adayları olmaktadır (IMF).

3.3. Başkan ve IMF Personeli

IMF başkanı, İcra Direktörleri Kurulu tarafından yenilenebilir 5 yıllık bir dönem için seçilir. Governör ya da icra direktörü olamaz. Yönetim kurulunun ve IMF personelinin başıdır. Yönetim kurulunun direktifleri doğrultusunda günlük işlerin yürütülmesinden sorumludur. IMF başkanına birinci başkan yardımcısı ve 2 diğer başkan yardımcısı olmak üzere 3 tane başkan yardımcısı eşlik eder. Yönetim kuruluna başkanlık eder ve komite toplantılarına katılır. Sadece oyların eşit olması durumunda oy kullanabilir. Geleneklere göre IMF Başkanı, Avrupa ülkelerinden seçilmektedir.

IMF'de 158 ülkeden 2500 personel çalıştırmakta ve bu personelin yaklaşık yarısı ekonomisttir. Personelin büyük bir kısmı Washington'da ikamet eder. IMF ayrıca diğer uluslararası ve bölgesel kuruluşlar ile ilişkiler kurmak için Paris, Tokyo, New York ve Cenova'da ofislere sahiptir (IMF).

4. Uluslararası Para Fonu'nun Mali Kaynakları

IMF kaynaklarının büyük bir bölümünü, üye ülkelere çeşitli şekillerde sağlamaktadır. Bu kaynakları sağlayan ülkeler ise, fonun kararlarını etkileyen bir konuma ulaşabilmektedirler. Bugün için fona kaynak sağlayan ülkelerin gelişmiş ülkeler, fonda kaynak kullanan ülkelerin ise gelişmekte olan ya da az gelişmiş ülkeler olduğu

görülmektedir. IMF'nin kaynakları, kotalar, borçlanma, altın satışı ve faaliyet gelirleridir.

4.1. Kotalar

Her üye ülke, ekonomik performansına bağlı olarak belirlenen, kota miktarını ödemekle yükümlüdür. Kota miktarının %25'ini SDR veya konvertibl para birimleriyle (ABD Doları, Euro, İngiliz Sterlini, Japon Yeni) ve geriye kalan %75'ini ise kendi ulusal para birimleri ile ödenmektedir. Bu nedenle IMF, elde etmiş olduğu kota miktarının tamamını finansman kaynağı olarak kullanamamaktadır. Kullanılabilen kısımlar, kota içindeki konvertibl dövizler ve SDR'den meydana gelmektedir (IMF).

4.2. Borçlanma

IMF gerek gördüğü takdirde kotaların dışında ek kaynak olarak borçlanmaya gidebilir. Bu kaynaklar geçici niteliktedir ve toplam kotaların yarısını geçemez. Kısa ve orta vadeli borç anlaşmaları yaparak likidite ihtiyacını gidermeye çalışmaktadır. Özellikle Suudi Arabistan para ajansı, Uluslararası Ödemeler Bankası, İsviçre Merkez bankası ve Japon hükümeti gibi kurum ve ülkelerden bazıları ile ikili anlaşmalar ama genelde birden fazla ülke ve kurumu kapsayan borçlanma anlaşmaları ile kaynaklarını artırabilmektedir. IMF ihtiyaç duyulması durumunda borç almak için iki büyük borç anlaşması yapmıştır (IMF, 2010d):

Genel Borçlanma Anlaşması (General Arrangements to Borrow(GAB)) : 1962 yılında G-10 ülkeleri ya da merkez bankaları ile İsviçre'nin IMF'ye borç verme konusunda yaptıkları anlaşmadır. Kuruluş amacı 1960'lı yıllarda sterlin ve dolara olan spekülasyon hareketleri önlemek için yetersiz kalan IMF kaynaklarına ek kaynaklar oluşturmaktır. 10 defa yenilenen ve en son 2008 yılında beş yıl süre için yenilenen anlaşma hala geçerlidir. 17 milyar SDR'lik bir kaynak sağlamayı taahhüt etmektedir.

Yeni Borçlanma Anlaşması (New Arrangement To Borrow(NAB)) : 1994 yılındaki Meksika finansal krizi, ileride finansal krizlerde çok daha fazla kaynağa ihtiyaç duyulabileceği ihtimalini artırmıştı. Bu amaçla 26 ülke ve kurumun katılımıyla 1997 yılında NAB anlaşması çerçevesinde ek bir finansman kaynağı oluşturulmuştur. Yeterli ülkenin kaynak tahsisıyla faaliyete geçecek olan NAB GAB'ın yerine geçmeyecektir. NAB ve GAB çerçevesinde kullanılacak toplam ek kaynak miktarı 34 milyar SDR'dir. 2009 yılında 13 yeni ülkenin katılımıyla genişletilmiş NAB olarak adlandırılan ve toplamda 367.5 milyar SDR kaynağın kullanımına imkan sağlayacak yeni anlaşma ilan edilmiştir.

GAB şimdiye kadar 10 defa kullanılmış ve en son kullanım 1998 yılında Rusya'ya kaynak sağlamak için yapılan kullanımdır. NAB ise bir kez kullanılmış ve 1998 yılında Brezilya'nın kullanımına açılmıştır.

4.3. Altın Satışı

Ağustos 2009 itibarıyla 3217 ton altına sahip olan IMF, dünyada üçüncü (ABD ve Almanya'dan sonra) en büyük altın stokunu elinde tutmaktadır (Gottselig, 2009). Üye ülkeler 1970'li yılların sonuna kadar ilk kota ödemelerinin ve sonradan kotalarda gerçekleşen artırımların yüzde 25'ini altınla ödüyorlardı. IMF kredisi kullanan ülkeler, faiz ödemeleri ve kredi geri ödemelerinde altın ile ödeme yapabiliyorlardı. Bu şekilde altın birikimine sahip olan IMF, bazı dönemlerde altınları satmıştır (IMF, 2010a).

- **Takviye Satışları (1957–1970):** IMF para rezervlerini takviye etmek için bu dönemde altın satmıştır.
- **Güney Afrika altını (1970–1971):** IMF bu yıllarda, Güney Afrika'dan alınan altın miktarı kadar altını üyelerine satmıştır.
- **ABD devlet tahvillerine yatırım (1956–1972):** Operasyonel açıklarını kapatacak geliri elde etmek için, IMF elindeki altının bir kısmını Birleşik Devletler'e satmış ve elde ettiği geliri ABD devlet tahvillerine yatırmıştır. IMF rezervlerinin önemli ölçüde artmasının ardından, IMF bu altını ABD hükümetinden geri almıştır.
- **Açık artırmalar ve "telafi" satışları (1976–1980):** IMF uluslararası para sisteminde altının rolünü azaltmak üzere üyeleri ile yaptığı anlaşmanın ardından o dönemdeki altın rezervlerinin yaklaşık üçte birini (50 milyon ons) satmıştır. Bu miktarın yarısı telafi sağlamak üzere o tarihteki resmi fiyat olan 35 SDR/ons üzerinden üyelere satılmış; diğer yarısı ise IMF'nin düşük gelirli ülkelere verdiği imtiyazlı borçları destekleyen Vakıf Fonunu (Trust Fund) finanse etmek üzere piyasada açık artırma ile satılmıştır.
- **Piyasa dışı altın işlemleri (1999–2000):** Aralık 1999'da Yönetim Kurulu, IMF'nin yoksul ülkelere yönelik borç azaltma programlarını finanse etmek üzere 14 milyon onsluk altının piyasa dışı işlem görmesini onaylamıştır.
- **Yeni Gelir Modeli (2009-2010):** IMF 2008 yılında kabul edilen "yeni gelir modeli" kapsamında elindeki toplam altının yaklaşık 1/8'ine denk olan 403,3 ton satışını 2009 yılında onayladı. Bu altın satışı sayesinde, borç vererek elde ettiği gelirlere (faiz, bedel vb) olan bağımlılığı azalacaktır. Çünkü 2000'li yılların başlarında IMF'den borç alan ülkelerin sayısının azalmasıyla birlikte, IMF'nin borçlanma harcindeki faaliyetleri ve gözetim faaliyetlerinin finansmanı için kaynak sıkıntısı yaşamaya başlamıştı. Yani idari harcamalarını finanse edecek geliri azalmıştı. Altın satışından elde edilen paranın bir kısmı düşük gelirli ülkelere sağlanacak olan imtiyazlı kredilerin finansmanını artırmaya da destek olacaktır.

4.4. Faaliyet Gelirleri

IMF her mali yıl sonunda net bir gelir sağlamayı ve bunu rezervlerine eklemeyi hedef alan bir politika izlemektedir. Bu kapsamda, IMF üç kaynaktan gelir elde etmektedir. Bunlar: fon kaynaklarının kullanan ülkelere elde edilen kullanım bedelleri (charges), kredi kullanımı ile alınan hizmet bedelleri (service charges) ve SDR'den elde edilen faizlerdir. Gider kalemleri de yine üç kalemdir: kredi sağlayan ülkelere ödenen karşılıklar, borçlanma faizleri ve muhtemel zarara karşı rezerv hesaba yapılan aktarımlardır (Karluk, 1998).

5. Uluslararası Para Fonu'nun Faaliyetleri

IMF'nin resmi varlığı, üye olan ilk 29 ülkenin anasözleşmeyi kabul ettiği, 1945 yılı Aralık ayının sonunda başladı. Kuruluş aşamasını tamamlayarak yönetim organlarının oluşmasından sonra IMF'nin çalışmaya başlaması, 1 Mart 1947 tarihinde gerçekleşti. 1947 yılının Mayıs ayında Fransa, IMF'den kredi alan ilk ülke oldu (IMF).

IMF'nin temel hedefi, uluslararası sistemdeki istikrarın sağlanmasına yardımcı olmaktır. Bunu üç yöntemle gerçekleştirir: global ekonomi ve üye ülkelerin ekonomilerinde gözetim yapar; ödemeler dengesi sorunu yaşayan ülkelere borç verir; üye ülkelere teknik destek ve eğitim yardımı bulundur.

5.1. Gözetim Faaliyeti

IMF gözetim faaliyetini; üye ülkeler düzeyinde, bölgesel düzeyde ve global düzeyde yerine getirmektedir. Ekonomistlerden oluşan bir IMF heyeti, üye ülkenin ekonomik politikaları hakkında hükümet ve merkez bankası yetkilileri ile görüşmek üzere o ülkeye giderek ziyarette bulunur. IMF görevlileri ayrıca parlamenterler, iş ve işçi kuruluşları, ve sivil toplum kuruluşlarının temsilcileriyle de görüşürler. Her üye ülkeye yılda bir defa olmak üzere gerçekleştirilen bu ziyaretler, "Madde IV görüşmeleri" olarak da adlandırılır. Görüşmeler sonucunda hazırlanan ülke raporları IMF Yönetim Kurulunun onayına sunulur ve üye ülkenin kabul etmesi halinde dünya kamuoyuna duyurulur.

Bölgesel gözetim ve global gözetim çerçevesinde dünya ekonomisi ve finans piyasalarındaki gelişmeler yakından takip edilerek hazırlanan raporlar, kamuoyuna duyurulmaktadır.

IMF ayrıca belli ülkeleri içeren, global ve bölgesel önemi olan sorunlara ilişkin tartışma oluşturma ve çözüm üretmeyi amaçlayan çok uluslu konsültasyonlar konseptini tanıtmıştır. 2006 yılında, çok uluslu konsültasyonlar kapsamında Çin, Euro bölgesi, Japonya, Saudi Arabistan ve Amerika Birleşik Devletleri'ni global ekonomik düzensizlikleri tartışmak üzere bir araya getirmiştir (IMF).

5.2. Borç Verme Faaliyetleri

Eğer bir üye ülke ödemeler dengesinde sorunlar yaşıyorsa; yani, uluslararası ödemelerini karşılayacak uygun şartlarda ve yeterli miktarda kredi bulamıyorsa, IMF'den borç isteyebilir. IMF kredileri, ülkelerin ödemeler dengesinde yaşadıkları sorunları çözebilmeleri için gerekli politikaları uygulamalarını ve reformlar yapabilmelerini kolaylaştırır ve güçlü ekonomik büyüme için gerekli koşulların oluşmasını destekler. IMF'nin borç vermesi bilinen "klasik borçlanma"dan çok farklı olup para birimlerinin değişimi olarak ifade edilebilir. Üye ülkeler, kendi ulusal parasını IMF'ye vermesi karşılığında, ihtiyacı olan yabancı para birimini satın alır. Geri ödeme sırasında ise üye ülkeler, IMF'den ulusal parasını geri alır.

Üye ülkelerin 4/5'i en az bir kere IMF kredisi kullanmıştır. Ancak dönemler itibarıyla, kullanılan kredi miktarlarında ve kredi alan ülkelerin sayısında büyük değişimler görülmüştür. IMF'nin kuruluşunun ilk yirmi yılında, sağladığı kredinin yarısından fazlası sanayileşmiş ülkeler tarafından kullanılmıştır. Fakat 1970'lerin sonlarından bu yana, bu ülkeler finansal ihtiyaçlarını sermaye piyasalarından karşılayabildikleri için IMF kredisine ihtiyaç duymazlar. 1970'lerin petrol krizi ve 1980'lerin borç krizi bir çok düşük gelirli ya da düşüğe yakın orta gelirli ülkelerin IMF'den borç almasına yol açmıştır. 1990'larda, geçiş dönemi içindeki Orta ve Doğu Avrupa ülkeleri ile yükselen piyasa ekonomilerinde ortaya çıkan ekonomik kriz, IMF kaynaklarına olan talebi daha da arttırdı (IMF).

2004 yılında, dünya çapındaki olumlu ekonomik koşullar sonucu bir çok ülke IMF'ye olan borçlarını ödemeye başladı. Sonuç itibarıyla, IMF'ye duyulan ihtiyaç çok azaldı. Fakat 2008 yılında, dünya finansal krizinin başlaması ve besin maddeleri, benzin fiyatlarındaki artış neticesinde çok sayıda ülkenin IMF'ye başvurması ile tekrardan kredi kullanımları artmıştır. Kriz başladığında IMF, hemen krize yanıt verdi. Özellikle gelişmekte olan ülkelere ve ihtiyaç halindeki ülkelere esnek krediler sağladı ve imtiyazlı kredileri ikiye katladı. IMF kredi verme şeklini değiştirerek, daha az kısıtlama ile daha yüksek miktarlarda kredi vermeye başladı ve ülkelerin sürekli değişen koşullarına uyma yaklaşımını benimsedi. Kredi mekanizmasını

farklı ülkelerin ihtiyaçlarına uyum sağlayacak şekilde gözden geçirdi ve verdiği krediler ile ilgili koşulları yeniden düzenledi (IMF).

Zaman içinde IMF, üyelerinin özel ihtiyaçlarına yönelik hazırlanmış çeşitli kredi araçları geliştirmiştir. Düşük gelirli ülkeler yeni oluşturulan Yoksulluğun Azaltılması ve Büyüme Vakfı (PRGT) kapsamında Uzatılmış Kredi Kolaylığı (ECF), Standby Kredi Kolaylığı (SCF) ve Hızlı Kredi Kolaylığı (RCF) gibi imtiyazlı faiz oranları taşıyan kredilerden yararlanabilmektedir. İmtiyazsız krediler genel olarak, Stand-By Düzenlemeleri (SBA) ile; güçlü ekonomi politikaları ve altyapısı olan üyeler için Esnek Kredi Hattı (FCL) ile; ve genel olarak düşük gelirli üyeler için tasarlanan Uzatılmış Fon Kolaylığı (EFF) ve İhtiyati Kredi Hattı (PCL) ile sağlanır. IMF ayrıca, doğal afet ya da iç savaş yaşamış ülkelere, duruma göre imtiyazlı faiz oranları taşıyan, acil yardım imkanı sağlar (IMF).

Bir ülkenin IMF'den sağlayabileceği kredi miktarı yani "kullanım limiti" kredinin türüne göre değişmekle birlikte genel olarak o ülkenin IMF Kota'sının bir kaç katıdır. Bu limit istisnai durumlarda aşılabılır.

Stand-by Anlaşması (SBA), 1952 yılında kurulmuş anahtar konumdaki bir kredi aracıdır. Yükselen piyasa ülkeleri tarafından tercih edilen bu anlaşma şekli, 2009 yılında daha esnek hale getirildi. Kredinin verilmesi, ödemeler dengesi ayarlanmasına destek amaçlı olup ve uygulanacak ekonomik program bünyesinde açıkça belirtilmiş koşullara dayalı olarak taksitler halinde sağlanmaktadır.

Esnek Kredi Hattı (FCL), çok güçlü esaslara ve politikalara sahip olan ve geçmişte bu politikaları iyi yürüten ülkeler için yeni oluşturulan kredi hattıdır. Verilen krediler geleneksel IMF destekli ekonomik programlardaki gibi taksitler halinde olmayacak ve koşullandırılmayacak. Dolayısıyla önceden belirlenen uygunluk kriterlerini karşılayan ülkeler kredi sınırı kapsamındaki tüm kaynaklardan her an faydalanabilecektir. FCL şartlarını karşılayan ülkelerin, ekonomik politikalarının güçlü olmaya devam edeceğine veya kriz durumlarında düzeltici önlemlerin alınacağına dair güven veren kanıtlanmış geçmişleri, kredi alımlarında etkili olacaktır.

Uzatılmış Fon Kolaylığı (EFF), dış ödemeler dengesindeki güçlükleri yapısal problemlere bağlı olan ülkelere sağlanan destektir. Bu ülkelerdeki yapısal sorunların düzeltilmesi, makro ekonomik dengesizliklerin düzeltilmesinden daha uzun sürebilmektedir. Bu tür finansmanla desteklenmiş bir programın içeriğinde, piyasaları ve kurumların fonksiyonlarını geliştirmeye yönelik ölçüler yer almaktadır. Örneğin, vergi ve finans sektörü reformları, kamu kurumlarının özelleştirilmesi gibi.

Ticaret Bütünleşme Mekanizması, çok uluslu ticaret liberalleşmesi sebebiyle ödemeler dengesinde zarar gören gelişmekte olan ülkelere IMF'nin yardım yapmasını sağlar. Bu durum, o ülkenin belirli piyasalara öncelikli erişimini kaybetmesi üzerine ihracat kazancının düşüşünden ya da zirai sübvansiyonun iptal edilmesi sonucu yiyecek maddelerinin ithalatının artmasından kaynaklanır (IMF).

5.3. Teknik Yardım ve Eğitim Faaliyeti

IMF teknik yardım ve eğitim faaliyetini, üye ülkelerin insan kaynaklarının ve kurumsal kaynaklarının güçlendirilmesi için ve aynı zamanda üye ülkelere uygun makro ekonomik politika ve yapısal reformların hazırlanmasında yardımcı olmak için gerçekleştirmektedir. Dört temel alanda daha etkin teknik destek sağlamaktadır (IMF, 2001):

- Makro ekonomik politikaların oluşturulması ve yönetimi;

- Maliye politikası ve yönetimi, kamu maliyesi;
- Para politikası, Merkez bankacılığı, finansal sistem, döviz kuru piyasası ve politikası;
- İstatistiksel verilerin toplanması, yönetimi, dağılımı.

Teknik yardım faaliyetinin yüzde 85'i düşük gelirli ülkeler veya düşük-orta gelirli ülkeler tarafından kullanılmaktadır. Bölgesel teknik yardım faaliyetlerinde de artış görülmektedir(IMF, 2010e).

6. Sonuç Yerine: Küresel Gelişmelerin IMF'ye Etkileri

IMF, İkinci Dünya Savaşı'ndan 1970'lere kadar uygulanan Bretton Woods Sistemi'nin bir kuruluşudur. Bretton Woods sistemi, sabit döviz kurlarına ve resmi sermaye akımlarına dayanıyordu. Bu sistemde geçici dış ödeme açıklarını kapatmak için IMF'nin üye ülkelere, kısa vadeli krediler sağlaması öngörülmüyordu(Seyidoğlu, 2003b).

Bretton Woods para sistemi, 1971 yılında ABD Başkanı Nixon tarafından dolar karşılığı altın değişiminin durdurulduğunu ilan etmesi ile resmen çökmüş oldu (IMF). 1950 ve 1960'lı yıllarda sermaye hareketliliğinin ve yabancı para işlemlerinin artmasından dolayı gelişmiş ülkeler için Bretton Woods sistemini devam ettirmek hem zorlaşmış hem de zarar verici olmaya başlamıştı. ABD'nin bu kararından sonra gelişmiş ülkeler paralarını 1973 yılında dalgalanmaya bıraktılar (Stiglitz, 2010). 1944 yılından 1973 yılına kadar Bretton Woods para sisteminin daha iyi işlemlerini sağlamak amacıyla faaliyet gösteren IMF, kaynaklarını daha çok gelişmiş ülkelerde ortaya çıkan sorunların çözümü için kullanmıştır. 1970'li yıllar ile birlikte IMF, gelişmekte olan ülkelerin sorunları üzerinde yoğunlaşmıştır.

1970'li yıllarda petrol ithal eden ülkelerin pek çoğunu ticari bankalardan kredi almaya zorlayan ve enflasyonu kontrol altına almaya çalışan sanayileşmiş ülkelerde faiz artışlarına yol açan petrol krizleri, uluslararası borç krizine neden oldu. 1989 yılında Berlin duvarının yıkılışı ve 1991 yılında Sovyetler Birliğinin dağılması, IMF'nin evrensel bir kuruluş haline gelmesini sağladı. Üç yıl içinde üye ülke sayısı 152'den 172'ye çıktı; bu, 1960'lı yıllarda Afrika ülkelerinin üye olmasından yana yaşanan en büyük artış oldu.

IMF, sadece üye sayısı ile evrensel bir kuruluş değildir. Üye ülkelerin herbirine-Uganda veya ABD farketmez- borç verebilen ve tüm üye ülkelerde yıllık gözetim yapabilen dünyadaki tek uluslararası kuruluştur (Boughton, 2009). 1945 yılında kurulan IMF'nin 35 kurucu üyesi var iken, 2010 yılı sonu itibarıyla 187 üyesi (IMF, 2010a), Birleşmiş Milletlerin ise 192 üyesi, bulunmaktadır. Dünya Bankasından farklı olarak, tüm üye ülkeler IMF'den borç alabilmektedir.

IMF hızla değişen global ekonomiye ayak uydurmak için sürekli reformlar yapmıştır. Bu reformlar sonucunda yönetim organları, kullandığı kaynaklar ve miktarları, üyelerine sağladığı imkanlar, üstlendiği görevler gibi konularda zaman zaman hızlı değişimler yaşandı. Ancak gelişmiş ülkelerin yönetimdeki etkinliği, üye ülkelere önerdiği ekonomik politikalar ve verdiği kredilerin koşullara bağlanması gibi konulardaki değişim çok daha yavaş olmaktadır. Gelişmekte olan ülkeler için, IMF imkanlarını kullanarak ekonomik istikrar programı uygulamanın çeşitli koşullara bağlı olması, ekonomik ve mali disiplini sağlayamamış olan bu ülkeler açısından sorunları artırmakta ve itirazlara neden olmaktadır. Kaldı ki IMF, kendisini global itfaiyeci olarak tanımlamaktadır.

IMF'nin kriz dönemleri haricinde üstlendiği önemli görevler de olmuştur. 1990'lı yıllarda, planlı ekonomiden piyasa ekonomisine geçiş sürecinde eski doğu bloku ülkelere yol gösterici olmuştur. Düşük gelirli ülkelere yönelik özel programlar uygulamaktadır. Her üye ülkede gerçekleştirdiği gözetim faaliyeti de önemli görevleri arasındadır.

IMF yıllık toplantılarının İstanbul'da ikinci kez gerçekleştirildiği 2009 yılında ABD, 65 yıl öncesinde olduğu gibi cari denge fazlası veren bir ülke değil artık. Günümüzde ABD, cari denge açığı olan ülkeler arasında yer alırken; cari denge fazlası olan ülkeler arasında ise Çin, Rusya, Almanya, Hollanda, Singapur gibi ülkeler bulunmaktadır. Dolayısıyla ABD'nin, cari denge fazlası olan ülkelere- özellikle Çin- beklentileri artmıştır. Bretton Woods sistemi kurulurken ABD'nin konumu çok daha farklıydı. Sonuç olarak, IMF'nin teknisyenliğini yaptığı ve G-20 toplantıları ile politikalar üretilmeye çalışılan yeni bir döneme şahit olmaktadır.

Kaynakça

Boughton, J. M. (1998). Harry Dexter White and the International Monetary Fund. *Finance and Development*, 35(3), 39-41.

Boughton, J. M. (2004). The IMF and the Force of History: Ten Events and Ten Ideas That Have Shaped the Institution. *IMF Working Paper*. Retrieved from <http://ssrn.com/paper=878898>

Boughton, J. M. (2009). The case for a universal financial institution. In J. M. Boughton & D. Lombardi (Eds.), *Finance, Development, and the IMF* (pp. 64-80). New York: Oxford University Press.

Eğilmez, M. (1996). *Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası grubu ve Türkiye*: Tütünbank.

Eichengreen, B. J. (2008). *Globalizing capital: A history of the international monetary system* (2nd ed.). Princeton: Princeton Univ Pr.

Gottselig, G. (2009). Fund income and expenditure: IMF to proceed with limited sales of gold. *IMF Survey Magazine: Policy*. Retrieved from <http://www.imf.org/external/pubs/ft/survey/so/2009/POL091809A.htm>

IMF. IMF Web sayfası Retrieved Aralık, 2010, from <http://www.imf.org>

IMF. Lending by the IMF Retrieved Aralık, 2010, from <http://www.imf.org/external/about/lending.htm>

IMF. (2001). *Policy statement on IMF technical assistance*. Retrieved from <http://www.imf.org/external/pubs/ft/psta/index.htm>.

IMF. (2010a, 28 Eylül). gold in the IMF. *IMF Factsheet* Retrieved Aralık, 2010, from <http://www.imf.org/external/np/exr/facts/gold.htm>

IMF. (2010b, 30 Eylül). A guide to committees, groups, and clubs. *IMF Factsheet* Retrieved Kasım, 2010, from <http://www.imf.org/external/np/exr/facts/pdf/groups.pdf>

IMF. (2010c). *IMF quota and governance reform- element of an agreement*. Retrieved from <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2010/103110.pdf>.

- IMF.** (2010d, 29 Eylül). IMF standing borrowing arrangements. *IMF Factsheet* Retrieved Kasım, 2010, from <http://www.imf.org/external/np/exr/facts/gabnab.htm>
- IMF.** (2010e, 13 Eylül). Technical assistance. *IMF Factsheet* Retrieved Kasım, 2010, from <http://www.imf.org/external/np/exr/facts/tech.htm>
- Karlık, S. R.** (1998). *Uluslararası Ekonomik mali ve siyasal kuruluşlar*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Martinez-Diaz, L.** (2008). Executive boards in international organizations: lessons for strengthening IMF Governance. *Independent Evaluation Office Background Paper*. Retrieved from http://www.imf-ieo.org/eval/complete/pdf/05212008/BP08_08.pdf
- Mirakhor, A., & Zaidi, I.** (2009). Rethinking the governance of the International Monetary Fund. In J. M. Boughton & D. Lombardi (Eds.), *Finance, Development, and the IMF* (pp. 265-303). New York: Oxford University Press.
- Mountford, A.** (2008). The historical development of IMF governance. *Independent Evaluation Office Background Paper*. Retrieved from http://www.iew-imf.org/eval/complete/pdf/05212008/BP08_02.pdf
- Seyidoğlu, H.** (2003a). *Uluslararası iktisat: teori politika ve uygulama*. İstanbul: Güzem Yayınları.
- Seyidoğlu, H.** (2003b). Uluslararası mali krizler, IMF politikaları, az gelişmiş ülkeler, Türkiye ve dönüşüm ülkeleri. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 4(2), 141-146.
- Stiglitz, J. E.** (2010). *The Stiglitz report : reforming the international monetary and financial systems in the wake of the global crisis*. New York: The New Press.
- Vreeland, J. R.** (2007). *The International Monetary Fund: Politics of Conditional Lending*. New York: Routledge.

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YENİLEME FONU

T. İrfan BARLASS^a

ÖZET: İşletmeye dahil iktisadi varlıkların kayıtlı değerleri üzerinde bir bedelle satılmaları aradaki müspet farkın vergi matrahına eklenmesini gerektirecektir. Kanun Koyucu bilanço usulüyle defter tutan mükellefler için satılan iktisadi kıymetin yerine yenisinin alınması şartına bağlı olarak söz konusu farkın vergi matrahına eklenmeksizin belli bir süre için pasifte ayrı bir hesapta takibine imkan tanımıştır. Buna göre Yenileme Fonundaki tutar yeni iktisadi kıymetin amortismanı için sarf edilebilecek böylelikle vergiye konu olmayacaktır. Bahsi geçen fonun oluşturulmasına ve kullanımına ilişkin Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesinin 4. ve 5. fıkralarında yer alan esas ve şartlar bu çalışma çerçevesinde irdelenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Amortisman, İktisadi Kıymet, Peçeleme, Yenileme Fonu

1. Giriş

Bu çalışmanın konusunu, Vergi Usul Kanunu'nun Amortisman Tabi Malların Satılması kenar başlıklı 328. maddesinin 4. ve 5. fıkralarında düzenlenmiş bulunan Yenileme Fonu müessesesine ilişkin açıklamalar oluşturacaktır.

Bilindiği üzere muhasebenin temel mantığında işletmeye kazandırılan iktisadi kıymetlerin gider olmadığı kabulü vardır. Buna göre işletmede kullanılmak amacıyla satın alınan örneğin bir dokuma makinesi için ödenen para gider olarak matrahtan düşülemez. Zira muhasebe ve muhasebe hukuku açısından ortada işletmeyi terk eden bir varlık yoktur. Sadece işletmenin bir değeri ki bizim örneğimizde bu paradır bir başka değere dönüşmüştür. Diğer bir söyleyişle para form değiştirerek makine haline dönüşmüş ve bu yeni haliyle de işletme bünyesinde kalmaya devam etmektedir.

Buna karşın muhasebe ve muhasebe hukuku açısından benimsenmiş bu mantık ekonomik ve fizik gerçeklerle örtüşmez. Muhasebe disiplininin yaklaşımı çerçevesinde para mukabili makine satın alınması, işletmeye dahil bir değer sadece form değiştirmesi olarak ortaya kalsa da ekonomik olarak bilinir ki tüm duran maddi varlıklar işletmeye dahil olur olmaz değer kaybetmeye başlarlar. Yani işletmenin aktifine ithal edilen bir dokuma makinesinin kullanıldıkça eskimesi yahut teknoloji ve zaman ilerledikçe yerine daha kuvvetli ve randımanlı makineler çıkması sebebiyle değer kaybetmesi kaçınılmazdır. Dolayısıyla bir maddi duran varlığın işletmeye dahil edilmesi amacıyla kasa hesabından çıkan paranın ekonomik olarak bir kısmı itibarıyla işletmeyi terk ettiği gerçeği mutlaklıdır. İşte bu nedenle maddi duran varlıkların üretim sürecine katılmaları nedeniyle ister yavaş olarak ister hızlı olarak değer kaybetmeleri bunlar için amortisman ayrılmasını gerektirmektedir¹.

Amortisman için Vergi Usul Kanunu'nda bir tanım getirilmiş değildir. Amortisman, Fransızca'da amortir sözcüğünden türetilmiş olup kökeni de mort yani ölüm sözcüğüdür². Amortisman işletmede birden çok yıl kullanılabilen iktisadi kıymetler için

^a Yrd. Doç. Dr. T. İrfan Barlass, İstanbul Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk ABD

¹ Oktay Güvemli, **Amortisman ve Uygulamaları**, İstanbul, 1989, s. 9.

² Güvemli, **a.g.e.**, s. 1.

yapılmış olan harcamaların, bu iktisadi kıymetlerin işletmede kullanılacakları süre içinde yıllara yayılarak gayrisafi gelirlerden indirilebilmesi anlamına gelmektedir³. Bu niteliği ile amortisman, işletmede kullanılan iktisadi kıymetlerin değerinde meydana gelen düşüklüğün gider ve maliyet yazılması işlemidir⁴.

Amortismanla ilişkin esasların düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun Amortisman Mevzuu kenar başlıklı 313. maddesi şöyledir:

“İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu Madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

İlgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak Devlete veya Devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortisman tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortisman tabi tutulmazlar.

Değeri 50.000.000 (402 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bu sınır 01.01.2011 tarihinden itibaren 700TL olarak belirlenmiştir) lirayı aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000(402 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bu sınır 01.01.2011 tarihinden itibaren 700TL olarak belirlenmiştir) lirayı aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.”

Maddenin lafzından da takip edilebileceği üzere bir kıymetin amortisman konusu yapılabilmesi için işletmede kullanılması⁵ ve bu kullanım süresinin bir yılı aşması gereklidir. Bunun dışında iktisadi kıymet niteliği itibarıyla yıpranma, aşınma ve/veya değerini kaybetmeye maruz bulunmalıdır⁶ ve nihayet amortisman tabi tutulacak kıymetin değeri maddede belirtilen sınırı aşmalıdır.

Amortisman tabi tutulan maddi duran varlıkların amortisman oranları ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle genel sınıflandırmalar yapılmış ve maddi duran varlıkların bu yolla faydalı ömürleri ile buna bağlı olarak amortisman oranları tespit edilmiştir. Örneğin 333 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ uyarınca Demirbaşlar Genel Sınıfının Elektrik Malzemeleri alt bölümünde yer alan Paratonerlerin faydalı ömürlerinin 10 yıl olacağı öngörülmüştür. Buna göre işletmeye satın alınan bir Paratonerin alış fiyatı üzerinden her yıl %10 oranında amortisman payı gider olarak ayrılacaktır. Buna göre Paratonerin alış fiyatının 1.000TL olduğu varsayılırsa işletme 10 yıl boyunca, her yıl 100 TL olmak üzere

³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara, 2009, s. 276.

⁴ Gürol Üner, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Ankara, 2003, s. 546.

⁵ İşletmede kullanım şartına ilişkin açıklama ve tartışmalar için bkz. Hasan Yalçın, **Giderler**, İstanbul, 2006, s. 540 ve devamı.

⁶ Ahmet Gökde, **Genel Muhasebeye Giriş**, Ankara, 1986, s. 73 “ Duran maddi varlıkların değeri salt yıpranma ve aşınma nedeniyle kaybolmaz. Teknolojik gelişmelerin hızlı olduğu dönemlerde bazı alet ve makineler fiziki ömürlerini tamamlamamış oldukları halde değer kaybına uğrarlar. Örneğin, söylediğiniz sözleri kendi kendine yazan bir daktilo makinesinin icat edilmesi, diğer daktiloların değerini birden bire azaltacak, hatta sıfıra indirecektir”.

amortisman ayırabilecek ve bu yolla söz konusu amortisman tutarlarını giderleştirebilecektir.

10 yılın sonunda ise muhasebe kayıtları bağlamında maddi duran varlık olan Paratonerin değeri artık 0 TL dir. Öte yandan Paratonerin ekonomik/market değeri elbette 0 TL olmayacaktır. Bir diğer söyleyişle Paratoner sadece demir fiyatıyla ağırlığı tartılarak bir hurdacıya verilse dahi 1 TL olsun gelir elde edileceği ortadadır. İşte bu noktada Paratonerin satışından elde edilecek gelirin tamamı matraha eklenmek suretiyle vergiye konu olacaktır. Zira vergisel olarak işletme kaydi değeri 0 TL olan bir varlığını belli bir fiyata satmış konumdadır. İşte bu yapı içerisinde kaydi değer ile satış fiyatı arasındaki müspet fark işletmenin türüne göre ticari ve zirai kazanç olarak matraha eklenmek suretiyle vergiye konu olacaktır.

Öte yandan belirtmek gerekir ki satış kârının hesaplanmasında dikkate alınacak olan amortisman tutarı, zamanında fiilen ayrılmış olan amortismanlardan oluşur. Dolayısıyla zamanında ayrılarak gider yazılmamış olan amortismanlar satış kârının tespitiinde dikkate alınmaz⁷.

Elbette henüz faydalı ömrünü tamamlamadığı için bir diğer söyleyişle, hala envanter defterinde belli bir değere sahip maddi duran varlıkların bu değerlerinin altına bir fiyata satılmaları da mümkündür. Böyle bir halde bu olumsuz fark bilanço esasında defter tutan işletmelerde zarar, işletme hesabı esasında defter tutan işletmeler içinse gider hesaplarına aktarılacaktır.

2. Yenileme Fonu

İktisadi işletmelerin esas amaçları bünyelerindeki iktisadi kıymetleri satmak suretiyle kâr elde etmek değil bu iktisadi kıymetleri üretim sürecinde kullanarak meydana gelen ürün ve hizmetler üzerinden kâr elde etmektir. Kaldı ki zaten işletmelerin sahip oldukları iktisadi kıymetleri satmak yoluyla elde ettikleri kazanç hemen hemen hiç bir zaman gerçek bir kâr olmayıp çoğunlukla fiktif niteliktedir. Kanun koyucu bu fiktif kârın vergiye konu olmasının olumsuz sonuçlarını mükellef üzerinde bırakmamak, gelişmiş ve yeni teknolojilerle üretimi teşvik etmek amacıyla Yenileme Fonu olarak adlandırılan kurumu getirmiştir.

Buna göre işletmeler iktisadi kıymetlerinin satışı neticesinde elde ettikleri kârları, bu iktisadi kıymetlerle aynı nitelikte başka iktisadi kıymetleri işletmelerine dahil etmek koşuluna bağlı olarak ve diğer belli şartların varlığı halinde Yenileme Fonu hesaplarına aktarabilirler. Yenileme Fonu hesabına aktarılmış kârlar ise vergiye konu olmayacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun Amortismanına Bağlı Malların Satılması kenar başlıklı 328. maddesi aşağıdaki gibidir:

“Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler.

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.

Devir ve trampa satış hükmündedir.

⁷ Recep Bıyık, Aydın Kıratlı, **Giderler ve İndirimler**, 6. Bası, İstanbul, 2010, s. 413.

Şu kadar ki; satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kâr, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.”

Yenileme Fonu uygulamasının bir diğer dayanak maddesi ise Vergi Usul Kanunu'nun Amortismanına Tabi Malların Sigorta Tazminatı kenar başlıklı aşağıdaki 329. maddesidir.

“Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir.

Şu kadar ki; alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrayan malların yenilenmesi işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kâra ilave olunur.

Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu tazminat fazlası, o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.”

Aşağıda söz konusu düzenlemeler uyarınca öncelikle Yenileme Fonu oluşturulabilmesi için gerekli şartlar ve ardından da oluşturulan Yenileme Fonunun kullanım esasları hakkında bilgilere yer verilecektir.

2.1. Yenileme Fonu Ayırmanın Şartları

Bu alt başlık içerisinde hangi yükümlülerin Yenileme Fonu oluşturabilecekleri, ayrılan Yenileme Fonuyla işletmeye dahil edilecek iktisadi kıymetlerin taşınması gereken nitelikler ve nihayet Yenileme Fonu adıyla pasifte bir karşılık hesabı oluşturabilmek için yapılması gereken ön işlemler hakkında bilgilere yer verilecektir.

2.1.1. Sadece Bilanço Esasında Defter Tutanlar Yenileme Fonu Ayırabilirler

Yenileme Fonu adıyla pasifte bir karşılık hesabı⁸ oluşturarak amortismanına konu malın satışından elde edilen kârı vergiden bağışık kılmak sadece bilanço esasında defter tutanlara tanınmış bir imkandır⁹.

⁸Gökdere, a.g.e, s. 83 “Bir işletmenin sahip olduğu aktif kıymetlerde bilançoda yazılı bedellere göre değer azalması ya da azalma olasılığı belirebilir. Örneğin emtia stoku bozulma, çürüme gibi nedenlerle değer kaybına uğrayabilir ya da bazı alacakların alınamama ihtimalleri yükselip şüpheli alacak haline

Bu yöndeki tespitin en temel dayanağı konunun düzenlenmiş olduğu Vergi Usul Kanunu'nun Amortismanına Bağlı Malların Satılması kenar başlıklı 328. maddesinin lafzıdır. Maddede açıkça Yenileme Fonunun pasifte karşılık ayırmak suretiyle takip edilen bir hesap olduğunu belirtmektedir. Dolayısıyla madde hükmünde açıkça Yenileme Fonunu sadece bilanço usulünde defter tutanların oluşturabileceği belirtilmemişse de Yenileme Fonu oluşturulabilmesi için takip edilecek yöntem olan pasifte karşılık ayrılması sadece bilanço usulünde defter tutanların Yenileme Fonu oluşturabileceklerini ortaya koymaktadır. Danıştay 4. Dairesinin E.1971/5306 K.1972/2287 Sayılı ve 06.04.1972 Tarihli¹⁰ ve gene aynı dairenin E.1970/4115 K.1971/6954 Sayılı ve 21.10.1971 Tarihli¹¹ kararlarında da bu husus hüküm altına alınmıştır

2.1.2. Yenileme Fonu Sadece Satılan İktisadi Varlığın Yenilenmesi Amacıyla Kullanılabilir

Yenileme Fonunun kaynağı olan satılan iktisadi varlığın yerine satın alınacak iktisadi kıymet, satılmış olan iktisadi kıymet ile aynı yahut benzer fonksiyonları ifa edebilecek nitelikte olmalıdır. Bu husus Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesinin 4. fıkrasının ve 329. maddesinin 2. fıkrasındaki sırasıyla "... satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi..." ve "... alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrayan malların yenilenmesi..." ifadeleriyle ortaya konmaktadır.

Konuyla ilgili yapılan çalışmalarda belirtildiği gibi satılmış olan ve satın alınan iktisadi kıymetlerin marka, kapasite, menşe(i) gibi unsurları itibariyle aynı olmasının beklenmemesi gerekir. Zira aksi takdirde Kanun Koyucunun temel amacı olan yeni teknolojilerin kullanılması, kapasite ve kalite geliştirilmesi gibi hedeflere ulaşılmasından sapılmış olacaktır.¹²

Öte yandan üretim teknolojileri ve proseslerindeki köklü değişiklikler sebebiyle satılan iktisadi kıymet yerine daha farklı bir iktisadi kıymetin işletmeye dahil edilmesi zorunlu olabilir. Konuyu bir örnekle ortaya koymaya çalışırsak zeytinyağı üretiminde Sulu Sistem diye tabir edilen ve taş değirmen vasıtasıyla zeytinlerin ezilerek yağ elde edilmesine dayalı yöntem, içerisinde bulunduğumuz süreçte yerini

alabilir. İşletmelerde işte bu tip konusu belli tutarı ise belli olmayan risklere karşı bir önlem olarak Kâr Zarar hesabından ayrılan fonlara karşılık denilir. Karşılık, pasif bir hesaptır ve aktifteki kıymetlerden hangisi için ayrıldığı, hesap isminde belirtilir".

⁹ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. Bası, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1989, s. 226.

¹⁰ Hızır Tarakçı, **Vergi Mevzuatında Amortismanlar ve Enflasyona Karşı Oluşturulan Müesseseler**, İstanbul, Kılavuz Yayınları, 1997, s. 52.

¹¹ Taner Gelegen, Nuri Karabağ, Samet Tamer, **Vergi Anlaşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları**, Ankara, Ayyıldız Matbaası, 1974. s. 490 "... İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler denilmek suretiyle genel kuralın ne olduğu belirtilmiş ve aynı maddeye VUK'unun mazı maddelerinin değiştirilmesi ve bu kanuna bazı hükümler eklenmesi hakkındaki 205 Sayılı Kanununun 21. maddesiyle eklenen fıkra ile bu hükme bir istisna olarak "Şu kadar ki; satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi için mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kar yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süreyle tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içerisinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir" denilmek suretiyle hasıl olan karlar için pasifte geçici bir hesap açılabilceği, yalnız bilanço hesabı esasına göre defter tutan mükelleflere münhasır olmak üzere kabul edilmiş bulunmaktadır. Bu durumda bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere tanınan hakkın işletme esasına göre defter tutan mükelleflere tanınmayacağına dair kanun hükmü bulunmadığından bahisle tarhiyatın terkinin yolunda karar verilmesinde isabet bulunmadığından davanın kabulüyle dava konusu temyiz komisyonu kararının bozulmasına 21.10.1971 gününde oybirliğiyle karar verildi".

¹² Mehmet Ali Özyer, **Vergi Usul Kanunu**, 3. Bası, Ankara, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2004, s. 715

Kontinü Sistem diye tabir edilen bir diğer üretim esasına terk etmektedir. Her iki sistemin ürün çıktısı aynı olsa da üretim araçları farklıdır. Bu noktada duraksamaya yol açan husus Sulu Sistemde yer alan ve fakat Kontinü Sistemde yer alamayacak bir makinenin satış bedelinin Yenileme Fonuna aktarılıp sonrasında bu fondan Kontinü Sistemde yer alan bir makine için amortisman ayrılıp ayrılamayacağıdır.

Kanımızca yukarıdaki sorunsala ekonomik yaklaşım ilkesi¹³ çerçevesinde yaklaşılmalı ve teknoloji değişikliği gibi durumlarda yenilenen iktisadi kıymetin eskisiyle aynı olmasından ziyade işin mahiyetine uygun olma esası aranmalıdır¹⁴. Bir diğer anlatımla, esas odaklanması gereken üretim aracının kendisi değil üretim sürecinde oynadığı rol olmalıdır. Bu nedenle üretim sürecinde daha gelişmiş bir iktisadi kıymetin alımı bu iktisadi kıymetin sırf farklı çalışma prensiplerine sahip olması sebebiyle Yenileme Fonu uygulaması bağlamında kısıtlanmamalıdır. Aksi takdirde mükellefler iş ve işletme için daha uygun olan iktisadi kıymetleri sırf vergisel bir avantajın kaybolmaması için işletmelerine dahil etmeyecekler yahut tercihlerini aksi yönde kullanırlarsa bu kez de söz konusu iktisadi kıymetlerin kendi maliyetlerine bir de vergisel bir maliyet eklenecektir.

Bu alt başlık içerisinde son belirtmek istediğimiz husus işletmeye yeni alınacak iktisadi varlığın daha önce başka bir işletmede kullanılmış olabileceğidir. Bir diğer söyleyişle işletmeye hiç kullanılmamış bir iktisadi kıymet alınabileceği gibi kullanılmış bir iktisadi kıymet alınarak da Yenileme Fonu uygulamasından yararlanmak mümkündür¹⁵.

2.1.3. İktisadi Kıymetin Yenilenmesinin İşin Mahiyetine Göre Zorunlu Olması Veya İktisadi Kıymetin Yenilenmesi İçin İşletmeyi İdare Edenlerce Karar Alınması Ve Girişimde Bulunulması

Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesi uyarınca işletmeden çıkan bir varlıktan elde edilen gelirin, yeni bir varlık alınmak üzere Yenileme Fonuna aktarılması için iki koşuldun birinin varlığı aranır. Bunlar yenilemenin faaliyetin sürdürebilmesi bakımından kaçınılmaz olması yahut yenilemeyle ilgili yöneticiler düzeyinde karar alınarak girişim başlatılmış olmasıdır.

Buna göre;

Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesinin 4.fıkrası, işletmeyi terk eden iktisadi varlığın işletmenin faaliyetlerinin sürdürebilmesi açısından zaruri olduğu hallerde başkaca herhangi bir şart aranmaksızın söz konusu varlığın satış bedelinin Yenileme Fonuna aktarılmasına izin vermektedir. Esas itibarıyla prensip olarak işletmeye dahil edilen tüm makine, araç gibi duran maddi varlıkların faaliyetin sürdürülebilmesi için zorunlu oldukları kabul edilir. Öte yandan burada ise Kanun Koyucu faaliyetin kurucu unsuru niteliğinde olan ve olmazsa olmaz şeklinde nitelenebilecek iktisadi kıymetleri kastetmektedir. Örneğin tek bir boyama makinesiyle çalışan bir tekstil boyama işletmesinde, satılan makine yerine yeni bir makine alınmasına ilişkin yönetici düzeyinde karar alınıp girişim başlatılmaksızın eski makinenin kaydi değerinden fazlası Yenileme Fonuna aktarılabilir. Zira bu örnekte işletmenin tek olan boyama makinesi, faaliyetin sürdürülmesi için 328. maddenin 4. fıkrası bağlamında

¹³ Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara, Turhan Yayınları, 2002, s. 34 "Vergi normları anlamlandırılırken ve vergiyi doğuran olay saptanıp nitelenirken biçimlerin ötesine geçilerek özün esas alınması gerekir".

¹⁴ Yafes Pehlivan, **Yenileme Fonu Müessesesi**, Diyalog Dergisi, Sayı 188, s.22-26, 2003, s. 25.

¹⁵ Emin Akyol, **Yenileme Fonu ve Muhasebeleştirilmesi**, Diyalog Dergisi, Sayı 178, s.21-28, 2003, s. 23.

zaruridir. Buna karşın aynı işletmenin yöneticilerine tahsis ettiği bir binek araç bu anlamda zaruri olarak kabul edilemeyecektir. Açıklamalarımıza bu örnekten devam edersek yöneticilere tahsis edilen binek aracın satışından Yenileme Fonu adı altında bir karşılık ayrılabilmesi için yöneticiler düzeyinde karar alınıp bu yönde somut girişimlerde bulunulduğunun ortaya konabilmesi gerekmektedir.

Meseleye ispat hukuku açısından baktığımız zaman sermaye şirketleri için karar alınmasına ilişkin şartın karşılanıp karşılanmadığı şirket karar defterinden takip edilebilecektir. Öte yandan karar alınmasına ilişkin şartın gerçekleşip gerçekleşmediği hususuna gereğinden fazla katı yaklaşılması gerekir. Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesinin hükmü bahsi geçen kararın "kanuni temsilciler" tarafından alınmasını zorunlu kılmayıp "işletmeyi idare edenlerce" alınacak bir kararı yeterli görmektedir. İşletmelerin tüzel kişilikleri olmadığı da düşünüldüğünde işletmenin ticari organizasyonu içerisinde yetkilendirilmiş müdür yahut sair kişilerin konuyla ilgili alacakları kararlarla kanunun öngördüğü şartın karşılanmış olacağı kabulü gerekir. Söz konusu kişiler tarafından bu yönde karar verildiğinin ispatı ise iktisadi kıymet alımına yönelik girişimlerde bulunulduğunun ortaya konmasıyla mümkün olacaktır. Zira işletmenin yetkilileri tarafından başlatılan yahut onaylanan alım girişimleri şirket kayıtlarından görülebiliyorsa elbet bu, konuyla ilgili bir karar alınmış olmasından kaynaklanıyordur.

Bu noktada belirtmek isteriz ki yeni iktisadi varlığın alımı için herhangi bir girişimde bulunulmaksızın sadece bu konuda karar alınmış olması Yenileme Fonu ayrılması için yeterli olmayacaktır. Bu sebeple örneğin sermaye şirketlerinde tek başına karar defterine yeni bir iktisadi kıymetin alınacağıın işlenmesi Yenileme Fonu uygulaması için tek başına yeterli olmayacaktır¹⁶. Danıştay 3. Dairesinin E.1994/1511 K.1994/2203 Sayılı ve 28.06.1994 Tarihli kararında bu husus

"Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesine göre, amortismanına tabi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri olur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilip teşebbüse geçilmiş olursa, bu takdirde satıştan tahassül edilen karın yenileme giderlerini karşılamak üzere yenileme fonu olarak ayrılabilmesi yükümlü şirketin ihtiyacı olan bir iktisadi kıymeti yenileme amacıyla bu fonu ayırmadığı, şirket yetkilisinin de ifade ettiği gibi nakit ihtiyacını karşılamak amacıyla otomobilin satıldığı, otomobilin satıldığı tarihte şirketin iki adet binek otomobiline daha sahip olduğu ayrıca yeni bir otomobil satın almak için de bir teşebbüsün olmadığı bu nedenle söz konusu otomobil için ayrılan yenileme fonunun dönem kazancına ilave edilmesinde yasaya aykırı bir durumun bulunmadığı..." şeklinde ifade edilmiştir.¹⁷

Konuyla ilgili yapılan çalışmalarda da Yenileme Fonunun oluşturulmasına karar verilmesinden sonra hiçbir girişime geçilmemesinin fiilen bir vergi ertelemesi anlamına geleceği ve bu boyutuyla da hukuka aykırı olacağı ifade edilmektedir¹⁸.

Girişime geçilmesi şartına ilişkin ise somut olayın kendi özel şartlarına göre değişiklik gösterecek olmakla birlikte örneğin fiyat teklifleri alınması, proforma fatura düzenlenmesi, teklif alınan firmalarla yapılan ticari yazışmalar, açık eksiltme dü-

¹⁶ Gökhan Kayar, **Amortismanlarda Özel Haller ve Yenileme Fonu**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 352, s. 73-82, 2010, s. 77.

¹⁷ Kayar, **a.g.m.** s. 77. Kararı aktaran yazar karara konu somut olayda yenilemeyle ilgili bir yönetim kurulu kararı alındığını belirtmektedir.

¹⁸ Nurettin Eroğlu, **Vergi Usul Kanunu**, İstanbul, Sevinç Matbaası, 1989, s. 562. Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu**, Ankara, Oluş Yayınları, 2001, s. 778

zenleme yahut düzenlenmiş bir açık artırmaya katılma gibi hususlar ispat vasıtası olacaktır.

Buraya kadarki tüm açıklamalarımız sigortadan temin edilen tazminatlarla tesis edilecek Yenileme Fonları için de geçerlidir.

Yenileme Fonu ayrılabilmesi bakımından önemle vurgulanması gerek bir husus da işletmenin ticari ve teknik olarak satmış bulunduğu iktisadi kıymet yerine gerçekten yeni bir iktisadi kıymet alma ihtiyacı içinde bulunması gerektiğidir. Bir diğer anlamıyla Vergi Usul Kanunu'nun Vergi Kanunlarının uygulanması ve İspat kenar başlıklı 3. maddesinde hüküm altına alındığı üzere, vergilendirmede gerçek mahiyet esastır; dolayısıyla işletmelerin sadece vergisel bir avantaj yaratmak amacıyla Yenileme Fonunu ayırmaları hukuka uygun kabul edilemez. Meseleyi daha somutlaştırmak için aşağıda Yenileme Fonunun peçeleme¹⁹ suretiyle amaç dışı kullanıldığı bir uygulamayı tartışacağız.

İşletmelerin çeşitli ticari ve ekonomik sebeplerle küçülmeye gidecekleri dönemlerde bünyelerinde yer alan maddi duran varlıkları satma yoluna gitmeleri olağan bir tercih olacaktır. Buna göre örneğin kapasite düşürecek bir işletmenin beş adet makinesinden bir tanesini satması ve üretimine sonraki dönemlerde dört makineyle devam etmesi kapasite düşürme doğrultusunda alınmış kararlar uyumlu bir ticari yaklaşımdır. Öte yandan gerçek iradenin artık dört makineyle çalışmak suretiyle kapasite düşürmek olmasına rağmen işletmenin beşinci makinesinin satış bedelini Yenileme Fonu adı altında bir karşılık hesabında takip etmesi, üçüncü yılsonunda yeni bir makine alıp bu makinenin amortismanlarını bu fondan mahsup etmesi buna mukabil eş zamanlı olarak işletmenin bir makinesini daha satın fiilen dört makineyle çalışıyor olma konumunu sürdürmesi peçeleme olarak addedilmelidir.

Esas itibarıyla işletme yukarıda izah ettiğimiz uygulamasına vergi idaresi tarafından bu uygulamanın peçeleme olduğundan bahisle müdahale edilmediği müddetçe sınırsız bir süre devam edebilecektir. Şöyle ki; işletme daima satmış olduğu en eski ma-

¹⁹ Vergi hukukunda peçeleme doktrinde şu şekilde ele alınmaktadır. Akkaya, **a.g.e.** s. 96 “ Peçeleme işlemlerinde vergi normunun lafzı ile amacı arasında görünüşteki farktan yararlanılması ve somut maddi olayın bu fark doğrultusunda manipüle edilmesi söz konusudur. Peçelemeye temsil ettiği iktisadi içerik nedeniyle verginin bağlandığı soyut olay tanımında kullanılan özel hukuk kurum veya kavramı kapsamındaki somut maddi olayın aynı iktisadi içerikte fakat başka bir özel hukuk formu biçiminde dış dünyaya yansıtılarak vergi normunun dolanımı söz konusudur”; Kaneti, **a.g.e.** s. 49 “ Olağan ve doğal olarak, vergi yasasının vergilendirme konusu yaptığı bir özel hukuk işlemiyle ulaşılmaması gereken bir iktisadi sonucu elde etmek için vergi yasasınca vergilendirme konusu sayılmamasından yararlanmak üzere olağan ve doğal kullanımı dışında başvuru başka tür ve nitelikteki özel hukuk işlemine peçeleme işlemi yada perdeleme işlemi denmektedir”; Harun Akgül, **Vergi Hukukunda Peçeleme**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009, s.11-12 “Peçeleme işlemleriyle yükümlüler, iktisadi sonuçları sebebiyle vergi kanununda soyut vergiyi doğuran olay olarak kabul edilen hukuki işlemlerle elde edecekleri sonuçlara, vergi kanunun kapsamına girmeyen; diğer bir deyişle vergilendirilmeyen hukuki işlemler vasıtasıyla (bu işlemlerin normal kullanımları dışında) ulaşmaya çalışmakta ve bu yolla vergi kanununu dolanma çabası içerisine girmektedirler. Dolayısıyla, peçeleme işlemleri, özel hukukta bireylere tanınmış bir hak olan sözleşme serbestisinin, vergisel çıkar sağlamak amacıyla kötüye kullanılmasıdır.”; Doğan Şenyüz,, **Peçeleme İle Muvazaanın Niteliği Ve Arasındaki Farklar**, Yaklaşım Dergisi, Sayı 185, s 24-27, 2008, s. 25 “Peçeleme işlemi ile yapılmak istenen gerçek iktisadi ilişkilerin üzerinin örtülerek gizlenmeye çalışılmasıdır. İşlemler peçeleme yapılmasıyla esasen vergiyi doğuran olayın gizlenmesi amaçlanır. Peçeleme işlemlerini içeren sözleşmeler özel hukuk açısından geçerli olmasına rağmen vergilendirmede gizlenen iktisadi sonuçlar dikkate alınır”.

kinesinin bedelini Yenileme Fonuna koyacak, sonrasında yeni makine alımında bu fonda yer alan tutarı amortisman olarak kullanacak ve fakat yeni makinenin alınmasıyla birlikte bir diğer makineyi daha satın onun bedelini de Yenileme Fonuna ekleyecektir. Bu çerçevede gerçek iradesi doğrultusunda daima fiilen dört makineyle çalışacak ama bu iradesini perdeleyerek sanki hala beş makineyle çalışmayı hedefliyormuşçasına son sattığı makinenin bedelini matraha eklemek yerine Yenileme Fonun adı altındaki karşılık hesabına katacaktır.

Yukarıda ifade etmeye çalıştığımız şekilde söz konusu yapı tam bir peçeleme olup vergi idaresinin, işletmenin gerçek iradesinin artık bünyesinde daha az iktisadi kıymet bulundurmak doğrultusunda olduğunu kavradığı an bu iradeyi şeklen farklı gösteren işlemlerin varlığına rağmen Vergi Usul Kanunu'nun Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat kenar başlıklı 3. maddesinin "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" hükmünden yola çıkarak, bu uygulamayı bir tarhiyat nedeni sayması gerekeceği inancındayız.

Keza işletmelerin bünyelerindeki iktisadi kıymetleri satın satış bedelini Yenileme Fonuna aktardıktan sonra sattıkları bu iktisadi kıymetleri satmış oldukları kimse-lerden geri kiralamaları da benzer şekilde Yenileme Fonunun amaç dışı kullanımına örnek teşkil edecektir²⁰.

2.2. Yenileme Fonunun Kullanım Esasları

Vergi Usul Kanunu'nun Amortismanla Bağlı Malların Satılması kenar başlıklı 328. maddesi ve Amortismanla Tabi Malların Sigorta Tazminatı kenar başlıklı 329. maddesi uyarınca tesis edilmiş olan Yenileme Fonlarının hangi esaslar çerçevesinde kullanılacağı bu alt bölümün konusunu oluşturacaktır.

2.2.1. Yenileme Fonunun Azami Üç Yıl İçersinde Kullanılması Gereği

Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesi uyarınca pasifte geçici bir hesapta tutulmakta olan Yenileme Fonundaki kaynak üç yıl içersinde yeni bir iktisadi kıymet alınmaması halinde matraha eklenmelidir. Söz konusu bu üç yıllık sürenin hesabında ise satışın yapıldığı yılı takip eden yılı esas almak gerekir. Konuyu bir örnekle açıklamak gerekirse 01.03.2011 tarihinde Yenileme Fonu adı altında pasifte ayrılan karşılık hesabı 31.12.2014 tarihine kadar burada takip edilebilir. Bu tarihe kadar işletmeye yeni bir iktisadi kıymet ithal olunmaması halinde ise Yenileme Fonundaki tutar doğrudan matraha ilave edilecektir. Öte yandan vergi idaresinin eski tarihli bir özelvesinde üç yıllık sürenin hesabında Yenileme Fonunun ayrıldığı yılın ilk yıl olarak kabul edildiği görülmektedir²¹. Daha yeni tarihli özelveselerde de bu görüş tekrarlanmıştır²². Aynı şekilde konuyla ilgili yapılan bazı çalışmalarda da sürenin hesaplanmasında Yenileme Fonunun oluştuğu yılı üç yıllık sürenin hesabında ilk yıl olarak kabul edilmesi benimsenmiştir²³. Bu yöndeki görüşlere katılma imkanı bulamıyoruz zira

²⁰ Konu geniş olarak Mustafa Gürhan Acar'ın, "Sat Geri Kirala" İşlemlerinde Yenileme Fonu Uygulamasından Yararlanılabilir mi?, Vergi Dünyası, Sayı 231, s. 118-120, 2000 adlı makalesinde ele alınmıştır.

²¹ Maliye Bakanlığı'nın 80327 Sayılı ve 10.06.1983 Tarihli özelvesi " ... sözü edilen maddedeki yıl deyimini vergilendirme dönemini ifade etmekte olduğundan, otobüs satışından tahassül edilen kârın yenileme fonuna alındığı yılı da keza aynı maddede geçen üç yıllık sürenin başlangıç yılı olarak saymak gerekmektedir..." Bıyık, Kıratlı, a.g.e. s. 415-416.

²² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/11794 Sayılı ve 14.10.2005 Tarihli Özelvesi. Kayar, a.g.m. s. 79. Maliye Bakanlığı'nın VUK/24459-328-72 Sayılı ve 10.08.1993 Tarihli ve 110/35448 Sayılı ve 17.04.1992 Tarihli özelvesi. Yalçın, a.g.e. s. 656.

²³ Kemal Gündüz, Necati Perçin, Amortismanlar ve Yeniden Değerleme, 2. Bası, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 1999, s. 338. Yafes Pehlivan, Yenileme Fonu, Diyalog Dergisi, Sayı 178, s. 81-86, 2003, s.

bilindiği üzere Gelir Vergisinde ve Kurumlar Vergisinde dönemsellik ilkesi esas olup dönemin beyanı takip eden yılda yapılır. Şayet bizim katılmadığımız bu görüş doğru kabul edilirse Kanun Koyucunun tanıdığı üç yıllık süre dolmadan Yenileme Fonundaki tutarın matraha ilave olunması gerekecektir. Şöyle ki; 30.12.2010 tarihinde oluşturulan Yenileme Fonu 1 gün sonra ilk yılını tamamlanmış sayılacak ve böylelikle 31.12.2012 tarihinde de üç yılını doldurmuş addedilecektir. Oysa gerçekte Yenileme Fonu bu haliyle sadece 2 yıl 1 gün pasifte takip edilmiş bir karşılık hesabı konumundadır. Bu durum Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesinin lafzına aykırıdır. Nitekim Danıştay da Yenileme Fonunun üç yıllık süresinin hesabında gayet doğru bir biçimde başlangıç tarihi olarak Yenileme Fonunun tesis edildiği yılı takip eden yılı kabul etmektedir²⁴.

Üç yıllık sürenin başlangıç tarihiyle ilgili olarak bir diğer görüş de meseleye yıl esasıyla yaklaşmanın yanlış olacağı yönündedir²⁵. Bu görüşe göre üç yıllık süre takip eden yıldan itibaren sayılmaya başlarsa iktisadi kıymetin satışından elde edilen gelir daima üç yıldan fazla bir süre Yenileme Fonunda kalacaktır. Buna karşın Yenileme Fonunun olduğu yıl ilk yıl sayılırsa bu kere daima kâr üç yıldan az bir süre Yenileme Fonunda kalmış olacaktır. Dolayısıyla Kanun Koyucunun tam iradesini kavramak için yıl değil tarih esasıyla hareket etmek gerekir. Yani örneğin 15.06.2011 tarihinde Yenileme Fonuna aktarılmış tutar 15.06.2014 tarihine kadar burada kalabilecek bu tarih itibarıyla hala kullanılmamışsa o zaman Yenileme Fonundaki tutar matraha eklenecektir. Bu görüşün kuvvetli yönü üç yıllık sürenin hesabında mutlak isabeti sağlamasıdır. Zayıf yönü ise Vergi Usul Kanunu'nun Sürelerin Hesaplanması kenar başlıklı 18. maddesinde düzenlenmiş gün ile belirlenmiş sürelerin hesap yöntemini yıl ile ifade edilmiş bir normun yorumlanmasında kullanmasıdır.

Kaldı ki böyle bir hesaplama biçiminin kabulü, üç yıllık sürenin başlangıç tarihini iktisadi kıymetin satıldığı yılı takip eden yıldan itibaren başlatan görüş ile aynı vergisel sonucu doğurur ve 15.05.2011 tarihinde satılan iktisadi kıymet için ayrılan Yenileme Fonunun bekleme süresinin 15.06.2014 tarihinde sona erdiği kabul edilse bile, bu uygulamanın vergisel sonuçları hesap döneminin sonu olan 31.12.2014 tarihi itibarıyla doğar.

Tekraren belirtmek isteriz ki; bu konuyla ilgili olarak bize yakın gelen yaklaşım Gelir ve Kurumlar vergisinin genel ilkeleri doğrultusunda hareket etmek ve üç yıllık sürenin başlangıcı için iktisadi kıymetin satış yılını takip eden yılı esas almaktır.

2.2.2. İşletmeye Yeni Satın Alınan İktisadi Kıymetin Amortismanının Yenileme Fonundan Karşılanması

Vergi Usul Kanunu'nun Amortismanına Bağlı Malların Satılması Kenar başlıklı 328. maddesinin "Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kâr, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur." şeklindeki son fıkrası uyarınca, Yenileme Fonu iş-

84. Hayrullah Doğan, Hasan Yalçın, **Vergi Uygulamaları**, İstanbul, Uygulama Yayınları, 2008, s. 438. Eroğlu, **a.g.e.**, s. 563-564.

²⁴ Danıştay 4. Dairesi'nin E. 1973/4073 K. 1974/55 Sayılı ve 20.02.1974 Tarihli, Danıştay 4. Dairesi'nin E. 1988/4562 K. 1991/3074 Sayılı ve 10.11.1991 Tarihli, Danıştay 4. Dairesi'nin E. 1992/3956 K. 1994/159 Sayılı ve 17.01.1994 Tarihli Kararları. Özbalcı, **a.g.e.** s. 779.

²⁵ Mehmet Maç, **Motorlu Nakil Vasıtalarının Alımı ve Satımında Muhasebeleştirme Şekli ve Yenileme Fonu Uygulaması**, Vergi Dünyası, Sayı 101, s. 59-65, 1990 s. 64.

letmeye yeni alınan iktisadi kıymetin amortismanı yoluyla itfa olunur. Bir diğer söyleyişle, Yenileme Fonundaki tutar yeni alınan iktisadi kıymetin bedelinden bir defada düşülmek suretiyle kullanılamaz²⁶. Ayrıca madde düzenlemesinde çift amortismanla engel olmak için yeni alınan kıymetin amortismanları önce Yenileme Fonundan mahsup edilmelisi hüküm altına alınmıştır.²⁷

Diğer yandan, yeni satın alınan bir iktisadi kıymetin amortismanının Yenileme Fonundan karşılanabilmesi için, bu iktisadi kıymetin Yenileme Fonunun tesis edildiği yıldan sonraki yıllarda alınmış olması da gerekmez.²⁸

Basit bir örnekle, 15.05.2011 tarihinde satılan ve satışından doğan kârı Yenileme Fonuna aktarılan bir iktisadi kıymet yerine alınan iktisadi kıymetin 16.05.2011 tarihinde aktife girmiş olması, bu yeni iktisadi kıymetin amortismanının Yenileme Fonundan karşılanmasını engellemez.

Bu itibarla vergi idaresinin aksi yöndeki muktezalarında benimsediği görüşe katılma imkanı bulamıyoruz.²⁹

3. Sonuç

Yenileme Fonu, iş ve işletmelerin ekonomik olarak sırf vergisel kaygılarla gelişimlerinin sektöre uğramaması için Kanun Koyucu tarafından getirilmiş bir müessesedir. Bu müessesenin bir tür vergi istisnası olduğunun kabulü gerekir. Düzenlemenin temel hareket noktası vergisel bir teşvikle performans ve kalite artışını temin etmektir. Buna karşın fiili kapasite düşümünü sonuçlayan ticari tercihlerin Yenileme Fonu kapsamında değerlendirilip haksız ve yapay bir vergisel avantaj yaratılması, şüphesiz kanuna aykırı olacak ve vergi idaresince tespiti sonrası re'sen tarhiyatı sonuçlayacaktır.

²⁶ Danıştay 4. Dairesi'nin E.1988/1625 K.1990/3902 Sayılı ve 20.12.1990 Tarihli kararı. Bıyık, Kıratlı, **a.g.e.** s. 416.

²⁷ Kaneti, **a.g.e.** s. 226.

²⁸ Aynı görüş Ürel, **a.g.e.** s. 661. Kayar, **a.g.m.** s. 82.

²⁹ Maliye Bakanlığının 24459-328-72 Sayılı ve 10.08.1993 Tarihli, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.4.DEF.0.34.20/VUK-1/328-10863 Sayılı ve 04.02.2005 Tarihli özelgeleri. Kayar, **a.g.m.** s.81-82. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın daha yeni tarihli bir özelgesinde de aynı yorumun devam ettiği görülmektedir. B.07.1.GİB.0.29/2980-328-156-104534 Sayılı ve 03.10.2008 Tarihli özelge, **www.gib.gov.tr**.

Kaynakça

- Acar, M. G.** (2000), "Sat Geri Kirala" İşlemlerinde Yenileme Fonu Uygulamasından Yararlanılabilir mi?, Vergi Dünyası, Sayı 231, s. 118-120
- Akgül, H.** (2009), Vergi Hukukunda Peçeleme, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009
- Akkaya, M.** (2002), Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Ankara, Turhan Yayınları, 2002
- Akyol, E.** (2003), Yenileme Fonu ve Muhasebeleştirilmesi, Diyalog Dergisi, Sayı 178, s. 21-28
- Bıyık, R., Kiratlı, A.** (2010), Giderler ve İndirimler, 6. Bası, İstanbul.
- Doğan, H., Yalçın, H.** (2008) Vergi Uygulamaları, İstanbul, Uygulama Yayınları.
- Eroğlu, N.** (1989), Vergi Usul Kanunu, İstanbul, Sevinç Matbaası.
- Gelegen, T., Karabağ, N., Tamer, S.** (1974), Vergi Anlaşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları, Ankara, Ayyıldız Matbaası.
- Gökdere, A.** (1986), Genel Muhasebeye Giriş, Ankara.
- Gündüz, K., Perçin, N.** (1999), Amortismanlar ve Yeniden Değerleme, 2. Bası, Ankara, Yaklaşım Yayınları.
- Güvemli, O.** (1989), Amortisman ve Uygulamaları, İstanbul.
- Kaneti, S.** (1989), Vergi Hukuku, 2. Bası, İstanbul, Filiz Kitapevi.
- Kayar, G.** (2010), Amortismanlarda Özel Haller ve Yenileme Fonu, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 352, s. 73-82
- Maç, M.** (1990), Motorlu Nakil Vasıtalarının Alımı ve Satımında Muhasebeleştirme Şekli ve Yenileme Fonu Uygulaması, Vergi Dünyası, Sayı 101, s. 59-65.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N.** (2009), Vergi Hukuku, Ankara.
- Özbalcı, Y.** (2001), Vergi Usul Kanunu, Ankara, Oluş Yayıncılık.
- Özyer, M. A.** (2004), Vergi Usul Kanunu, 3. Bası, Ankara, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Pehlivan, Y.** (2003), Yenileme Fonu, Diyalog Dergisi, Sayı 178, s. 81-86.
- Pehlivan, Y.** (2003), Yenileme Fonu Müessesesi, Diyalog Dergisi, Sayı 188.
- Şenyüz, D.** (2008), Peçeleme İle Muvazaanın Niteliği Ve Arasındaki Farklar, Yaklaşım Dergisi, Sayı 185, s 24-27
- Tarakçı, H.** (1997), Vergi Mevzuatında Amortismanlar ve Enflasyona Karşı Oluşturulan Müesseseler, İstanbul, Kılavuz Yayınları.
- Üner G.** (2003), Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Ankara.
- Yalçın H.** (2006), Giderler, İstanbul.

www.gib.gov.tr

FISHER HİPOTEZİ'NİN GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE GEÇERLİLİĞİNİN TESTİ

Şeref BOZOKLU^a

Veli YILANCI^b

ÖZET: Bu çalışmada 15 gelişmekte olan ülkede Fisher Hipotezi'nin geçerliliği Levin, Lin ve Chu (2002), Im, Pesaran ve Shin (2003), Maddala ve Lu (1999) ile Choi (2001) panel birim kök testleri aracılığıyla Ocak 1996-Aralık 2009 dönemi için sınanmış ve ilgili dönem aralığında Fisher Hipotezi'nin geçerli olduğu sonucuna varılmıştır. Hipotezin geçerli olması, ele alınan ülkelerde parasal aldanmanın bulunmadığını, nominal faiz oranları ile enflasyon arasında yakın bir ilişki olduğunu ve reel faiz oranının durağan olduğunu göstermektedir. Bu bağlamda para politikalarının reel faiz oranı üzerinde etkisi bulunmamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Fisher Hipotezi, Panel Birim Kök Testleri, Reel Faiz Oranları

1. Giriş

Nominal faiz oranlarındaki değişimlerin ne ölçüde beklenen enflasyon oranındaki değişimi yansıttığı iktisat literatüründe Fisher (1930) tarafından ortaya konulan, uzun dönemde etkin sermaye piyasalarının paranın satın alma gücündeki değişimi dengeleyeceği yönündeki yaklaşımından bu yana pek çok araştırmaya konu olmuştur. Bu yaklaşımın vergilerin olmadığı ve rasyonel beklentilerin geçerli olduğu en katı yorumu Fisher Hipotezi olarak isimlendirilmektedir ve bu hipoteze göre reel faiz oranı büyük ölçüde iktisadi ajanların zaman tercihleri ve reel yatırımların getirisini tanımlayan teknolojik kısıtlar tarafından belirlenmektedir. Bu faktörlerin zaman içerisinde sabit olduğu varsayılmakta ve enflasyon oranının tersi olarak hesaplanan paranın satın alma gücündeki bir değişime paralel olarak, nominal faiz oranında da aynı oranda bir değişimin gerçekleşmesi beklenmektedir.

Faiz oranının nasıl belirlendiğine ilişkin olan bu yaklaşım, enflasyon oranındaki bir değişimin uzun dönemde nominal faiz oranlarında aynı büyüklükte bir değişime yol açacağına vurgu yapmaktadır. Fisher Hipotezi'nin geçerli olması, nominal faiz oranındaki değişimin enflasyon oranında gerçekleşmesi beklenen değişimi yansıttığını ima etmekte ve bu açıdan nominal faiz oranının enflasyona ilişkin tahminleri oluşturmak için kullanılabileceğini ifade etmektedir. Ayrıca beklenen enflasyondaki bir artış reel faiz oranı üzerinde kalıcı bir etkiye yol açmayacak, bu artış tümüyle nominal faiz oranına yansiyacaktır. Diğer bir ifadeyle, uzun dönemde nominal faiz oranı ile beklenen enflasyon oranı arasında birebir bir ilişki söz konusu olmaktadır ve bu ilişkinin doğal bir sonucu ise reel faiz oranının sabit olması veya durağan bir süreç izlemesidir. Fisher Hipotezi'nin geçerli olması durumunda, kısa vadeli faiz oranlarındaki değişimler para politikası uygulamalarının daraltıcı ya da genişletici olması konusunda bilgi vermez ve sadece beklenen enflasyon üzerinde etkiler yaratır. Hipotezin geçerli olması paranın süper yansızlığını diğer bir ifadeyle parasal genişlemenin reel faiz oranı üzerinde etki yaratmayacağını ve parasal aldanmanın olmadığını ifade etmektedir. Dolayısıyla, nominal faiz oranı enflasyonun iyi bir tahmincisi olurken izlenen para politikasının biçimi konusunda uygun olmayan bir gösterge olmaktadır.

^a Arş. Gör. Şeref Bozoklu, İstanbul Üniversitesi, İktisat Bölümü

^b Arş. Gör. Veli Yılandı, İstanbul Üniversitesi, Ekonometri Bölümü

Fisher Hipotezi'ne göre, nominal faiz oranı (i_t), dönem başı reel faiz oranı ($E_{t-1}[r_t]$) ve dönem başı beklenen enflasyon oranının ($E_{t-1}[\pi_t]$) toplamından oluşmaktadır. Denklem (1), Fisher Hipotezi'ni göstermektedir:

$$i_t = E_{t-1}[r_t] + E_{t-1}[\pi_t] + u_t \quad (1)$$

E_{t-1} , $t-1$ zamanındaki mevcut bilgiye dayalı beklenti işlemcisini göstermektedir ve u_t sıfır ortalama ve sabit varyanslı durağan hata terimidir. Rasyonel beklentiler varsayımı altında cari ve beklenen enflasyon oranı arasındaki fark durağan tahmin hatası kadar olmaktadır. Cari enflasyon ve nominal faiz oranı gözlenebilen değişkenler olduğu için, dönem sonu reel faiz oranı (r_t), v_t sıfır ortalamalı ve sabit varyanslı hata terimini ifade etmek üzere, Denklem (2)'deki gibi ifade edilebilir:

$$r_t = i_t - \pi_t + v_t \quad (2)$$

Denklem (2), Fisher hipotezinin test edilmesi için bir temel teşkil etmektedir. Hata teriminin durağan varsayılması durumunda reel faiz oranının durağanlığı nominal faiz oranı ve enflasyon oranına bağlı olmaktadır. Bu bağlamda, bu iki değişken durağan ise reel faiz oranı da durağan olmakta ve Fisher hipotezi geçerli olmaktadır. Bu çalışmada, Fisher hipotezinin geçerliliği reel faiz oranının panel birim kök testleri aracılığıyla durağanlığının sınanması ile test edilecektir.

Fisher Hipotezi makroekonomik açıdan önemli sonuçları olan bir kavramdır. İktisat teorisi, genellikle, reel faiz oranının durağan bir süreç izlediğini varsaymaktadır. Örneğin, opsiyon fiyatlamasında kullanılan Black-Scholes (Black, F. ve Scholes, M. 1973) denklemi, dönem sonu faiz oranlarının durağanlığına dayanmaktadır. Ayrıca tüketim temelli sermaye varlığı fiyatlama modellerinde de tüketim büyüme oranının ve reel faiz oranının durağan bir süreç izlediği varsayılmaktadır (Rose, 1988). Neo-Klasik büyüme modelinin ve bu model çerçevesinde geliştirilen büyüme modellerinin reel faiz oranına ilişkin temel varsayımı da bu oranın istikrarlı bir büyüklük olduğudur. Dolayısıyla Fisher Hipotezi'nin geçerliliğinin test edilmesi pek çok teorik modelin de geçerliliğini sınamak anlamına geleceği için önem arz etmektedir.

2. Fisher Hipotezi Hakkındaki Teorik Tartışmalar

Fisher Hipotezi'nin öngördüğü nominal faiz oranı ve enflasyon arasındaki birebir ilişki literatürde çeşitli eleştirilere konu olmuştur. Mundell (1963) ve Tobin (1965), bu iki değişken arasındaki ilişkinin birebir olmadığını ve negatif olabileceğini öne sürmüştür. Buna göre, özellikle yükselen enflasyon dönemlerinde gözlenen bono ve reel varlıkların para ile ikame edilmesi süreci, bono getirisinde ve sermayenin marjinal etkinliğinde düşme eğilimi yaratacağı için reel faiz oranlarında da düşme yönünde bir baskı oluşacaktır. Carmichael ve Stebbing (1983), bu açıklamayı daha ileri götürerek nominal faiz oranı ile enflasyon arasında ters yönlü bir ilişki olabileceğini öne sürmüştür ve bu durumu Ters Fisher Hipotezi olarak isimlendirmiştir. Moazzami (1991), Carmichael ve Stebbing (1983) yaklaşımını eleştirmiş ve beklenen enflasyon ve nominal faiz oranı arasında doğru yönlü bir ilişki olduğunu belirtmiştir. Woodward (1992), İngiltere için 1982-1990 dönemini ve Choudhry (1997), Belçika, Fransa ve Almanya için 1955-1994 dönemini kapsayan çalışmalarında Ters Fisher Hipotezi'ni destekler sonuçlar bulamamıştır.

Darby (1975) ve Feldstein (1976) vergilerin dikkate alınması durumunda nominal faiz oranı ile enflasyon arasında hipotezin öngördüğü birebir ilişkinin ortadan kalkacağını ve enflasyon beklentilerindeki artışın nominal faiz oranlarında kendisinden daha büyük bir artışa yol açacağını belirtmektedir. Buna göre, τ marjinal vergi oranını göstermek üzere beklenen enflasyon oranındaki bir birimlik artış nominal faiz oranlarında $1/(1-\tau)$ birimlik bir artışa yol açmaktadır ve böylelikle borç verenlerin gelirleri ve borç alanların ödemeleri reel olarak değişmemektedir. Bu durumda Fisher Hipotezi Denklem (3)'deki gibi ifade edilebilir:

$$(1-\tau)i_t = r + \pi^e \quad (3)$$

Darby (1975), nominal faiz oranları ve enflasyon oranı arasında birebir ilişkinin var olmamasının nedeni olarak marjinal vergi oranlarını göstermektedir. Buna göre, faiz getirilerinin vergiye konu olduğu ve faiz ödemelerinin vergiden indirilebildiği ülkelerde nominal faiz oranındaki artış beklenen enflasyondaki artıştan, özellikle enflasyonist dönemlerde, daha yüksek olacaktır. Dolayısıyla iktisadi ajanlar vergilerin olası etkilerini dikkate almadıklarında irrasyonel davranmakta ve mali aldanmaya maruz kalmaktadır. Carr, Pesveo ve Smith (1976), beklenen enflasyon, gelir vergisi ve nominal faiz oranları arasındaki ilişkiyi Kanada için 1959-1971 dönemi verilerini ve farklı faiz oranı modellerini kullanarak test etmiş ve gelir vergisi oranlarındaki artışların, nominal faiz oranında enflasyon oranındaki artıştan daha fazla artışa yol açacağı önermesini destekler sonuçlar bulamamıştır. Bununla birlikte, Engsted (1996) 13 OECD ülkesi için yaptığı çalışmada vergi oranlarının Fisher Hipotezi çerçevesinde değerlendirilmesi yönünde kanıtlar ileri sürmektedir. Benzer şekilde Crowder ve Hoffman (1996), vergi oranıyla düzeltilmiş Fisher Hipotezi'nin 1952-1991 dönemi ABD ekonomisi için geçerli olduğunu belirtmektedir.

Tanzi (1980), mali aldanma nedeniyle varlıklar ya da karlar üzerinden alınan gelir vergilerinin, Fisher Hipotezi'nin öngördüğü birebir ilişkiyi bozduğunu ve beklenen enflasyondaki bir birimlik artışın nominal faiz oranlarında birden küçük bir artışa yol açtığını belirtmektedir. Tanzi (1980)'nin bu argümanı Crowder ve Wohar (1999) tarafından eleştirilmiş ve mali aldanmanın Fisher ilişkisinin neden geçerli olamayacağını açıklamakta kullanılamayacağını, bununla beraber bu yaklaşımın rasyonel beklentiler varsayımının sorgulanması için iyi bir temel teşkil ettiği belirtilmiştir.

Beklenen enflasyondaki bir değişimin nominal faiz oranlarında eş büyüklükte bir değişikliğe yol açmamasına dair bir diğer açıklama da Shome vd. (1988) tarafından yapılmıştır. Buna göre, yatırımcılar riskten kaçındıklarında elde ettikleri varlıkların olası kayıplarını karşılamak üzere bir risk primi talep etmektedir. Fisher Hipotezi'nin geçerli olmamasının nedeni, beklenen enflasyon ölçümlerinin sadece fiyatlardaki olası değişimleri dikkate alması fakat reel üretim ve gelecekteki fiyatlar arasındaki ortak değişimi dikkate almamasıdır. Shome vd. (1988), bu ortak değişimin yarattığı riski dikkate alan bir model geliştirmiş, beklenen enflasyon ve nominal faiz oranları arasındaki ilişkinin birebir olmadığını bu model yardımıyla açıklamıştır.

Sahu ve Meyer (1990), nominal faiz oranlarının enflasyondaki değişime uyumunun test edilmesinde araştırmacılar tarafından yapılan varsayımların önemine dikkati çekmektedir. Özellikle beklenen enflasyon oranının gözlenen bir değişken olmaması bu değişken için bir takım göstergelerin kullanılmasını ya da bu değişkenin bir takım tekniklerle hesaplanmasını gerektirmektedir. Bunun doğal bir sonucu da kullanılan gösterge ya da tekniğe göre Fisher Hipotezi'nin geçerliliği hakkında farklı sonuçlara

ulaşılabilir. Hsing (1997), beklenen enflasyonun hesaplanması için üç farklı gösterge kullandığı çalışmada, sonuçların kullanılan göstergelere göre değiştiğini ortaya koymuştur.

Söderlind (2001), uygulanan para politikasının rejiminin de beklenen enflasyon ile nominal faizler arasındaki ilişkinin derecesini etkilediğini belirtmektedir. Para politikasının nominal ve reel faiz oranları ile beklenen enflasyon arasındaki ilişkiyi nasıl etkilediğine ilişkin çalışmada, fiyat ve ücret katılıklarının olduğu bir dinamik rasyonel beklentiler modeli kullanarak aktif bir para politikasının ve enflasyon hedeflemesi rejiminin nominal faiz oranlarının beklenen enflasyondaki değişime uyum derecesini göstermiştir. Huizinga ve Mishkin (1984), Mishkin (1992) ve Hawtrey (1997), farklı para politikası rejimlerinin Fisher Hipotezi üzerinde güçlü etkileri olduğunu göstermektedir.

Enflasyon ile nominal faiz oranları arasında uzun dönemli bir ilişkinin kurulmasının zor olmasına dair genel kabul gören bir açıklama da, Evans ve Lewis (1995) tarafından öne sürülmüştür. Buna göre, özellikle uygulamalı çalışmalarda veri yetersizliğinden dolayı beklenen enflasyon oranı yerine cari enflasyon oranının kullanılmasının hipotezin test edilmesi için kurulan modellerde otokorelasyona yol açtığı ve bunun sonucu olarak kalıntıların yanlış şekilde rassal yürüyüş sürecine benzediği öne sürülmektedir.

3. Literatür Özeti

Pek çok teorik modelde geçerli olduğu varsayılan Fisher Hipotezi'nin ampirik olarak test edilmesi sonucunda genel kabul gören bir sonuç ortaya çıkmamıştır. Farklı ekonometrik yöntemleri ve örneklem dönemlerini kullanan uygulamalı çalışmalar farklı sonuçlar sunmaktadır. Birim kök ve eşbütünleşme yöntemlerinin giderek artan oranda gelişme göstermesi Fisher Hipotezi'ni konu edinen çalışmalarda bu yöntemlerin sıklıkla kullanılmasını beraberinde getirmiştir.

Fama (1975), 1953-1971 dönemi için ABD verilerini kullanarak reel faiz oranının sabit olduğunu ve dolayısıyla nominal faiz oranının enflasyondaki değişimlere birebir tepki gösterdiğini belirtirken, Carlson (1977), aynı dönem için yaptığı çalışmada Fisher Hipotezi'ni ele alan temel denkleme iş çevrimini de ifade eden bir gösterge değişken eklemiş ve reel faiz oranının istikrarlı bir büyüklük olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Mishkin (1984), Huizinga ve Mishkin (1984) ve Hoffman ve Schlagenhauf (1985) reel faiz oranlarının sabit olmadığını ve nominal faiz oranlarının enflasyondaki değişimlere birebir tepki göstermediğini ortaya koymuşlardır. Reel faiz oranlarının durağanlığı pek çok iktisadi teorisinin temel varsayımı olduğu için, aksi yöndeki ampirik bulgular bu teorilerin geçerliliğini tartışmaya açmaktadır. Rose (1988), 1892-1970 dönemi için aylık, üç aylık ve yıllık ABD verilerini kullanarak yaptığı çalışmada, Dickey ve Fuller (1979) ile Phillips ve Perron (1988) birim kök testlerini kullanarak reel faiz oranının durağan olmadığını ortaya koymuştur. Mishkin (1991), Genelleştirilmiş Dickey ve Fuller (1979) (ADF) testi ile yaptığı çalışmada, Ocak 1953-Aralık 1990 döneminde ABD için gerçekleştirdiği çalışmada reel faiz oranı ile birlikte enflasyon oranının da birim kök içerdiğini belirtmektedir. Mishkin (1992), Engle ve Granger (1987) tarafından literatüre kazandırılan eşbütünleşme testi aracılığıyla Şubat 1964 –Aralık 1986 döneminde ABD verilerini kullanarak gerçekleştirdiği çalışmada Fisher Hipotezi'nin geçerli olduğunu belirtmektedir. Wallace ve Warner (1993), Johansen (1988) ve Johansen ve Juselius (1990) eşbütünleşme testi aracılığıyla ABD verilerini kullanarak yaptığı çalışmada 1948-1990 dönemi için Fisher hipotezinin geçerli olduğunu belirtmektedir.

Crowder ve Hoffman (1996), ABD'de 1952-1991 dönemi için iki değişkenli vektör hata düzeltme modeli kullanarak gerçekleştirdiği çalışmada Fisher Hipotezi'ni destekler sonuçlar bulmuştur. King ve Watson (1997), paranın yansızlığını iki değişkenli VAR modeli aracılığıyla ve katsayılarla gerekli kısıtları koyarak test etmiştir. ABD için 1949-1990 dönemini kapsayan çalışmada Fisher Hipotezi'nin geçerli olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Koustas ve Serletis (1999), 11 OECD ülkesinde 1962-1993 dönemi kapsayan çalışmada nominal faiz oranı ile enflasyon oranı arasında uzun dönem eşbütünlük ilişkisinin varlığına yönelik kanıt bulamamıştır. Rapach (2003), 14 OECD ülkesinde 1949-1996 dönemi için yaptığı analizde Fisher Hipotezi'nin varlığına dair kanıt bulamamıştır. Weidmann (1997), Almanya'da 1967-1996 dönemi için eşik eşbütünlük testi ile yaptığı çalışmada hipotezi destekler kanıtlar bulmuştur. Cristopoulos ve León-Ledesma (2007), ABD'de 1960-2004 dönemi için lojistik ve üssel yumuşak geçişli regresyon kullanarak yaptıkları çalışmada Fisher Hipotezi'nin geçerli olduğunu belirtmektedir. Goldberg vd. (2003), 1957-2000 döneminde OECD ülkeleri için yaptığı çalışmada reel faiz oranının durağan bir süreç izlediğini ortaya koymuştur. Garcia ve Perron (1996), Rose (1988)'un verilerini kullanarak yaptıkları çalışmada reel faiz oranında rejim değişiklikleri olduğunu göstermiştir. Sun ve Phillips (2004), 1934-1999 dönemi ABD verilerini kullanarak parçalı eşbütünlük yöntemiyle yaptıkları çalışmada Fisher Hipotezi'nin varlığını destekler kanıt bulamamıştır. Atkins ve Coe (2002), 1953-1999 dönemi Norveç, İsveç, İtalya, Kanada, İngiltere ve ABD verilerini kullanarak Pesaran, Shin ve Smith (2001) tarafından geliştirilen Sınır testi yardımıyla yaptıkları çalışmada Kanada ve ABD dışındaki ülkelerde Fisher Hipotezi'nin geçerliliğine dair kanıt bulamamıştır.

Payne ve Ewing (1997), Malezya, Pakistan, Singapur ve Sri Lanka için Johansen ve Juselius (1990) eşbütünlük testi ile yaptıkları çalışmada Fisher Hipotezi'nin geçerli olduğu sonucuna varmıştır. Carneiro vd. (2002), Arjantin, Brezilya ve Meksika için 1980-1997 döneminde reel faiz oranının durağanlığını test ettikleri çalışmada Arjantin dışındaki ülkelerde reel faizin durağan olduğu sonucuna ulaşmıştır. Thornton (1996), Meksika için Engle ve Granger (1987) yöntemiyle yaptığı çalışmada 1978-1994 dönemi verilerini kullanarak Fisher Hipotezi'nin geçerli olmadığını belirtmektedir. Maghyreh ve Al-Zoubi (2006), Arjantin Brezilya, Meksika, Malezya, Güney Afrika ve Türkiye için Bierens (2000) doğrusal olmayan ortak trend yöntemiyle yaptığı çalışmada Arjantin Brezilya, Meksika, Malezya için hipotezin geçerli olduğunu belirtmektedir.

4. Ekonometrik Metodoloji

Bireysel zaman serileri için uygulanan birim kök testlerinden daha güçlü olan panel birim kök testleri son yıllarda uygulamalı çalışmalarda sıklıkla kullanılmaya başlanmıştır. Çalışmanın bu kısmında Fisher hipotezinin geçerliliğini sınamak amacıyla bu çalışmada kullanılacak panel birim kök testleri üzerinde durulacaktır.

a. Levin, Lin ve Chu testi:

Levin, Lin ve Chu (LLC) panel birim kök testi, ilk kez 1992'de Levin ve Lin tarafından önerilmiş, 1993'te otokorelasyon ve heteroskedasite analizi için genelleştirilmiş ve nihayet 2002 yılında araştırmalarının temel sonuçlarının toparlanması ile yayımlanmış, ilk panel birim kök testlerinden birisidir (Barbieri, 2006: 5). Her bireysel zaman serisinin birim kök içerdiğini gösteren temel hipotezi, her bireysel zaman serisinin durağan olduğunu gösteren alternatif hipoteze karşın test eden LLC testinde Denklem (4)'de gösterilen model temel alınmaktadır:

$$\Delta y_{i,t} = \alpha_i + \beta_i t + \theta_i + \rho y_{i,t-1} + \sum_{j=1}^k \phi_k \Delta y_{i,t-j} + u_{i,t} \quad (4)$$

Burada Δ birinci dereceden farkları, $u_{i,t}$ σ^2 varyanslı beyaz gürültü hata terimini, $i = 1, 2, 3, \dots, N$ ülke indekslerini, $t = 1, 2, 3, \dots, T$ ise zaman indekslerini göstermektedir. Bu model α_i 'den gelen birime özgü sabit etki ve θ_i 'den gelen birime özgü zaman trendi olmak üzere iki yönlü sabit etkiye izin vermektedir. Modelde α_i 'den gelen birime özgü sabit etkiler heterojenliğe izin verdiği için önemli bir deterministik bileşen konumundadır¹ (Asteriou ve Hall, 2007: 367). Bu testte birim kök temel hipotezi $H_0 : \rho = 0$ şeklinde iken, alternatif hipotez $H_1 : \rho < 0$ şeklindedir.

b. Im, Pesaran ve Shin Testi

LLC panel birim kök testinin en büyük eksikliklerinden birisi, tüm i boyunca ρ 'nin homojen olmasını gerektirmesidir. Diğer bir deyişle, Model 4'te yer alan birinci dereceden otoregresif katsayının heterojen olmasına izin vermemesidir. Im, Pesaran ve Shin (2003), LLC testini $y_{i,t-1}$ 'nin katsayısında heterojenliğe izin vermek suretiyle genişletmiş ve bireysel birim kök test istatistiklerinin ortalamasına dayanan bir test prosedürü önermişlerdir. Im, Pesaran ve Shin (IPS) panel birim kök testinde Denklem (5)'deki model ele alınır.

$$\Delta y_{i,t} = \alpha_i + \beta_i t + \rho_i y_{i,t-1} + \sum_{j=1}^k \phi_k \Delta y_{i,t-j} + u_{i,t} \quad (5)$$

IPS testinde, öncelikle paneldeki her yatay kesit için ayrı bir ADF testi uygulanır ve bireysel ADF istatistiklerinin ortalaması, panel için birim kök test istatistiğini elde etmek için hesaplanır. Standardize edilmiş test istatistiği Denklem (6)'da gösterildiği gibidir:

$$t_{IPS} = \frac{\sqrt{N} \left(\bar{t} - 1 / N \sum_{i=1}^N E[t_{iT} | \rho_i = 0] \right)}{\sqrt{1 / N \sum_{i=1}^N Var[t_{iT} | \rho_i = 0]}} \quad (6)$$

Burada yer alan \bar{t} , $\rho_i = 0$ hipotezini test etmek amacıyla kullanılan ADF birim kök test istatistiklerinin ortalamasını göstermektedir. IPS testinde yer alan temel ve alternatif hipotezler aşağıda gösterilmektedir:

$$\begin{aligned} H_0 : \rho_i = 0 & \text{ her } i \text{ için} \\ H_1 : \rho_i < 0 & \text{ en az bir } i \text{ için} \end{aligned} \quad (7)$$

Temel hipotez tüm serilerin birim kök sürecine uygunluk gösterdiğini ifade ederken, alternatif hipotez paneldeki serilerden bir kısmının durağan olduğunu göstermektedir. Bu durum, alternatif hipotez altında tüm serilerin durağan olduğunu varsayan LLC testiyle farklılık göstermesine neden olmaktadır (Asteriou ve Hall, 2007: 368).

Bu prosedür sadece dengeli panel veri için geçerlidir. Dengesiz panel veri durumunda gerekli kritik değerleri elde etmek için daha fazla simülasyona ihtiyaç duyulur.

¹ y_i 'nin panel boyunca homojen olması yönünde kısıtlaması olduğundan.

lur. Bununla birlikte, $E[t_{iT} | \rho_i = 0]$ ve $Var[t_{iT} | \rho_i = 0]$ değerleri farklı gecikme uzunlukları ve örnek boyutları için Im, Pesaran ve Shin (2003)'de tablolaştırılmıştır (Barbieri, 2006: 9).

c. Fisher Tipi Panel Birim Kök Testleri

Maddala ve Wu (1999) ile Choi (2001) bireysel birim kök testlerinden elde edilen test istatistiklerinin p -değerlerini birleştiren parametrik olmayan bir test geliştirmişlerdir. Bu iki birim kök testinin temel ve alternatif hipotezleri IPS panel birim kök testiyle aynıdır. Maddala ve Wu (1999), ADF test istatistiklerinin ortalamasının alınmasının durağanlığı değerlendiren etkili yol olmadığını öne sürerek, Denklem (8)'de yer alan Fisher test istatistiğinin kullanılmasını önermişlerdir:

$$P = -2 \sum_{i=1}^N \log(\pi_i) \quad (8)$$

Burada yer alan π_i , i . test istatistiğinin p -değeridir. Bu test istatistiği $2N$ serbestlik dereceli ki-kare dağılıma uygunluk gösterir. Bu testte, bireysel birim kök testleri için kullanılan modellerin farklı gecikme uzunluklarına sahip olmasına izin verilmektedir. Ayrıca bu birim kök testinin uygulanabilmesi için dengeli panele ihtiyaç duyulmamaktadır. Maddala ve Wu (1999) (MW) panel birim kök testinin diğer bir avantajı ise bireysel birim kök testi için ADF dışındaki birim kök testlerinin de kullanılabilmesidir. Dezavantajı ise p -değerlerinin Monte Carlo simülasyonları ile elde edilmesidir (Baltagi, 2005:244).

N büyük olduğunda, Choi (2001) yine Fisher test istatistiğine dayanan ve Denklem (9)'de ifade edilen test istatistiğini önermiştir:

$$P_m = - \frac{\sum_{i=1}^N \log(\pi_i) + N}{\sqrt{N}} \quad (9)$$

Yatay kesitsel bağımsızlık varsayımı altında, P_m normal dağılıma doğru yakınsar. Choi testi de, MW testiyle benzer avantaj ve dezavantajlara sahiptir.

5. Veri Seti ve Uygulama Sonuçları

Bu çalışmada Arjantin, Brezilya, Çin, Endonezya, Filipinler, Güney Afrika, Güney Kore, Hindistan, Hong Kong, Malezya, Meksika, Singapur, Şili, Tayland, Türkiye ülke topluluğunda Fisher Hipotezi'nin geçerliliği Ocak 1996-Aralık 2009 dönemi aralığında incelenecektir. Nominal faiz oranı olarak, Arjantin, Çin, Şili ve Türkiye için mevduat faiz oranı; Brezilya, Endonezya, Filipinler, Güney Afrika, Güney Kore, Hong Kong, Singapur ve Tayland için bankalar arası para piyasası faiz oranı; Malezya ve Meksika için 3 aylık hazine bonusu faiz oranı ve Hindistan için borç verme faiz oranı kullanılmıştır. Enflasyon oranı ise tüm ülkeler için tüketici fiyat endekslerinin değişim oranı şeklinde hesaplanmıştır. Yıllıklandırılmış aylık nominal faiz oranları üç aylık bileşik faiz haline getirilmiş ve reel faiz oranı, bu nominal bileşik faizden 12 aylık enflasyonun 3 aylık ortalamaları çıkarılarak elde edilmiştir. Dolayısıyla analiz 3 aylık getirilerle dayanmaktadır. Nominal faiz oranları ve

tüketici fiyat endeksleri, IMF Uluslar Arası Finansal İstatistikler² veri tabanından elde edilmiştir.

Kullanılacak her dört birim kök testinde de maksimum gecikme uzunluğu Schwert (1989) tarafından önerilen yöntem kullanılarak 13 olarak alınmış ve uygun gecikme uzunluğu t-anlamlılık kriterine göre belirlenmiştir. Reel faiz oranlarının durağanlığına ilişkin panel birim kök testlerinin sonuçları Tablo 1'de gösterilmektedir.

Tablo 1. Test Sonuçları

Yöntem	Test İstatistiği	Olasılık Değeri
LLC	1.84468	0.9675
IPS	-2.7874	0.0027*
MW	51.8550	0.0079*
Choi	-2.6558	0.0040*

Not: *, %1 düzeyinde anlamlılığı göstermektedir.

Çalışmada kullanılan birim kök testlerinden IPS, MW ve Choi testleri, ele alınan ülkelerin reel faiz oranlarından oluşan panelin %1 seviyesinde durağan olduğunu gösterirken, LLC panel birim kök testi ise panelin birim kök içerdiğini göstermektedir. Elde edilen bu sonuç LLC panel birim kök testinin gücünün diğer testlere nazaran daha zayıf olduğuna işaret etmekte ve bahsi geçen ülkelerde Fisher Hipotezi'nin geçerli olduğunu ortaya koymaktadır. Bu durum reel faiz oranının da durağan olduğunu göstermektedir.

Çalışmanın önemli sonuçları şunlardır: reel faiz oranının durağan olması borç verenleri iktisadi büyümeyi arttıracak verimli yatırımlara girişme konusunda özendirilecek ve istikrarlı bir finansal sistemin gelişimine katkı sağlayacaktır. Ayrıca, bu durum çeşitli sermaye varlığı fiyatlandırma modellerinin çıkarsamaları için önemli bir temel teşkil etmektedir. Nominal faiz oranlarını para politikası uygulamalarında araç olarak kullanan parasal otoriteler, enflasyonun izleyeceği seyri belirleme konusunda, Fisher Hipotezi'nin geçerli olmadığı ülkelerin para otoritelerine göre daha avantajlı durumda olmaktadır. Bu bağlamda, ele alınan ülkelerde enflasyon istikrarını amaç edinen para otoriteleri için en uygun politika aracının nominal faiz oranı olduğu görülmektedir.

6. Sonuç

Bu çalışmada Fisher Hipotezi'nin geçerliliği 15 gelişmekte olan ülkede, Ocak 1996-Aralık 2009 dönemi için reel faiz oranının durağanlığının panel birim kök testleri kullanılması ile incelenmiştir. Elde edilen sonuçlar bu ülkeler için reel faiz oranının durağan olduğunu ve dolayısıyla Fisher Hipotezi'nin geçerli olduğunu göstermektedir. Bu sonuç, para politikasının uzun dönemde reel faiz oranının etkileyemeyeceğini ve paranın yansızlığını ima etmektedir. Ele alınan ülkelerde reel faiz oranının durağanlığı, nominal faiz oranının enflasyonun iyi bir göstergesi olduğunu ifade et-

² <http://www.imfstatistics.org/imf/>

mektedir ve nominal faiz oranlarındaki değişimlerin beklenen enflasyonda da değişimlere yol açacağı sonucunu doğurmaktadır.

Kaynakça

- Al-Zoubi, H. ve Maghyereh, A.** (2006), “Does Fisher Effect Apply in Developing Countries: Evidence from a Nonlinear Cotrending Test Applied to Argentina, Brazil, Malaysia, Mexico, South Korea and Turkey?” *Applied Econometrics and International Development*, 6, 31-46.
- Asteriou D. ve Hall S.** (2007), *Applied Econometrics: A Modern Approach*, Palgrave Macmillan, Newyork.
- Atkins, F. J.** (1989), “Cointegration, Error Correction and the Fisher Effect”, *Applied Economics*, 21, 1611-20.
- Baltagi, B.** (2005), *Econometric Analysis of Panel Data*, John Wiley & Sons Ltd., 3. Baskı, İngiltere.
- Barbieri, L.** (2006), “Panel Unit Root Tests: A Review”, *Quaderni del Dipartimento di Scienze Economiche e Sociali, Serie Rossa*, n.43, Università Cattolica del Sacro Cuore, Piacenza.
- Bierens, H. J.** (2000), “Nonparametric Nonlinear Cotrending Analysis, with an Application to Interest and Inflation in the US”, *Journal of Business and Economic Statistics*, 18, 323-337.
- Black, F. ve Scholes, M.** (1973), “The Pricing of Options and Corporate Liabilities”, *Journal of Political Economy*, 81 (3): 637–654
- Carlson, J.A.** (1977), “Short Term Interest Rates as Predictors of Inflation: Comment”, *American Economic Review*, 67, 469-475.
- Carmichael J. ve Stebbing PW.** (1983), “Fisher’s Paradox and the Theory of Interest”, *American Economic Review*, 73: 619–630.
- Carneiro, F. , Divino, C. A. ve Rocha, C.** (2002), “Revisiting the Fisher Hypothesis for the Cases of Argentina, Brazil and Mexico”, *Applied Economic Letters*, 9, 95-98.
- Carr, J. , Pesando, J. E. ve Smith, L. B.** (1976), “Tax Effects, Price Expectations and the Nominal Rate of interest”, *Economic Inquiry*, 14, 259–269
- Choi, I.** (2001), “Unit Root Tests for Panel Data”, *Journal of International Money and Finance*, 20, 249-272.
- Choudhry, A.** (1997), “Cointegration Analysis of the Inverted Fisher Effect: Evidence from Belgium, France and Germany”, *Applied Economics Letters*, 4, 257-260.
- Christopoulos, D. K. ve León-Ledesma, M.** (2007): “A Long-Run Non-Linear Approach to the Fisher Effect”, *Journal of Money, Credit, and Banking*, 39, 543-559.
- Crowder, W.J. ve Hoffman, D.L.** (1996), “The Long-Run Relationship Between Nominal Interest Rates and Inflation: The Fisher Equation Revisited”, *Journal of Money, Credit and Banking*, 28 (1), 102–118.

- Crowder, W.J. ve Wohar, M.E.** (1999), “Are Tax Effects Important in the Long Run Fisher Relationship? Evidence from the Municipal Bond Market”, *Journal of Finance*, 54(1), 307-317.
- Darby, M.R.** (1975), “The Financial and Tax Effects of Monetary Policy on Interest Rates”, *Economic Inquiry*, 13, 266–276.
- Dickey, D.A. ve Fuller, W.A.** (1979), “Distributions of the Estimators for Autoregressive Time Series with a Unit Root”, *Journal of the American Statistical Association*, 74, 427-431.
- Engle, R.F. ve Granger, C.W.J.** (1987), “Co-integration and Error Correction: Representation, Estimation, and Testing”, *Econometrica*, 55, 251-276.
- Engsted T.** (1995), “Does the Long-Term Interest Rate Predict Future Inflation? A Multi-Country Analysis”, *Review of Economics and Statistics*, 77: 42–54.
- Evans, M. ve Lewis, K.** (1995), “Do Expected Shifts in Inflation Affect Estimates of the Long Run Fisher Relation”, *Journal of Finance*, 50(1), 225-253.
- Fama, E.F.** (1975), “Short-term Interest Rates as Predictors of Inflation”, *American Economic Review*, 65(3), 269-82.
- Feldstein, M.** (1976), “Inflation, Income Taxes, and the Rate of Interest: A Theoretical Analysis”, *American Economic Review*, 66, 809-20.
- Fisher, I.** (1930), **The Theory of Interest**, New York, Macmillian
- Garcia, R. ve Perron, P.** (1996), ” An Analysis of the Real Interest Rate Under Regime Shifts”, *Review of Economics and Statistics*, 78, 111-125.
- Goldberg, L. G., Lothian, J. ve Okunev, J.** (2003), “Has International Financial Integration Increased?”, *Open Economies Review*, 14, 299-317
- Gregory, A. W., Nason, J. M. ve Watt, D. G.** (1994), “Testing for Structural Breaks in Cointegrated Relationships”, *Journal of Econometrics*, 71, 321-41
- Hawtrey, K. M.** (1997), “The Fisher Effect and Australian Interest Rate”, *Applied Financial Economics*, 7(4), 337-346.
- Hoffman, D. ve Don, S.** (1985) ‘Real Interest rates, Anticipated Inflation, and Unanticipated Money: A Multi-Country Study.’ *Review of Economics and Statistics*, 67(2), 284-296.
- Hsing, Y.** (1997), “The Fisher Hypothesis Revisited: New Evidence”, *Applied Economics*, 29(8), 1055-1059.
- Huizinga, J. ve Mishkin, F.S.** (1984), “Inflation and Real Interest Rates on Assets with Different Risk Characteristics”, *Journal of Finance*, 39, 699-712.
- Im, K.S., Pesaran M. H. ve Shin Y.** (2003). “Testing for Unit Roots in Heterogeneous Panels”, *Journal of Econometrics*, 115, 53-74.
- International Financial Statistics (2010), Çevrimiçi: <http://www.imfstatistics.org/imf/>
- Johansen, S.** (1988), “Statistical Analysis of Cointegration Vectors”, *Journal of Economic Dynamics and Control*, 12, 231-254.

- Johansen, S. ve Juselius, K.** (1990) “Maximum Likelihood Estimation and Inference on Cointegration – With Applications to the Demand for Money”, *Oxford Bulletin of Economics and Statistics*, 52(2), 169-210.
- King, R.G. ve Watson, M.W.** (1997), “Testing Long-run Neutrality”, *FRB Richmond Economic Quarterly*, 83(3), 69-101.
- Koustaş, Z. ve Serletis, A.** (1999), “On the Fisher Effect”, *Journal of Monetary Economics*, 44(1), 105-130.
- Levin, A. ve Lin, C.** (1992), “Unit Root Test in Panel Data: Asymptotic and Finite-Sample Properties”, *Discussion Paper, 92-93*, Department of Economics, University of California at San Diego.
- Levin, A. ve Lin, C.** (1993), “Unit Root Test in Panel Data: New Results”, *Discussion Paper, 93-56*, Department of Economics, University of California at San Diego.
- Levin, A. , Lin, C. ve Chu, C.J.** (2002), “Unit Root Tests in Panel Data: Asymptotic and Finite-Sample Properties”, *Journal of Econometrics*, 108, 1-24.
- Maddala, G.S. ve Wu, S.** (1999), “A Comparative Study of Unit Root Tests with Panel Data and a New Simple Test”, *Oxford Bulletin of Economics and Statistics*, 61, 631-652.
- Mishkin, F.** (1984), “Are Real Interest Rates Equal Across countries? An Empirical Investigation of International Parity Conditions”, *Journal of Finance* 39, 1345–1357
- Mishkin, F.S.** (1992), “Is the Fisher Effect for Real? A Reexamination of the Relationship Between Inflation and Interest Rates”, *Journal of Monetary Economics*, 30, 195-215.
- Moazzami, B.** (1991), “The Fisher Equation Controversy Re-examined”, *Applied Financial Economics*, 1(3), 129-133.
- Mundell R.** (1963), “Inflation and Real Interest”, *Journal of Political Economy*, 71, 280–283.
- Payne, J.E. ve Ewing, B. T.** (1997), “Evidence from Lesser Developed Countries on the Fisher Hypothesis: A Cointegration Analysis”, *Applied Economic Letters*, 4, 683-687.
- Perron, P.** (1989), “The Great Crash, The Oil Price Shock, and the Unit Root Hypothesis”, *Econometrica*, 57, 1361-1401.
- Pesaran, H. M., Shin, Y. ve Smith, R. J.** (2001), “Bounds Testing Approaches to the Analysis of Long Run Relationship”, *Journal of Applied Econometrics*, 16, 289-326.
- Phillips, P.C.B. ve Perron, P.** (1988), “Testing for a Unit Root in Time Series Regression”, *Biometrika*, 75, 335-346.
- Rapach, D.E.** (2003), “International Evidence on the Long Run Impact of Inflation”, *Journal of Money, Credit, and Banking*, 35, 23-48.
- Rose, A.K.** (1988), “Is the Real Interest Rate Stable?”, *Journal of Finance*, 43(5), 1095–1112

- Sahu, A.P., JHA, R. ve Meyer, L.H.** (1990), "The Fisher Equation Controversy: A Reconciliation of Contradictory Results", *Southern Economic Journal*, 57(1), 106-113.
- Schwert, G. W.** (1989). "Tests for Unit-Roots: A Monte Carlo Investigation", *Journal of Business and Economic Statistics*, 7(2), 147-159.
- Shome, D. K. , Smith, S. D. ve Pinkerton, J. M.** (1988), "The Purchasing Power of Money and Nominal Interest Rates: A Re-Examination", *Journal of Finance*, 43(11), 13-25.
- Söderlind, P.** (2001), "Monetary Policy and the Fisher effect", *Journal of Policy Modeling*, 23(5), 491-495
- Sun, Y. ve Phillips, P.C.B.** (2004). "Understanding the Fisher Equation", *Journal of Applied Econometrics*, 19, 869-886.
- Tanzi, V.** (1980), "Inflationary Expectations, Economic Activity, Taxes and Interest Rates", *American Economic Review*, 70(1), 12-21.
- Thornton, J.** (1996), "The Adjustment Interest Rates in Mexico: A Study of the Fisher Effect", *Applied Economics Letters*, 3, 255-257.
- Tobin J.** (1965), "Money and Economic Growth", *Econometrica*, 33, 671-684
- Wallace, M.S. ve Warner, J.T.** (1993), "The Fisher effect and the term structure of interest rates tests of cointegration", *Review of Economics and Statistics*, 75, 320-324.
- Weidmann, J.** (1997), "New hope for the Fisher Effect? A reexamination using threshold cointegration", Revised version of Sonderforschungsbereich 303, Discussion Paper B-385. Bonn: University of Bonn.
- Woodward, G.T.** (1992), "Evidence of the Fisher effect from UK Indexed bonds", *Review of Economics and Statistics*, 74, 315-320.

VERGİ USUL HUKUKUNDA USULSÜZ TEBLİGATIN İDARENİN SORUMLULUĞUNA ETKİSİ

Şafak E. ÇOMAKLI^a

Hilal CECANPINAR^b

ÖZET: Vergi, mükellefleri mali borç altına sokan cebri bir devlet uygulamasıdır. Bu açıdan bakıldığında kanunilik ilkesinin söz konusu zora dayalı iktisadi aktarımda önemli bir rolü olduğu görülmektedir. Çünkü gelişen toplumlar günümüzde kanunlara dayalı olmayan hiçbir kuralın uygulanamayacağını kabul etmektedirler. Bu durum vergilemeyle ilişkilendirildiğinde mükelleflerin kamu borcu yükümlülüğünden haberdar edilmesi hususu önem arz etmektedir. Vergi tekniği gereği tarh edilmiş bir borcun mükellef tarafından bilinmesi ve buna göre haklarını kullanmasına izin verilmesi gerekmektedir. Tebliğ bu noktada mükellefin kendi hakkında yapılmış idari bir işlemden bilgilendirilmesi anlamına gelmektedir. İdareninde bu hususta kanunlarda belirtilen şekillere uygun davranması, vergi tarhiyatıyla başlayan vergilendirme sürecinin hukuka uygun biçimde işlenmesini sağlayacaktır.

Anahtar Kelimeler: İdari İşlem, İdarenin Sorumluluğu, Tebliğ

1. Giriş

Mükellefin adına yapılan işlemlerden haberdar olması ve kendine karşı yapılan işlemlere ilişkin hukuksal olarak savunmaya geçebilmesi tebliğ vasıtasıyla mümkün olmaktadır. Bu bağlamda vergi hukukunda ‘tebliğ’ önemli bir yere sahiptir. Özellikle vergilendirme sürecinde tarhiyat işleminin hukuken sonuç doğurabilmesi için tebliğ edilmiş olması gerekmektedir. Buna göre ne tarhiyat işleminin ne de tebliğ işleminin yalnız başına kusursuz olması vergilendirme sürecinde tek başına yeterli değildir. Bununla birlikte vergi hukukunda tebliğ özellikle idarenin sorumluluğu açısından kusursuz yerine getirilmesi gerekmektedir. Çünkü devlet alacağına ilişkin birçok işlemin yürütülmesi tebliğe bağlanmıştır. Özellikle zamanaşımı mevhumu bu konuda dikkate alındığında tebliğ işleminin ne denli önemli olduğu ortaya çıkmaktadır. Bunun yanı sıra vergi hukukunda verginin ödenecek aşamaya gelmesi için tebliğ sürecinin usule ve hukuka uygun olarak gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu çalışmada vergi hukukunda tebliğin usulsüz olması halinde idarenin sorumluluğu irdelenecektir. Bu bağlamda öncelikle tebliğ kavramına, daha sonra Vergi Usul Kanunu (VUK)’nda tebliğ kavramının varlığına ve tebliğ usullerine kısaca değinilecektir. Çalışmanın sonunda tebliğin usulsüz olması ve usulsüz tebligatta idarenin sorumluluğu irdelenerek tamamlanacaktır.

2. Tebliğ Kavramı

Tebliğ Arapça belağa kökünden gelir¹. Taşımak, götürmek, bildirmek anlamları taşır. Özel bilgi veya haberin ilgisine bildirilmesi anlamına gelir. Tebliğ yapılan belge, yalnız tebliğ yapılan kişi için bir anlam ifade eder. Bu sebeple o kişiye özel bir belge ve bilgi olduğu söylenebilir. Hukuki anlamıyla tebliğ; hukuksal işlemin yetkili makam tarafından usulüne uygun olarak ilgili kişiye bildirilmesidir². Yani

^a Doç. Dr. Şafak E. Çomaklı, Atatürk Üniversitesi, Hukuk Fakültesi

^b Arş. Gör. Hilal Cecanpınar, Atatürk Üniversitesi, Hukuk Fakültesi

¹ www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi:22 Nisan 2011

² YILMAZ Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s.674.

hakkında hukuki işlem yapılan kişinin bu işlemde haberdar edilmesidir³. Tebliğ bir belgenin başarılı bir şekilde ilgisine teslim edildiğinin kanıtıdır⁴. Kısacası tebliğ bir bilgilendirme, belgelendirme ve ispat işlemidir. Kişinin hakkında yapılan işleme gerektiğinde itirazda bulunabilmesi, savunma yapabilmesi ve gereken işlemleri yerine getirebilmesi söz konusu işlemde haberdar olmasına bağlıdır. Haberdar etme işlemi de yetkili merci tarafından usulüne uygun olarak yapılan tebliğle mümkündür.

3. Vergi Hukukunda Tebliğ Kavramı

Vergi hukukunda tebliğ VUK md.21'de "vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi" olarak tanımlanmıştır. Tebliğ, VUK'ta belirtilen esaslara(VUK md.93-108) uygun olarak hukuki sonuç doğuran bilgi ve belgelerden mükellefin haberdar edilmesi sürecidir⁵. Bu süreç özellikle tarhiyat işlemi açısından önem taşımaktadır. Çünkü resmi bildirimden sonra yükümlü ya borcu kabul edip öder ya da işleme karşı hukuki yollara başvurur⁶. Buna göre vergilendirme ile ilgili bilgi ve belgelerin, mükellefin bilgilendirilmesi ve böylece haklarını koruyabilmesi amacıyla mükellefe tebliğ edilmesi önem taşımaktadır. Erginay⁷, "tebliğ ile mükellefin tebliğ yapan makam karşısında mükellefiyet durumu bildirilir, mükellef vergi ödemeye çağrılır" diyerek tebliğin vergilendirme sürecindeki yerini vurgulamıştır. Buna göre vergi ihbarnameleri, ceza ihbarnameleri, vergi dairesince belli ödevlerin yerine getirilmesi için yapılan bildirimler, takdir komisyonu kararları, yoklama fişleri, inceleme raporları, uzlaşmaya ilişkin tutanaklar tebliğ kapsamına girer⁸. Vergilendirme süreci tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşur. Tarh işlemi ile belirlenen matraha vergi oranı uygulanarak vergi alacağı miktarı hesaplanır. Bu hesaplanan miktar tebliğ ile mükellefe bildirilir. Bu bildirim aşaması tamamlandıktan sonra vergilemede tahakkuk aşamasına geçilir. Demek ki tebliğ verginin ödenebilir aşamasına gelmesi için tarh ile tahakkuk arasındaki köprüyü oluşturur. Tebliğ edilmeden tahakkuk aşamasına geçilememesinin istisnası tahakkuk fişidir⁹. Tahakkuk fişi beyannameyi getirene elden verildiği için ilgili belgeden mükellefin haberdar edildiği kabul edilir ve bu sebeple ayrıca tebliğ edilme şartı yoktur. Ancak belirtmek gerekir ki idari ve yargısal süreçlerin işlemeye başlamasında belirleyici unsur tebliğ "tarih" olmaktadır¹⁰.

Hukumumuzda tebliğ işlemi düzenleyen kanun 7201 sayılı Tebligat Kanunudur. Fakat vergilendirme işleminin kişilerin temel hak ve özgürlükleri ile sıkı bağlantı içerisinde bulunması hasebiyle vergilendirmeye ilişkin tebliğler özel olarak VUK'ta düzenlenmiştir. Belirtmek gerekir ki istisna olarak vergilendirmeye dair yargısal

³ Mehmet Tosuner, Zeynep Arkan, **Vergi Usul Hukuku**, Dokuz Eylül Maliye Bölümü Masasıüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2008, s.94.

⁴ RUHİ Ahmet Cemal, **Tebligat Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara,2008, s.19.

⁵ KARAKOÇ Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayıncılık, Ankara,2007, s.262.

⁶ ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s.103.

⁷ ERGİNAY, Akif, **Vergi Hukuku**, Sevinç Matbaacılık, Ankara,1971, s.74.

⁸ ÖNCEL vd., a.g.e., s.104.

⁹ ATAR Yavuz, **Vergi Hukuku**, Mimoza Yayıncılık, Konya,2004,s.28.

¹⁰ ÖNCEL vd., a.g.e., s.103.

aşamada Tebligat Kanunu hükümlerinin uygulanacağı İdari Yargılama Usul Kanunu (İYUK)'nda belirtilmiştir¹¹.

3.1. Vergi Usul Kanununda Tebliğ Usulleri

VUK İkinci Kitap Beşinci Kısım Birinci Bölümde tebliğ usulleri mevcuttur Bu usuller aşağıda görüleceği üzere kanunda 5 başlıkta toplanmıştır. Bunlar sırasıyla;

- 1)Posta ile tebliğ,
- 2)Memur aracılığıyla tebliğ,
- 3)Daire ve komisyonda tebliğ,
- 4)İlan yoluyla tebliğ ve
- 5)Elektronik ortamda tebliğ.

Bu usuller, kanunda belirtildiği sırayla yapılması halinde hukuki bir anlam ve sonuç taşımaktadır.

3.1.1. Posta Yoluyla Tebliğ

Genel kural vergilendirme ile alakalı hüküm ifade eden belgelerin posta yoluyla mükellefin bilinen adresine tebliğ edilmesidir (VUK md. 99).

Posta memuru belgeyi mükellefe tebliğ ettiğinde ilmühabere tarih koyarak mükellefe imzalatır. Tebliğ tarihi bu tarih kabul edilir. Mükellef tebliği almaktan imtina ederse belge önüne bırakılarak tebliğ yapılmış sayılır. Fakat bu işlem yapılırken mükellefin komşularından biri, muhtar, ihtiyar heyeti üyelerinden biri veya bir polis memuru bulunmalıdır ve bu durum ilmühaberde zapta geçirilmelidir. Muhatabın adres değiştirmesi nedeniyle bulunmadığı durumda tebliğ, tebliğ çıkaran mercie geri gönderilir. Eğer muhatap geçici olarak adresinde bulunmuyorsa bu ilmühabere yazılarak mercie iade edilir. Mercie bir süre sonra tekrar tebliğe çıkarır, tekrar tebliğ edilemezse ilan tebliğ yoluna gidilir (VUK md.102)¹².

3.1.2. Memur Aracılığıyla Tebliğ

VUK md. 107 hükmünce Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla yapma yolunu seçmeye yetkilidir. İlmühaberin memur tarafından mükellefe ulaştırılıp, imzasının alındığı tarih tebliğ tarihi olarak kabul edilir.

3.1.3. Daire ve Komisyonda Tebliğ

İlgilinin kabulüne bağlı olarak tebliğ işlemi posta veya memur vasıtası ile yapılması yerine daire veya komisyonda yapılabilir (VUK md. 93/2)¹³. İlan yoluyla tebliğ

¹¹ "Malî tebliğler, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, bu Kanun'un umumi hükümlerine tevfikkan yapılır". 7201 Sayılı Tebligat Kanunu, Md.51. Bununla birlikte Vergi yargısında ise "Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerine ait her türlü tebliğ işleri, Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılır." 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu Md.60.

¹² Danıştay 7.D E.2000/4164 K.2003/3515 "...Gelir vergisi beyannamesinde gösterilen yeni adresin, KDV yönünden de, bilinen adres sayılacağı; bu adrese tebligat yapılmadan, ilan tebliğ yoluna gidilemeyeceği..." www.danistay.gov.tr

¹³ Danıştay 11.D E.1999/2847 K.1999/4946 "...213 sayılı VUK 93. ve 94. maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, tebliğin öncelikle mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine veya umumi vekillerine, tüzelkişilerden ise bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılacağı sonucuna ulaşılmaktadır. Diğer taraftan, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde memur veya müstahdemlere yapılacak tebligatın ancak işyerinde yapılması gereklidir. Kaldı ki vergi dairesinde tebliğ yapılabilmesi 94'üncü maddede sayılan ilgililerin vergi dairesinde yapılacak tebliği ve buna ilişkin evrakı kabul etmesi şartına bağlanmıştır.Buna göre memur veya müstahdeme vergi dairesinde tebliğ mümkün değildir...." www.danistay.gov.tr

halinde ilan tarihinden itibaren 1 ay içinde başvurulara tebliğ dairede yapılır. Muhatabın belgenin tebliğ edildiğine ilişkin imzanın alındığı gün tebliğ tarihidir.

3.1.4. İlan Yoluyla Tebliğ

VUK md. 103'e göre ilan yoluyla tebliğ ancak;

- Muhatabın adresinin hiç bilinmemesi¹⁴,
- Muhatabın bilinen adresinin yanlış veya değişmiş olması nedeniyle tebliğ edilememesi,
- Farklı nedenlerden ötürü tebliğ yapılmasına olanak bulunmaması
- Yurt dışına tebliğ yapılmasına olanak bulunmaması,

hallerinde gidilebilir. İlan ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya birden fazla gazetede yayımlanır. Bir örneği de mükellefin bilinen son adresinin bulunduğu muhtarlığa gönderilir¹⁵. İlan üzerine 1 ay içinde mükellef veya vekâlet verdiği kişi başvurursa tebliğ daire veya komisyonda yapılır. Mükellef adres bildirirse bu adrese posta ile tebliğ edilir. İlandan itibaren 1 ay içinde başvuru olmazsa, adres bildirilmezse bu 1 ay sonunda tebliğ yapılmış sayılır.

3.1.5. Elektronik Ortamda Tebliğ

Teknolojik gelişmeler vergi hukuku sistemine de yenilikler getirmiştir. Elektronik ortamda tebliğ usulü de bunlardan biridir.

Diğer tebliğ usulleri dikkate alınmaksızın kişinin tebliğe müsait elektronik postası olması durumunda elektronik ortamda tebliğ yapılabilir (VUK md. 107/A).

Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir (VUK Md. 107/A).

4. Vergi Usul Kanununda Tebliğin Usulüne Göre Yapılmaması

Bu durum iki başlık altında incelenecektir;

- 1)Tebliğ edilen belgede usulsüzlük,
- 2)Tebliğde usulsüzlük.

Ancak belirtmek gerekir ki, tebliğin sonuç doğurabilmesi için öngörülen usullerde yetkili kişiler tarafından vergi kanunlarında gösterilen ilgilere yapılması gereklidir. Tebliğ, mükelleflere bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi

¹⁴ Danıştay 4.D 3621/816 "...Uyuşmazlık konusu olayda ise, ödeme emrini, ihbarnamelerin tebliğ edilmediği belirten adreste tebliğ olunmasına karşılık, tarhiyatta ilişkin ihbarnameleri içeren zarfın tebliğ memuru tarafından " firma bir yıl evvel kapanmıştır" denilmek suretiyle iade edildiği ve mahalle muhtarına veya ihtiyar heyeti üyelerinden birine veya zabıta memuruna ya da komşulardan herhangi birine imzalatılmamış olduğu anlaşıldığından söz konusu zarf hükümlü adresinin bilinmediği saptayacak nitelikte bir tutanak haline getirilmiştir. Kaldı ki davacının bilinen adresinde şirketi temsilen yetkili şahsın bulunduğu dosyadaki belgelerden anlaşılmaktadır. İlan yoluyla tebliğ, mükellef adresinin bilinmemesi halinde başvurulacak bir tebliğ şekli olduğuna göre adreste bulunmadığı usulen uygun şekilde saptanmadıkça yükümlülere bu yolla yapılacak tebliğin hüküm ifade etmeyeceği açıktır..." SABAN Nihal, Vergi Hukuku, Beta Yayıncılık, İstanbul,2006, s. 141.

¹⁵ Danıştay 9.D 4664/1221 "...İlanen tebligatın usulüne uygun olarak tamamlanabilmesi için yukarıda sözü edilen kanun hükmüne uygun olarak, gazetede çıkan ilan yazısının tebliğ yapan dairenin ilan koymaya mahsus mahalline asılması ve bir suretinin mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilmesi gerekmektedir. Bu durumda, vergi dairesi müdürlüğünün anılan şekil şartlarına uymadığı ve tebligatın usulüne uygun yapılmadığı anlaşıldığından ihbarnamelerin tebliğ edildiği ve kesinleşmiş bir amme alacağı bulunduğu kabul görmüştür..." Saban, a.g.e., s. 141

cezası kesilenlere yapılabilir. Tebliğ gerçek kişinin şahsına yapılır. Eğer vasi, veli veya kayyımı bulunuyorsa bunlara da yapılabilir. Kişinin ikametgâhında bulunmaması, bulunmaması durumunda adreste bulunan kişiye, işyerinde ise memur veya müstahdeme yapılabilir¹⁶. İşyerindeki bu kişilere tebliğ yapılabilmesi için şahsına tebliğ çıkarılan kişi ile aralarında hukuki bir bağ olmalıdır¹⁷. Kendisine tebliğ yapılacak kişi görünüşe göre 18 yaşından küçük olmamalı ve de açıkça ehliyetsiz bulunmamalıdır. Tebliğ, tüzel kişilerde başkan, müdür ya da temsile yetkili olan kişiye yapılır¹⁸. Kamu müesseselerinde en büyük amire, onun muavinine veya en büyük amirin yetkili kıldığı kişiye tebliğ yapılabilir. Tebliğ yapılacak kişi yurt dışında ise kişinin bulunduğu ülke ile bir anlaşma olması halinde ya da o ülkenin kanunları elverdiği takdirde Türk siyasi memur ve konsolosları yetkili makamlardan tebliğin yapılmasını ister. Eğer yurt dışında tebliğ yapılacak kişi Türk ise Türk siyasi memur ve konsolosları da tebliği yapabilir(VUK Md.97).

Bununla birlikte, mükellef yerine “komşusuna” yapılan bir tebliğ VUK hükümleri açısından geçersizdir. Ancak mükellef bu suretle bilgi sahibi olduğu tarihyata karşı dava açtığı anda, tebliğ bilgi edinme tarihi bakımından geçerlilik kazanmaktadır¹⁹.

4.1. Tebliğ edilen belgede usulsüzlük

Tebliğin hukuki anlamda geçerli olduğundan söz edebilmek için usulüne uygun olması gerekmektedir. Usulüne uygun olmasına rağmen tebliğ edilen belgelerde bazı şekil hataları olabilir. Bu durumda VUK md. 108'e göre tebliğ olunan belgede esasa ilişkin olmayan şekil hatalarının bulunması tebliği geçersiz kılmaz. Şekil hataları kanun maddesinde yazılı esasa ilişkin hususların dışında kalan unsurları ifade etmektedir.

Buna göre aynı maddenin devamında yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda esasa ilişkin olarak;

- a.mükellefin adının,²⁰
- b.verginin nevi veya miktarının ,
- c .vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olmasının,

¹⁶ Bu konuda bkz. ÇOMAKLI, Şafak Ertan, “Sigortasız İşçiye Tebligat Yapılabilir mi?”, E-Yaklaşım, Cilt:17, Sayı:193, Ocak, 2009.

¹⁷ D.VDDGK E.1991/181 K.1992/280 “...İşyerinde yükümlü dışındaki bir kişiye yapılan tebliğin geçerli olabilmesi için tebliğin yapılacağı sırada muhatabın işyerinde bulunmaması ve bu hususun tebliğ tutanağına kaydedilmesi, ayrıca evrakın bırakılacağı kişinin memur veya müstahdemi olması gerekli olduğu bu nedenle, muhatabın işyerinde bulunan ancak, işçisi veya müstahdemi olmayan kişilere yapılacak tebliğin geçerli olarak kabulünün mümkün olmayacağı...” Örneğin Danıştay bir kararında fabrika bekçisine yapılan bir tebliği geçersiz sayarak ödeme emrinin iptal edilmesini şeklindeki mahkeme kararını onamıştır. D. 4.D., E.1988/4355, K.1989/703; M. Ali Özyer, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Baskı, Maliye HUD Yayınları, Mart 2008, s.149.

¹⁸ Danıştay 4.D.E.1990/2787 K.1993/1340“... Şirketi temsile yetkili olmayan ortağa yapılan tebligatın hiçbir hukuki sonuç doğurmayacağı...” www.danistay.gov.tr

¹⁹ Şükür Kızılot, Zühal Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 14. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s.360.

²⁰ Danıştay 3.D.E.2003/1795 K.2005/553 “... Vergi ihbarnamesinde, ihbarnamenin düzenlendiği tarihte vefat etmiş bulunan murisin adının yazılı olması davacıların haklarının kullanılmasını engellemiştir. Bu yüzden ihbarnamenin esasa müessir bir hata ile sakatlanmadığı sonucuna varılmıştır. Mirasçılardan ölenin vergi borçlarından miras paylarına göre sorumlu tutulmalarını öngören VUK 12'nci maddesi, borçtan sorumluluğu düzenleyen kural olup, asıl mükellefin ölümden sonra salınacak vergilerin bu paylara göre her bir mirasçı adına ayrı ayrı tarih ile sağlanmak istenen sonuç yaratıldığından, ihbarnamede murisin adının yazılmak suretiyle duyuru yapılması bozma sebebi olarak görülmemiştir....” www.danistay.gov.tr

d. bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunmasının,
vesikayı hükümsüz kılacağı hükmedilmiştir.

Sayılan bu hususlar, vergi hukukunda tebliğ özellikli durumlar sağlamaktadır. Madde incelendiğinde söz konusu hususların yorumlanması gerekliliği ön plana çıktığı görülmektedir. Buna göre VUK md. 3'te yer alan yorum yöntemlerinin dik-kate alınması gerekmektedir.

Burada kanun maddesi lâfzî olarak yorumladığı takdirde kanun hükmünde tebliğ edilen vesikalar örnekleme yolu ile değil isim belirttiği için ve hatta cümle başındaki "yalnız" ibaresinin de referans alındığı zaman da maddede sayılan hallerin sınırlayıcı olarak sağlandığı ve sayılan haller dışındaki diğer hallerde tebliğ edilen vesika-nın geçersiz olmayacağı kanaatine varılabilir²¹.

Madde amaçsal olarak yorumlanırsa, kanun maddesinin amacının, herhangi bir hata nedeniyle kişilerin mağdur olmasının önüne geçmek olduğu görülmektedir. Söz konusu kanun hükmünün geniş olarak yorumlanıp, kanun koyucunun asıl kastettiği-nin esasa etkili olan hatalar²² nedeniyle belgelerin hükümsüz olacağı²³ ve maddede sayılan hallerin sınırlayıcı şekilde değil esasa etkili hatayı açıklayan örnekler şek-linde yazıldığı sonucuna varılabilir²⁴. Bu iki durum arasında maddenin geniş anlamı ile de ele alınıp uygulanmasının daha adil bir netice doğuracağını söyleyebiliriz. Örneğin VUK md. 108 vergi ihbarında mükellefin adının "hiç yazılmamış olması" belgeyi hükümsüz kılan hallerden biri olarak yazılmıştır. Madde lâfzî olarak yo-rumlandığında, mükellefin adının yanlış veya eksik yazılmasının tebliğ edilen bel-geyi hükümsüz kılmayacağı anlaşılmaktadır. Fakat geniş anlamı ile ele aldığımız takdirde mükellefin adının yanlış yazılmış olmasının esasa etkili bir hata olduğu ve tebliğ edilen belgenin hükümsüz olacağı ifade edilebilir.

Tebliğin hükümsüz olması halinde tarhiyat ortadan kalkmaz. Tebliğ tarhın şekli bir unsuru değil sadece tarhın tahakkuk aşamasına geçmesinde kullanılan bir köprü

²¹ Danıştay 7.D E.1997/2709 K.1998/405"... VUK "hatalı tebliğ" başlıklı108' inci maddesinde de "tebliğ edilen vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar." denilerek tebliğ edilen vesikalardaki şekil hatalarının hukuki sonucu düzenlenmiştir. Olayda, ihbarnameye takdir komisyonu kararının eklenmemesi, esasa müessir olmayan bir şekil hatası olarak değerlendirilemeyeceğinden, söz konusu bu maddenin olaya uygulanması da mümkün değildir..." www.danistay.gov.tr

²² Danıştay 4.D E.1994/1343 K.1995/970 "...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 108.maddesinde, "tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler. Yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar." denilmektedir. Anılan hüküm karşısında tebliğ evrakına yazılan şirket nevi'nde yapılan hatanın esasa müessir olmayan bir şekil hatasından öteye gitmediği açıktır..." www.danistay.gov.tr

²³ KANETİ Selim, **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986, s.118.

²⁴ Danıştay 7.D E.2001/1844 K.2004/555"... VUK madde 108'inci maddesinde sayılan asli esasa etkili eksiklikler arasında, inceleme raporunun, ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi hususunda açık bir biçimde yer verilmemiş ise de; maddede, eksikliklerin zımnen sayma suretiyle belirtilmiş olması nedeniyle, maddi olay ve tarhiyatın hukuki nedenlerinin değerlendirildiği inceleme raporunun tebliğ edilmemesi de esasa etkili bir eksiklikler..." www.danistay.gov.tr

vazifesi görür. Tebliğ yapılmasa da tarhiyat varlığını korur²⁵. Tebliğin hükümsüz olması ile sadece tebliğin tekrar kanuna göre yapılması gerekliliği doğar²⁶.

Bununla birlikte hatalı tebliğe muhatap olanların idareye başvurma veya vergi mahkemesinde dava açma yolları açıktır. Yargı vermiş olduğu çeşitli kararlarda -dava açma süresi geçirilmiş olmasına rağmen- hatalı tebliğe istinaden gerçekleşen tarhiyata ilişkin çıkarılan ödeme emirlerini iptal etmektedir. Danıştay'ın bir kararında "Takibe konu vergi ve cezanın Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilmemesi halinde kesinleşmesinden söz edilemez."²⁷ denilmiştir²⁸.

4.2. Tebliğde Usulsüzlük

VUK' ta tebliğ edilen belgenin hatalı olmasına ilişkin hüküm bulunmasına rağmen yapılan tebliğin VUK'ta öngörülen tebliğ usullerine aykırı yapıldığında nasıl bir sonuç doğacağı VUK'ta hüküm altına alınmamıştır. Örneğin mükellefin adının tebliğ edilen belgede yazılmamış olduğu zaman belgenin geçersiz olacağı hükme bağlanmışken(VUK Md.108), tebliğin posta yolu ile yapılması gerekirken ilan yolu ile yapıldığında ne olacağı VUK'ta hükme bağlanmamıştır. Ancak uygulamada bu durum ihtilaf halinde yargı kararları ile çözüme kavuşturulmaya çalışılmıştır.

Tebliğ hükümleri şekle ilişkin olduğundan yorum ve kıyasa açık değildir ve tam anlamı ile uyulması gereken hükümlerdir. Tam anlamı ile uygulanması gereken bu kurallara tebliğin aykırılık teşkil ettiğinde nasıl bir yol izlenmesi gerektiği VUK'ta düzenlenmemiştir. Söz konusu durum vergi hukukunda kanunilik ilkesinin bir gereğidir. Buna göre VUK'ta bir kanun boşluğu bulunduğu ve bu durumun yorumlanması gerektiği ifade edilebilir. Çünkü tebliğe aykırılıkla ilgili hukuksal hüküm altına alınmamıştır. Yani tebliğin aykırılık hallerine ilişkin durum kanunilik ilkesi göz önünde bulundurulmamıştır. Bu durumu iki şekilde yorumlamak mümkündür.

İlk olarak usulüne uygun yapılmayan tebliğin hükümsüz olduğunu²⁹ ve tekrar usulüne uygun olarak tebliğ edilmesi gerektiğini ve yeniden usulüne uygun tebliğ işlemi gerçekleştirilene kadar tebliğe bağlı hiçbir işlemin yürümeyeceğini yürüse de geçersiz olacağını söyleyebilir³⁰.

²⁵ Danıştay 7.D E.2001/1844 K.2004/555"... Tebliğ edilen işlemlerin, tebliğ yapılmadan önce de hüküm ifade ettiklerinin; tebliğ yazısının ise, tebliğ edilen işlemlerin hukuki yapıları dışında ayrı bir varlığa sahip olduğunun açık kanıtıdır..." www.danistay.gov.tr

²⁶ KIRBAŞ, Sadık, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2004, s.125.

²⁷ Danıştay 4. Dairesi'nin E.1995/1945, K.1995/5872. www.danistay.gov.tr

²⁸ AKIN Emrah, "Vergi Usul Hukukunda Tebligat Hükümleri ve Hatalı Tebliğ Kavramı", Yaklaşım, Sayı:179, Kasım 2007.

²⁹ ÖZBALCI Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorumu ve Açıklamaları**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1975, s.141.

³⁰ Danıştay 7.D E1987/3539 K1991/1098 "...Yükümlü şirket adına tanzim ve tebliğ edilen ödeme emrini olayda, 213 sayılı VUK 102.maddesi uyarınca posta vasıtası ile tebliğin mümkün olmaması üzerine 107.madde hükmü doğrultusunda ihbarnamelerin bir defa da memur eliyle tebliği cihetine gidildiği, yoklama memurunca tanzim edilen mahalle muhtarı tarafından tasdikli adres tutanağında, davacının adresinin bilinmediği ve başkaca tespit edilen yeni adresinin bulunmadığının saptandığı, oysa tebligatın davacı şirketin 1981 ve 1982 yıllarında vergi dairesine vermiş olduğu istihsal vergisi beyannamelerinin de iş merkezi olarak bildirdiği adresine, posta veya memur eliyle denenmemiş olması karşısında, 213 sayılı kanunun 103.maddesinde öngörülen, "mükellefin adresinin meçhul bulunması" durumunun söz konusu olmadığı, kaldı ki beyannamelerde şirketin iş merkezi adresi olarak bildirilen yerde dava konusu ödeme emrinin tebliğinin gerçekleştirildiği, bu durumda, ilan yolu ile yapılan tebliğ, mükellef adresinin meçhul bulunmaması halinde başvurulacak bir tebliğ şekli olduğuna göre, koşullar oluşturulmadan yapılan ilan tebligat hükümsüz hale geldiği cihetle, kesinleşmediği anlaşılan cezalı tarhiyata ilişkin ödeme emrinde

İkinci olarak ise VUK'un özel bir kanun olduğu, tebliğle ilişkin bu düzenlemedeki boşluğun genel kanun olan 7201 sayılı Tebligat Kanunu ile doldurulabileceği söylenebilir³¹. Tebligat Kanunu md. 32'de ise, "Tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile, muhatabı tebliğle muttali olmuş ise muteber sayılır. Muhatabın beyan ettiği tarih, tebliğ tarihi addolunur." şeklinde usulsüz tebliğ halinde nasıl bir yol izleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu madde vergi hukukundaki usulsüz tebliğ haline uyarlanırsa muhatabın tebliği öğrendiği takdirde tebliğ geçerli olacaktır. Muhatabın tebliği öğrendiği tarihi tebliğ tarihi kabul edip tebliğle bağlı işlemler bu tarihten sonra yürüyebilecek ve geçerli olacaktır³².

Bu iki durumdan hangisinin hukuka uygun olduğu ifade edilecek olursa VUK 3.maddede lâfzın açık olmadığı halde amacın göz önünde bulundurulması gerektiği hükmü göz önüne alınmalıdır. Öyleyse tebliğin amacı yapılan işlemde yani tarihyattan muhatabı haberdar etmek olduğuna göre tebligat kanunundaki muhatabın öğrendiği tarihi tebliğ tarih olarak kabul etmemiz tebliğin amacına uygun bir çözüm olarak görünmektedir. Ancak vergi hukukunda tarhiyatın mükellef nezdinde geri dönülemez sonuçlar doğuracağı göz önüne alındığında ise VUK'ta yer alan tebliğ hükümlerinin öncelikli olarak dikkate alınması yararlı olacaktır.

5. Tebligatın Hükümsüzlüğünde İdarenin Sorumluluğu

İdari işlem, idarenin tek yanlı irade açıklaması ile hukuki sonuç doğuran, hukuk düzeninde değişiklik yapan işlemlerdir. Başka bir ifade ile idari işlemler amme idaresinin herhangi bir faaliyet tezahürünü ifade eder³³. İdare tarafından yapılan her işlem idarenin işlemidir fakat idari işlem değildir. İdari işlemin özellikleri sayılacak olursa³⁴ idari işlemler³⁵;

yasal isabet görülmediğinden bahisle iptal eden İstanbul 10.Vergi Mahkemesi kararının temyiz isteminin reddine, kararın onanmasına karar verildi..." www.danistay.gov.tr

³¹ Danıştay 4.D 4159/2365 "... Olayda, dava konusu ihbarnamelere ilişkin tebligat "Madencilik, Kimya Sanayi Ticaret adlı firmanın kaşesi basılarak, ismi yazılmayan bir şahsın imzasına yapılmıştır. Bu durumda usulüne uygun yapılmış bir tebligattan söz edilemeyeceğinden, ittıla tarihine göre 30 gün içinde açıklan davanın süresinde olduğu kabulü gerekir..." Saban, a.g.e., s.139.

³² Danıştay 4.D E.2001/4914 K.2002/1461 "...213 sayılı VUK 94'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında; Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır. Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Tüzel kişilerin müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması kâfidir." 7201 sayılı Tebligat Kanununun 32'nci maddesinde ise, "Tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile, muhatabı tebliğle muttali olmuş ise muteber sayılır. Muhatabın beyan ettiği tarih, tebliğ tarihi addolunur." hükümlerine yer verilmiştir. Olayda mahkemece davacının 2577 sayılı İYUK 7' inci maddesinde belirtilen 30 günlük süre içinde dava açmaması nedeniyle reddine karar verilmiş ise de; özel usulsüzlük cezasına ilişkin ihbarnamenin davacı ile isim benzerliği olan ... Anonim Şirketinin yönetim kurulu üyesi olduğu dosyadaki belgelerden anlaşılan ...'a yapılması ve tebliğ alındığında tebellüğ eden kişinin davacı şirket içerisindeki unvanı konusunda bir açıklamaya yer verilmemiş olması karşısında, öğrenme tarihine göre süresinde açılan davanın, anılan kanun maddelerine aykırı olarak tebliğ tarihi esas alınarak verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir..." www.danistay.gov.tr

³³ ZANOBINI Guido, **İdare Hukuku**, C.I, Çev: Atıf Akgüç ve Sahir Erman, İstanbul Üniversitesi Yayın No:270, Hukuk Fakültesi Yayın No:56, M. Sadık Kağırtçı Matbaası, İstanbul, 1945, s.218 vd.

³⁴ GÖZLER Kemal, **İdare Hukuku**, C.1, Ekin Yayıncılık, Ankara, 2003, s.607.

³⁵ Bu konuda bkz, DURAN Lütfi, **İdare Hukuku Meseleleri**, İstanbul Üniversitesi Yayın No:1080, Hukuk Fakültesi Yayın No:230, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1964; ONAR Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Marifet Basımevi, İstanbul, 1952; DÜREN Akın, **İdare Hukuku Dersleri**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayın No:447, Sevinç. Matbaası, Ankara, 1979; DERPİL Süheyl, **İdare Hukuku**, 4. Baskı, C.I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Güzel Sanatlar Matbaası, Ankara, 1955 ve ZANOBINI, a.g.e.

- 1) Tek yanlıdır, yani idarenin tek yanlı irade açıklaması ile oluşur.
- 2) İcraidir, ilgisinin rıza ve muvafakati olmasa dahi ilgililerin hukuki durumuna etki eder.
- 3) Re'sen icra edilebilirdir, İdarenin işlemi herhangi bir adli yargı veya adli icraya başvurmadan re'sen icra edilebilirdir.
- 4) Hukuka uygunluk karinesinden yararlanırlar, yargı organlarıncı iptal edilinceye kadar hukuka uygun olduğu varsayılır ve uygulanmasına devam edilir.
- 5) Yazılıdır.

Tebliğ işlemi ise idarenin işlemi olup, idari işlem niteliğinde değildir. Tebliğ idarenin icrai olmayan işlemlerinden teyit edici işlem kategorisine girer³⁶.

Teyit edici işlemler idari karardan sonra gelen ve idari kararın varlığını kanıtlayan icrai niteliği olmayan işlemlerdir. Bu işlemler mevcut idari karardan farklı, yeni bir karar değildirler. Teyit edici işlem teyit ettiği icrai işlemle “konu” ve “sebebe” unsurlarında benzerlik gösterir.

Tebliğ işleminde de icrai olan kendinden önceki idari işlemdir. Tebliğin idari işlem den ayrı bir icrailiği bulunmamaktadır bu nedenle de idari işlem olarak nitelendirilmez. Çünkü tarhiyat tebliğe bağlı bir icrailik taşımakta ve bu noktada tebliğ idari işlem vasfına bürünmemektedir.

İdarenin sorumluluğundan söz edebilmek için, idari işlem, idari eylem, idari sözleşmeyle arasında illiyet bağı olan bir zarar söz konusu olmalıdır.

Tebliğ in usulsüzlüğü halinde idarenin sorumlu tutulması mümkün gözükmemektedir. Tebliğ bir idari işlem değildir kaldı ki idarenin sorumluluğu için ortada bir idari işlem, idari eylem veya idari sözleşme bulunmalıdır.

Tebliğ vergilendirme sürecinde idari bir işlem olarak ele alınsaydı usulsüz tebliğ halinde idarenin bazı sorumluluklarının doğması muhtemeldi. Eğer tebliğ idari işlem olarak düzenlenseydi idarenin bazı sorumlulukları ortaya çıkabilirdi.

Buna göre usulsüz tebliğ halinde idarenin hizmetin kötü işlemesi³⁷ nedeniyle hizmet kusurundan doğan bir sorumluluğu olurdu. Fakat hizmet kusurunda sorumluluktan bahsedebilmek için³⁸;

- 1) Kişinin hizmetin kötü işlemesi nedeniyle yani tebliğ in usulsüz olması yüzünden bir zararının doğmuş olması,
- 2) Zararın nedeni idari personelin bir davranışı olmalı, yani tebligatın usulsüzlüğüne idari personelin neden olması,
- 3) Zararı doğuran davranış ile personelin görevi arasında bir illiyet bağı bulunması gerekir.

Yani usulsüz tebliğden dolayı kişinin bir zararı meydana gelmiş ise hizmet kusuru ilkesince idarenin sorumluluğu söz konusu olabilecektir. Bu durumda idare kişinin zararını karşılar ve sonrasında usulsüz tebliğ işlemi gerçekleştiren personele rücu

³⁶ GÖZLER, a.g.e, s.604.

³⁷ GÖZÜBÜYÜK Şeref, **Yönetsel Yargı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s.287.

³⁸ ÇAĞLAYAN Ramazan, **İdarenin Kusursuz Sorumluluğu**, Asil Yayıncılık, Ankara, 2007, s.134.

eder. Fakat tüm bunlar tebliğin idari bir işlem faraziyesinin kabulü halinde söz konusu olacaktır. Oysa ki VUK'ta tebliğ idari bir işlem olarak görünmemektedir. Bu nedenle usulsüz tebliğ nedeniyle idarenin sorumluluğuna gidilemez.

6. Değerlendirme

Hukukumuzda tebliği düzenleyen kanun 7201 sayılı Tebligat Kanunudur. Fakat vergilendirmenin temel hak ve özgürlükleri ile yakın ilgisi ve özel bir kanun niteliği taşıması dolayısıyla, "tebliğ" konusu VUK'ta ayrıca vergi hukuku ilkeleri oluşturularak özellikli bir biçimde düzenlenmiştir. Buna göre VUK'ta açıklık bulunmayan hallerde Tebligat Kanununa göre işlem yapılır. Tebliğin kanunun belirlediği usul ve şekle uyularak yapılması önemlidir. Usulüne uygun yapılmayan tebliğ sonuç doğurmaz. Çünkü tarh işlemi tebliğin gerçekleşmesiyle mükellef nezdinde hukuksal sonuç doğurur³⁹.

Tebliğin usulüne göre yapılamaması durumu ise; Tebliğ edilen belgede usulsüzlük veya Tebliğin usulsüzlüğü diye sınıflandırılabilir. Tebliğ edilen belgede usulsüzlük olması durumunda tebliğ yapılamasa da tarhiyat varlığını korur. Ancak "tarh işleminin mükellef veya sorumluya tebliği ile vergi borcu doğuran idari işlem tamamlanmış"⁴⁰ olduğundan tebliğ önemli bir hukuksal yürüteç görevi üstlenmektedir. Tebliğ edilen belgedeki esasa müessir hatalar yapılan tebliği de hükümsüz kılar ve tebliğin tekrar kanuna uygun şekilde yapılması gerekliliği doğar. Tebliğin usulsüzlüğünde ise VUK'ta tebliğ edilen belgenin hatalı olması duruma ilişkin hüküm bulunmasına rağmen yapılan tebliğin VUK'ta öngörülen tebliğ usullerine aykırı yapıldığında nasıl bir sonuç doğacağı VUK'ta düzenlenmemiştir. Bu kanun boşluğu yorumlama yoluyla giderilmeye çalışılabilir ve VUK'ta tebliğe ilişkin bu kanun boşluğunun 7201 sayılı Tebligat Kanunu ile doldurulması gerektiği söylenebilir.

VUK'ta usulsüz tebliğ halinde idarenin sorumluluğunda ise tebliğ idari işlem olarak değil, bir bilgilendirme işlemi olarak addedildiğinden idarenin sorumluluğundan bahsedilemez. Ayrıca ifade edilmesi gerekir ki vergi usul kanunumuzda yer alan tebliğ, idari işlem türlerinden uygulamaya ilişkin işlemler kategorisinde yer almaktadır⁴¹. Fakat tebliğ idari işlem olarak nitelendirilseydi bu durumda da kişinin bu usulsüzlük nedeniyle bir zararı meydana geldiği takdirde hizmet kusuru ilkesince idarenin sorumluluğundan bahsedebilirdi.

Bu noktada belirtmek gerekir ki idari işlemlerin ilgililerine duyurulması amacıyla yapılan tebliğ işlemleri usulü işlemler olduğundan bu işlemlerdeki noksanlıklar ancak idari işleme karşı yargı yoluna başvurulması hallerinde ve idari işlemi kusurlandırmak için ileri sürülebilir. Bu nedenle tebliğ işlemlerinin ilgililerine duyurulmalarına aracılık ettikleri asıl idari işlemlerden ayrılarak tek başlarına idari dava veya konu edilmeleri söz konusu olamaz⁴². Zira hukuki sakatlıklar taşıyan tebliğ

³⁹ KIZILOL Şükri, ŞENYÜZ Doğan, TAŞ Metin, DÖNMEZ Recai, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s.148.

⁴⁰ AKSOY, Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s.54.

⁴¹ ÖNCEL vd., age, s.103.

⁴² Danıştay 3.D E.1994/1388 K.1994/ 3079 "...Davacının kesinleşen kamu alacağının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin tebliğ işlemine karşı açılan davayı; dosyanın incelenmesinden, Vergi Dairesince davacı adına 8.5.1991 gün ve 91/2853 sayılı ödeme emri düzenlenerek 3.6.1991 gününde eşine tebliğ edildiğinin, tebligatın usulsüz yapıldığı ileri sürülerek bu işlemin davaya konu edildiğinin anlaşıldığı, tebligat işlemi, 2577 sayılı İYUK 2.maddesinde sayılan idari yargıda dava konusu olabilecek idarenin tek taraflı doğrudan uygulanabilir nitelikte işlem olmadığından tebligatta yapılan usulsüzlüğün yukarıda anılan ödeme emrine karşı açılan davada incelenebileceği gerekçesiyle 2577 sayılı yasanın

işlemlerinin ilgilileri açısından hukuki sonuçlar doğurabilmesi olanağı bulunmamaktadır⁴³. Bu bağlamda idarenin hizmet kusuru ilkesine göre sorumluluğundan bahsetmek mümkün olmamaktadır. Fakat kanımızca vergi hukukunda tebliğ işleminin, hazinenin mali çıkarlarını ve idari yapının ciddiyetini ve işleyişini koruyacak biçimde düzenlenmesi gerekmektedir.

Kaynakça

- Akın E.** (2007), “Vergi Usul Hukukunda Tebligat Hükümleri ve Hatalı Tebliğ Kavramı”, Yaklaşım, Sayı:179.
- Aksoy, Ş.** (1999), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Atar, Y.** (2004), Vergi Hukuku, Mimoza Yayıncılık, Konya.
- Bilici, N.** (2009), Vergi Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Çağlayan R.** (2007), İdarenin Kusursuz Sorumluluğu, Asil Yayıncılık, Ankara.
- Çomaklı, Ş. E.** (2009), “Sigortasız İşçiye Tebligat Yapılabilir mi?”, E-Yaklaşım, Cilt:17, Sayı:193.
- Erginay, A.** (1971), Vergi Hukuku, Sevinç Matbaacılık, Ankara.
- Gözler, K.** (2003), İdare Hukuku, Ekin Yayıncılık, Ankara.
- Gözübüyük, Ş.** (2007), Yönetmelik Yargı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Günday, M.** (2002), İdare Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara.
- Kaneti, S.** (1986), Vergi Hukuku, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul.
- Karakoç, Y.** (2007), Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayıncılık, Ankara.
- Kırbaş, S.** (2004), Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M., Dönmez, R.** (2007), Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Kuru, B., Yılmaz, E., Arslan, R.** (2006), Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayıncılık, Ankara.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N.** (2005), Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Özbalcı, Y.** (1975), Vergi Usul Kanunu Yorumu ve Açıklamaları, Sermet Matbaası, İstanbul.
- Özyer, M. A.** (2008), **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Baskı, Maliye HUD Yayınları.

15.maddesinin (1/b) bendi uyarınca reddeden Konya Vergi Mahkemesinin kararının tebligatın usulsüz yapıldığı, bu işlemin 2577 sayılı yasanın 2.maddesi kapsamında davacıya konu edilecek işlemlerden olduğu ileri sürülerek bozulması istemidir. Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Konya Vergi Mahkemesinin kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına karar verildi...”
www.danistay.gov.tr

⁴³ Danıştay 4.D E.1998/4783 K.1999/3374, 7.10.1999;YALTI Billur, ÖZGENÇ Selçuk, **Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2005, s.145.

- Ruhi, A. C.** (2008), Tebligat Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Saban, N.** (2006), Vergi Hukuku, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Tosuner, M., Arıkan Z.** (2008), Vergi Usul Hukuku, Dokuz Eylül Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir.
- Uluatam, Ö., Methibay, Y.** (2001), Vergi Hukuku, İmaj Yayınevi, 5.Baskı, Ankara.
- Yaltı, B., Özgeç, S.** (2005), Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Yılmaz, E.** (2006), Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayıncılık, Ankara.
- Zanobini, G.** (1945), İdare Hukuku, C.I, Çev: Atıf Akgüç ve Sahir Erman, İstanbul Üniversitesi Yayın No:270, Hukuk Fakültesi Yayın No:56, M. Sadık Kağıtçı Matbaası, İstanbul.

İŞSİZLİK, YOKSULLUK VE YENİ BİR DÜNYA

İ. Özer ERTUNA^a

1. Giriş

21. Yüzyıl, insanlık çok önemli bir çelişki ile karşı karşıyadır. Bir taraftan, teknolojik gelişmeler insanlığa sorunlarını çözmede çok büyük imkânlar sunarken, öbür yandan, mevcut sistem ve ezberlerimiz, sorunlarımıza çözüm bulmayı imkânsız hale getirmektedir. Günümüzde, kapitalizm alternatifi olmayan bir sistem olarak ezberletilmekte, kapitalizm ise insanlığın özlemlerine cevap verememektedir.¹ Kapitalizm insanların maddi tüketim açlığını arttıran, onları doyumsuzluğa yönelten bir sistemdir. Bu, çözümü imkânsız hale getirilen sorunlardan iki tanesi işsizlik ve yoksulluk sorunlarıdır. Tarih boyunca insanlık bu sorunlarla mücadele etmeye çalışmış fakat o zamanlardaki imkânlarla bu sorunlar çözülememiştir. Günümüzde teknolojik gelişmeler, belki de tarih boyunca ilk defa, insanlığa, yoksulluğu yok edebilme imkânı yaratmıştır. Teknolojik gelişmelerle üretim kolaylaşmış, verimlilik katlanmış, iletişim ve ulaşım imkânları çok artmıştır. Fakat üzülecek belirtmek gerekir ki, bu gün de insanlık, mevcut sistemleri aşamadığından çözüm üretememekte ve bu başarısızlığını da kabullenmektedir. Dünya Bankası, 2007 yılında yayınladığı “Küresel Ekonomik Beklentiler (Global Economic Prospects)” raporunda, halen dünya üzerinde 1 milyar 400 milyon yoksulun bulunduğu, günde 1 dolardan düşük imkânla yaşayanların sayısının 2030 yılına kadar yarı yarıya azalarak 550 milyon kişiye düşeceğini tahmin ettiğini yazıyordu.² Öbür yandan, merkezi Londra’da bulunan yardım kuruluşu Oxfam ise, artmakta olan gıda fiyatlarının bu hedeflere ulaşmayı engelleyeceğini belirtiyor.³ Yani, yoksulluk bir kadermiş gibi projeksiyonları yapılıyor; yok edilmesi bir amaç olarak tanımlanamıyor. Günümüz imkânları çerçevesinde yoksulluğun, insanlığın bir yüzkarası olduğu, yoksulluk sorunu halledilmediği takdirde dünya üzerinde sosyal huzurun gerçekleştirilemeyeceği unutuluyor.

Bu çalışmamızda, mevcut sistemimiz içinde yoksulluk çıkmazını, yoksulluk ile işsizlik ilişkisini, işsizliğin kendi kendini besleme döngüsünü inceleyecek, çözüm stratejisi üretmeye çalışacağız. İncelememizde, nüfus sıralamasında en yüksek nüfusa sahip 40 ülkenin verilerinden yararlanacağız. Bu 40 ülke nüfus bakımından dünya nüfusunun yüzde 84,7’sini, satın alma paritesi açısından dünya gelirinin yüzde 83,2’sini temsil etmektedir.⁴ Verilerini incelediğimiz 40 ülkenin, satın alma paritesi üzerinden hesaplanmış kişi başına milli geliri 30 bin dolar dolaylarında ve üzerinde olan 9 ülkeyi zengin ülke, diğer 31 ülkeyi ise nispeten fakir ülke olarak tanımlıyoruz. Fakir ülke tanımımıza giren ülkeler arasında, kişi başına milli geliri en yüksek olan ülke 18 bin 800 dolarla, Polonyadır. Zengin olarak tanımladığımız ülkelerden kişi başına milli geliri en düşük olan ülke ise 29 bin 500 dolarla İspanya’dır. Görüldüğü gibi zengin olarak tanımlanan ülkelerin en düşük kişi başına milli geliriyle, nispeten fakir olarak tanımlanan ülkelerin en yüksek milli geliri arasında yaklaşık 10 bin dolarlık fark bulunmaktadır.

^a Prof. Dr. İ. Özer Ertuna, Okan Üniversitesi, İşletme Bölümü

¹ Bkz: İ. Özer Ertuna, Kapitalizmin Son Direnişi, Alfa Yayınları 1567, İstanbul, 2005.

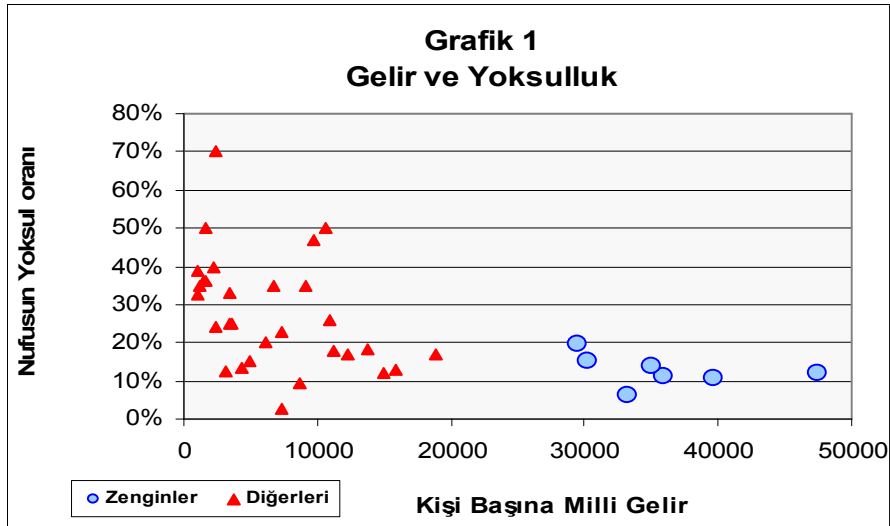
² <http://econ.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/EXTDEC/EXTRESEARCH/0,,contentMDK:21882162~pagePK:64165401~piPK:64165026~theSitePK:469382,00.html>

³ <http://www.porttakal.com/haber-dunyada-kac-milyar-insan-yoksul-94991.htm>

⁴ İncelemede yararlanılan özet tablo bu yazının ekinde sunulmaktadır.

2. Yoksulluk Çıkmazı

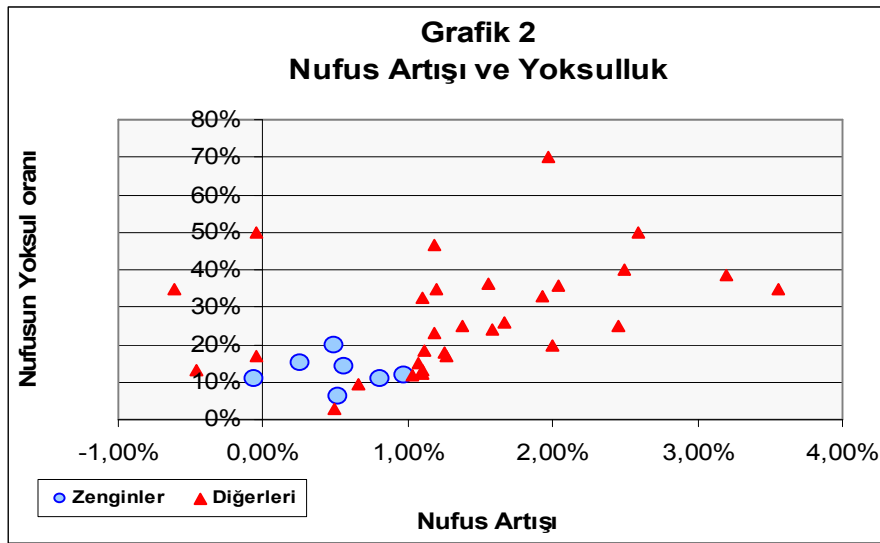
Yoksulluk, zengin ve fakir, tüm ülkelerin temel sorunlarından biridir. Doğal olarak bu sorun fakir ülkelerde daha şiddetli, zengin ülkelerde daha hafiftir. İnceleme kapsamımızdaki ülkelerin kişi başına gelirleriyle, yoksullukları Grafik 1'de sunulmuştur. Grafikte görüldüğü gibi, yoksulluk bilgisi bulunan, kişi başına milli geliri yaklaşık 30 bin doların üzerinde olan 7 zengin ülkenin, yoksulluk oranı yüzde 6,2 ile yüzde 19,8 aralığında değişmektedir. Bu grupta, en düşük yoksulluk oranı Fransa'da, en yükseği ise İspanya'da gözlenmektedir. Kişi başına milli geliri 18 bin 800 doların altında olan 26 ülkede yoksulluk oranları yüzde 2,8 ile yüzde 70 arasında değişmektedir. Nüfusunun sadece yüzde 2,8'i yoksul olan ülke son 30 yıldır çok başarılı bir gelişme gösteren, kişi başına milli geliri 7400 dolar olan Çin'dir. Öbür yandan, nüfusunun yüzde 70'i yoksul olan ülke, kişi başına milli geliri 2400 dolar olan Nijerya'dır. Çin ile ABD'deki yoksulluk oranlarının karşılaştırılması yoksulluğun sadece gelirle ilgili olmadığını açıkça göstermektedir. Dünyanın en zengin ülkesi kabul edilen, kişi başına milli gelirin 47 bin 400 dolar olan ABD'de yoksulluk oranı yüzde 12 dolayındadır. Oysa Çin'in kişi başına milli geliri sadece 7400 dolar, yani ABD'dekinin altıda birinden azdır. Buna rağmen Çin'de yoksulluk oranı sadece yüzde 2,8'dir.



Dünya üzerinde yoksulluğun geleceğine baktığımızda da durum çok iç açıcı değildir. Önümüzdeki 10 yılda, dünyadaki gelişmeler ve beklentiler hemen hemen kesinlik kazanmıştır. Bu gelişmelerden iki tanesinin de, dengesiz nüfus artışı ve temel kaynakların yetersizliği olacağı da hemen herkesçe kabul edilmektedir.⁵ Bu beklentiler altında, bugün 6 milyar 768 milyon kişi olan dünya nüfusuna 2020 yılında 750 milyon kişi daha eklenecektir. Bunun, konumuz bakımından önemli olan yanı, bu artışın çoğunun, fazla nüfusu geçindirme olanağı en az olan yoksul yerlerde gerçekleşeceği. Dünya üzerinde nüfus, yoksul ülkelerde daha hızlı artmaktadır.

⁵ Diğer iki gelişme zenginliğin Asya'ya kayması ve evrensel veri erişimidir. Futureagenda, 2020 Yılında Dünya, Vodafone, s. 5.

Grafik 2, inceleme kapsamımızdaki ülkelerde yoksulluk oranlarını ile nüfus artışı ilişkisi sergilemektedir. Grafikte görüldüğü gibi yoksullukla, nüfus artışı arasında gözle görülür bir korelasyon vardır. Korelasyon katsayısı yüzde 45 dolaylarındadır. Grafiğin en ilginç yanı, zengin ülkelerde yoksulluk oranı ve nüfus artışının dar bir alanda kümelenmesi; diğer nispeten daha fakir ülkelerde yaygın bir görünüm arz etmesidir. Çalışma kapsamındaki zengin ülkelerde nüfus artışı yüzde 1,0'in altında; yoksulluk oranı da, yukarıda da belirttiğimiz gibi, yüzde 6,2 ile yüzde 19,8 aralığındadır. Oysa, çalışma kapsamımızdaki nispeten fakir ülkelerde yoksulluk oranı yüzde 2,8 ile yüzde 70,0; nüfus artış hızı ise binde 6 azalış ile yüzde 3,6 artış aralığındadır. Bu gözlemler nüfusun, nispeten daha fakir, yoksullukla mücadele imkânlarının daha dar olduğu ülkelerde arttığını kanıtlamaktadır.



Nüfusun yoksul ülkelerde hızlı artması, yoksulluğun önlenmesi için, zaten kıt olan imkan ve kaynakların önemli miktarlarda fakir bölgelere aktarılmasını gerektirecektir. Öbür yandan, herkesin kesin gözüyle baktığı gibi, dünyanın temel kaynaklarında önemli eksilmeler yaşanacaktır. Böyle bir ortamda, zengin ülkelerin, yoksulluğun yok edilmesi için gerekli transferlere yatkın olmadıkları görülmektedir.⁶ Bugün dünya üzerinde çok derin bir gelir dağılımı uçurumu bulunmaktadır. Dünya nüfusunun en fakir yüzde 10'u, dünya gelirinin yüzde 2,7'sini tüketmekte, en zengin yüzde 10'u ise, yüzde 27,3'ünü tüketmektedir. Bu gelir dağılımı uçurumu, sadece zengin ülkelerle fakir ülkeler arasındaki uçurum değildir. Ayrıca, hem zengin hem de fakir ülkelerin bünyelerinde de zengin ve yoksullar arasında benzeri bir uçurum vardır. Dünyanın en zengin ülkesi ABD'de bu uçurum dünya ortalamasından da geniştir. ABD'de en fakir yüzde 10 milli gelirin yüzde 2'sini, en zengin yüzde 10 ise gelirin yüzde 30'unu tüketmektedir. Dünya'nın zengin grubu olarak bilinen Avrupa Birliği'nde de durum bir nebze daha iyi olmasına rağmen dünya ortalamalarına çok yakındır. Avrupa Birliği'nde hane halkının en fakir yüzde 10'u gelirin yüzde 2,9'unu, en zengin yüzde 10'u ise gelirin yüzde 25,6'sını tüketmektedir. Dünya genelinde, 2010 yılında kişi başına gelir 11.100 ABD dolarıdır. Aynı yıl, Avrupa

⁶ Özyönetim teorisyeni Jaroslav Vanek böyle bir transferi gerekli görmektedir. Albert Perkins ile yaptığı bir söyleşide: "Sürdürülebilir bir dünya için bugünün dengininin onda biri, fakirinin on misli imkana kavuşması gerekir. Ancak bu ekonomik bir umuttur." demektedir. <http://www.ru.org/51cooper.html>

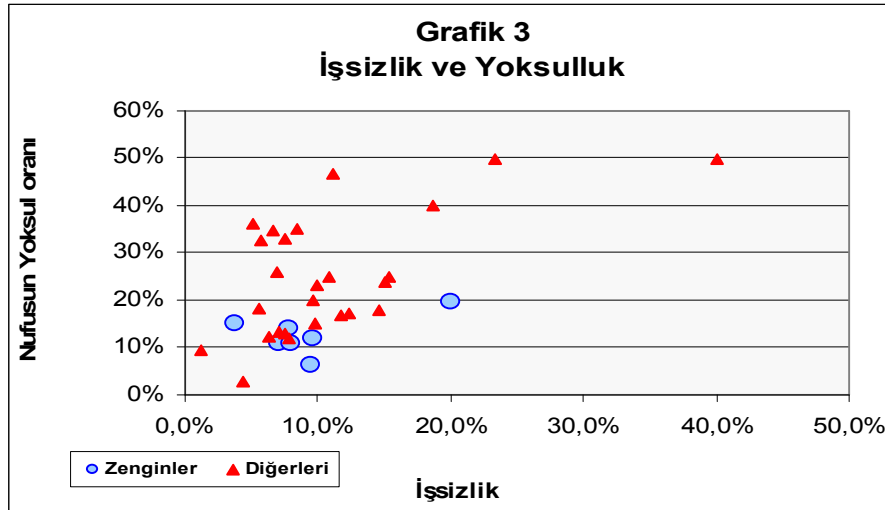
Birliği'nde kişi başına gelir 32.900 ABD doları, ABD'de ise 47.400 dolardır. Mevcut sistemimiz altında zengin ülkeler zenginliğini arttırma peşindedir ve mevcut tüketim eğilimlerinden herhangi bir şekilde fedakârlık edecek gibi görünmemektedir. Avrupa Birliği'ndeki kişi başına gelir düzeyi dünya geneline yayılacak olsa, dünyanın yarattığı gelirin 3,2 misline; ABD'deki kişi başına gelir düzeyi dünya geneline yayılacak olsa dünyanın yarattığı gelirin 4,3 misline ihtiyaç vardır. Zaten hızla tüketilen dünya kaynaklarının bunu sağlaması mümkün değildir. İnsanlık maddi açlığını azaltan, dünyanın yenilenemeyen doğal kaynaklarını israf etmeyen sistemler geliştirmek zorundadır.⁷ Bu sistemler yoksulluk sorununun çözümlenmesine de yardımcı olacaktır.

3. Yoksullukla İşsizliğin İlişkisi

Yoksulluğun temel nedeni işsizliktir. Tabii ki, varlıklı olup, varlıklarından rant elde edenler yoksul değildir. Onlar genellikle işsiz tanımlamasına da girmezler. Bu nedenle yoksulluğun önlenmesi için temel çözüm, insanlara iş imkânları yaratmak, onları üretken hale getirmektir. Yoksulluğun ıstıraplarını dindirmeye yönelik sosyal yardım projeleri, yoksulluğu yok etmeye yönelik değildir. Hatta pek çok sosyal yardım projesinin yoksullukla mücadeleyi ertelediği de söylenebilir. Yoksulluk sorununun gerçek çözümü kişileri yaratıcılıklarını ve becerilerini geliştirerek, onlara yeni beceriler kazandırarak iş sahibi kılmaktır.

Grafik 3 inceleme kapsamımıza giren hem yoksulluk, hem de işsizlik bilgisi olan ülkelerde yoksulluk oranıyla, işsizlik oranlarının ilişkisini sergilemektedir.

Grafiğimiz, incelediğimiz ülkelerde, yoksulluk ve işsizlik arasında pozitif, kuvvetli bir ilişkinin bulunduğunu göstermektedir. Tüm ülkelere baktığımızda yoksulluk ve işsizlik arasındaki korelasyon katsayısı yüzde 56,3'tür. Bu korelasyon, zengin ülkelerde yüzde 51,4, fakir ülkelerde ise yüzde 59,2 düzeyindedir.



Nüfus ve yoksulluk arasındaki ilişkide olduğu gibi, yoksulluk ve işsizlik arasındaki ilişkide de zengin ülkeler bir kümeleşme; nispeten fakir ülkeler ise yaygın bir dağılım sergilemektedir. Hele hele, hem yoksulluk hem de işsizlik oranı yüzde 20 do-

⁷ M. Mitchell Waldrop, Karmaşıklık, Düzen ve Kaosun Eşiğinde Beliren Bilim, Çev.: Zülfü Dicleli, Türk Henkel Dergisi Yayınları, 8 Aralık 2003, İstanbul, s.285.

laylarında olan İspanya hariç tutulacak olursa, kümeleşme ve yayılma durumu daha bariz olarak ortaya çıkmaktadır. Bu gözlemler, işsizliğin yoksulluğa neden olan çok önemli bir faktör olduğunu, ama yoksulluğu etkileyen tek faktör olmadığını göstermektedir. Öbür yandan, yoksullukla mücadelede işsizliğin önlenmesinin çok önemli rol oynayacağını yadsınmadığı da açıktır.

Günümüzde hem zengin ülkeler, hem de fakir ülkeler farklı nedenlerden işsizlikle karşı karşıyadır. Bir genelme yapacak olursak, fakir ülkeler istihdam yaratıcı “yatırımlar” yapamadıkları için; zengin ülkeler ise, işsizliğe neden olan “yatırımlar” yaptıkları için işsizlik sorunuyla karşı karşıyadır.

Yukarıdaki paragrafta söz ettiğimiz iki tür yatırımın, yani istihdam arttırıcı ve işsizlik arttırıcı yatırımların farkı açıklanmaya muhtaçtır. İstihdam yaratan yatırımlar, iş kurmak için gerekli olan maddi yatırımlar ve insan yeteneklerini arttırmaya yönelik yatırımlardır. Fakir ülkeler bu yatırımları yapacak maddi imkânlarla sahip değildir. Esasında küçük mali imkânlarla yoksul ve işsizler iş sahibi yapılabilmektedir. Bangladeşli Profesör Muhammad Yunus, kurduğu Grameen Bankasıyla yoksullara “mikro-krediler” vererek milyonlarca yoksulu iş sahibi yapmıştır. Muhammad Yunus mikro-kredi uygulamalarını başlattığı için 2006 yılında Nobel Barış Ödülü’ne layık görülmüştür.⁸ Üzülerek belirtmek gerekir ki bu ve buna benzer pek çok çaba, sorunun temeline inmediği ve mevcut sistem içinde çözüm aradığı için dünya üzerinde yoksulluğu ve işsizliği önleyememektedir.

Zengin ülkelerde ise yeni yatırımlar işsizliği azaltmadığı gibi arttırabilmektedir. Bugün zengin olan ülkelerde, işsizliğin iki temel nedeni olduğu söylenebilir. Bunlar GATT anlaşmasıyla kurulan “yeni dünya düzeni” ve “teknoloji alanındaki hızlı gelişmelerdir”. Yeni dünya düzeni, mal ve hizmetlerin ülkeler arasında serbestçe dolaşımını sağlayan düzendir. ABD öncülüğünde uzun tartışma ve mücadeleler sonunda, 1994 yılında varılan GATT anlaşması, mal ve hizmetlerin ülkeler arasındaki dolaşımını zorlaştıran tüm engellerin kaldırılması ilkesini getirmiştir. Bu ilke çerçevesinde güçlü markaya sahip olan, zengin ülke şirketleri hammaddelerini en uygun yerlerden satın alabilmekte, bunları üretimin ucuz işçilik maliyetleriyle yapabileceği ülkelere hiçbir engelle karşılaşmadan götürebilmekte, ucuz işçilikle ürettikleri mallarını, yine hiçbir engelle karşılaşmadan en uygun pazarlara nakledebilmektedir. Bu nedenle gelişmiş ülkelerde pek çok şirket üretimlerini, işçiliğin bol ve ucuz olduğu Çin ve diğer Güneydoğu Asya ülkelerine taşımıştır. Bu, doğal olarak zengin ülkelerde işsizlik ve yoksulluk sorunu yaratmaktadır. Amerika’da işini kaybeden geniş halk kitleleri, “Çin bizim işimizi çalıyor” sloganıyla politikacıları etkilemeye çalışmaktadır. Öbür yandan üretim tesislerinin işçiliğin ucuz ve bol olduğu ülkelere kayması, Çin, Endonezya, Tayland gibi ülkelerin işsizlik sorununun hafiflemesine hizmet etmiştir.

Diğer yandan; mevcut ekonomi düzenimizde, işçilik bir maliyet unsuru kabul edilmekte ve şirketler kar amacı gütmektedir. Şirketler karlarını arttırabilmek için maliyetlerini düşürme çabası içindedir. Mevcut düzenimizde işçi ekmeğini kazanabilmek için makine ve robotlarla rekabet etmek zorundadır. Aynı iş, makine ve robotlarla daha ucuza yapılabilecekse, şirketler makine ve robotlara yatırım yaparak işçilerini işten çıkarabilmektedir. Zengin ülkelerde bu tür yatırımlar, işten çıkarmalarla sonuçlanmakta, işten çıkarmalar giderek yaygınlaşmakta ve işsizliği arttırmaktadır.

⁸ http://www.businessweek.com/magazine/content/05_52/b3965024.htm

Görüldüğü gibi, günümüzde zengin ve fakir ülkeler farklı nedenlerden yoksulluk ve işsizlikle karşı karşıyadır. Fakir ülkelerde yatırım eksikliği yoksulluk ve işsizliğe neden olurken; zengin ülkelerde yatırımların ucuz ülkelere kayması ve emek ikame eden yatırımlar yoksulluk ve işsizliğe neden olmaktadır.

4. İşsizlik Sorunu ve Krizle İlişkisi

Krizin yaşandığı 2009 yılında, dünya üzerinde, 3 milyar 232 milyon kişi olan çalışabilir nüfusun yüzde 8,2'si, yani 265 milyon kişinin işsiz olduğu tahmin edilmektedir. Dünya üzerinde 2009 yılında yaşanan kriz, binde 7 gelir kaybına neden olurken, bunun çok üzerinde, yüzde 1,5 dolaylarında istihdam kaybına neden olmuştur. 2009 yılında pek çok ülkede toplu işten çıkarma olayları yaşanmıştır. Bu ise geniş bir çevrede işsizliğin temel nedeni olarak krizin gösterilmesine neden olmuştur. Oysa mevcut rakamlar yaşanan istihdam kayıplarının yaşanan krizden kaynaklandığını pek desteklememektedir.

Önce şunu belirtebiliriz. Yaşanan kriz tüm ülkeleri etkisine almamıştır. Krizin kaynağı olan ABD 2009 yılında yüzde 2,4, Almanya yüzde 5, Japonya yüzde 5,3, Rusya yüzde 7,4, Türkiye yüzde 6 gelir kaybına uğramıştır. Kimi ülkeler krizden neredeyse hiç etkilenmemiş, kimi ülkeler ise kriz döneminde ekonomik başarılarını arttırmıştır. Örneğin 2009 yılında Hindistan'ın milli geliri yüzde 7,4, Çin'in ise milli geliri yüzde 9,1 artmıştır. Oysa Hindistan ve Çin dâhil pek çok ülkede 2009 yılında işsizlik artmıştır. Gene de en büyük işsizlik artışları sırasıyla ABD, Türkiye, Rusya ve Japonya'da görülmüştür. Henüz kesin rakamlar elde edilememiş olmasına rağmen, 2010 yılında dünya gelirinin yüzde 4,6 arttığı, gelir düzeyindeki bu artışa rağmen dünya üzerinde işsizliğin yüzde 8,2'den yüzde 8,8'e yükseldiği tahmin edilmektedir.

İşsizlikteki artışla, yaşanan kriz arasında bağlantı kurulmasının temel nedeni, şirketlerin toplu işten çıkarmalarında gözlemlenen artıştır. 2009 yılında pek çok ülkede toplu işten çıkartmalar yaşanmıştır. Örneğin ABD'de 2009 yılının Mayıs ayında 2 bin 794 toplu işten çıkarma olayında toplam 306 bin 788 kişi işten çıkarılmıştır. Bu sayılar daha önceki yılların sayılarının neredeyse iki katıdır. Ama son aylarda çok ilginç bir durum yaşanmaktadır. Wall Street Journal'ın haberine göre, her ne kadar işten çıkarmalar 2010 yılının ikinci çeyreğinde hız kesmiş olsalar da, geçmiş senelerin üzerinde seyretmekte, buna ve düşen satış gelirlerine rağmen şirket kârları ve yöneticilere ödenen ücretler artmıştır. 2010 yılının ikinci çeyreğinde Amerikan Şirketlerinin kârları 1 trilyon 208 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir. Elde edilen bu kârlar, birinci çeyreğin kârlarından yüzde 3,9, geçen senenin aynı dönemindeki kârlarından yüzde 26,5 daha fazladır.⁹ Wall Street Journal'ın değerlendirmesine göre, kârlardaki bu artış, toplu işçi çıkarmalar sayesinde gerçekleşmektedir.

Toplu işçi çıkarmaları da sadece günümüze ait bir olay değildir. 1994 yılında ekonomik koşullar çok iyi olduğu bir ortamda, Amerikan şirketlerinin kârları yüzde 11 artmış, bu artış, yeniden yapılandırma çabalarıyla yapılan 10 milyar dolarlık yatırım harcamaları sonucunda 516 bin 69 kişiyi işten çıkararak elde edilmiştir.¹⁰

⁹ http://jdeanicite.typepad.com/i_cite/2010/10/us-corporate-profits-soar-on-layoffs-wage-cuts.html

¹⁰ John Micklathwait & Adrian Wooldridge, *The Witch Doctors*, Mandarin, United Kingdom, 1997. s.34.

5. İşsizlik Sorununun Temel Nedeni

İşsizlik ve toplu işten çıkarmaların temel nedeni üretim sistemlerimizin kâr odaklı olması ve işçinin “bir maliyet unsuru” olarak görülmesidir. Bu haliyle işçi, ekmeğini kazanmak için çalışırken, yetenekleri her gün artan makine, bilgisayar ve robotlarla rekabet etmek zorundadır. Bir iş makine, bilgisayar ve robotla daha ucuza yapıldığı takdirde, makine, bilgisayar ve robotlara gerekli yatırımlar yapılarak işçiler işten çıkarılmaktadır. Teknolojik gelişmeler sonucunda, giderek makineler daha yetenekli, bilgisayarlar daha hızlı ve robotlar daha akıllı hale gelmektedir. Oysa insana yapılan yatırımların niceliği ve niteliği insan unsurunun rekabet gücünü koruyamamaktadır. Bu nedenlerden “yeniden yapılandırma” (re-engineering), “yeniden şekillendirme” (re-tooling) ve “küçülme” (downsizing) adları altında şirketler toplu işten çıkarmalar uygulamakta ve kârlarını arttırmaktadır.

Üretimde işçiliğin maliyet unsuru kabul edilmesi ülke ekonomisi açısından hatalıdır. İşçi üretime katılarak gelirini elde etmekte ve bu gelirini harcayarak üretilen mallara talep yaratmaktadır. Üretim faaliyetleri işçi, makine ve robotlar gibi üretim faktörleriyle gelir yaratırlar. Yaratılan bu gelirin teknik adı, katma değerdir. Üretim şirketlerinin amacı kar yaratmak, kar yaratmak amacıyla ücret gelirlerini azaltmak değil; kar, ücret ve faizden oluşan katma değeri arttırmak olmalıdır.¹¹

Günümüzün ekonomik sistemi, işçiyi bir maliyet unsuru kabul edip, ödenen ücretleri azaltmaya çalışmakta; diğer bir deyimle, işçiyi ikame edilebilir, vazgeçilebilir bir araç olarak görmektedir. Öbür yandan aynı sistem, ücretini almış olan işçiyi müşteri olarak görmekte ve onu “kral” ilan etmektedir. Pazarlama dalında en çok kullanılan slogan, “müşteri kraldır” sloganıdır. Ülkemizde en yaygın slogan ise “müşteri veli nimettir” sloganıdır. Diğer bir deyimle, şirketler elinde ücreti bulunan işçiyi kral, yani hedef ve müşteri kitlesi olarak görmektedir. Bu büyük bir çelişkidir. Aracın da, amacın da aynı insan olduğu unutulmaktadır.

Bu çelişki etkili bir kısır döngüyü de yaratmaktadır. Bir şirketin topluca işçi çıkarması, bu işçilerin satın alma gücünü zayıflatmakta, üretilen mallara talebi azaltmaktadır. Azalan talep, üretimi kısmayı gerektirmekte, kısılan üretim yeni işçi çıkarmalarına zemin hazırlamaktadır. Bu kısır döngü teknolojik gelişmeler sonucu kendini iyiden iyiye hissettirmeye başlamıştır.

6. İnsana Yatırım

Yukarıda açıkladığımız çelişki ve yarattığı kısır döngü sürdürülebilir bir kısır döngü değildir. İnsanın yeteneklerinin aynı kaldığı; gelişen teknoloji altında makine ve robotların yeteneklerinin sürekli arttığı bir ortamda, karlarını maksimize etmeyi amaçlayan işletmeler işçilerini makine ve robotlarla ikame edecektir. Bu ise işçilerin gelirlerini ve talebi düşürecek derinleşen bir durgunluğa neden olacaktır. Öbür yandan, artan işsizlik ve sefalet sosyal düzende onarılmaz yaralar açacaktır.

Dünyanın karşı karşıya kaldığı işsizlik sorunu mevcut düzen altında kolay kolay çözümlenebilecek bir sorun değildir. Ama gerçek şu ki, sürdürülebilir bir sosyal yaşam için dünya bu soruna çözüm aramak bulmak veya yaratmak mecburiyetindedir.

¹¹ Ertuna, Ozer, Wealth Welfare and the Global Free Market - A Social Audit of Capitalist Economics, Gower, 2009.

Esasında uygulama alanlarında ve bilim çevrelerinde işsizlik ve durgunluk döngüsünü kırarak, işsizliğe çözüm bulmaya yardımcı olabilecek yeni kavram ve modeller oluşturulmaktadır. Kanımca bu kavramlardan en önemlisi “paydaş” kavramıdır. Paydaş kavramı işletme sorumluluklarını anlamlı bir şekilde genişletmektedir. Paydaş kavramına göre, şirketler sadece ortaklarının değil işçilerinin, müşterilerinin, tedarikçilerinin, bayilerinin ve sosyal çevreleri gibi tüm ilişkide buldukları kesimlerin memnuniyetini gözetmek mecburiyetindedir. En yakın paydaş işçilerdir. Şirketler istihdam yaratmak ve işçilerine gelir yaratmak sorumluluğunu da taşımaktadır. Zaman içinde paydaş kavramı, şirket sosyal sorumluluğu, şirket çevre sorumluluğu gibi yeni kavramların gelişmesine de zemin hazırlamıştır. Günümüzde şirketler, temel amaçlarına ulaşabilmek için, yani kar edebilmek için bu yeni kavramlara uygun çalışmalar yapmak zorunluluğu hissetmektedir. Ancak, şirketler, insana hizmet etmek için bu kavramlara sarıldıklarında daha etkin çözümler yaratabilecektir.

Son yıllarda hız kazanan kapitalizme alternatif sistem arayışları da çözüm umudunu yeşertmektedir. Fikir düzeyinde geliştirilen yeni sistemlere, “Karma Kapitalizm”, “Vicdanlı (Conscious) Kapitalizm” gibi sistemler örnek gösterilebilir.¹² Karma kapitalizm, Hintli düşünürlerin önderliğinde, Hinduizmin temel kitaplarından biri olan Bhagavad Gita’nın ilkelerini (bu ilkelere karma denmektedir) öneren bir akımdır. Karma ilkelerine göre insanların servet edinme tutkularını vicdan mutluluğunu arama ile dengelemeleri gerekir. Yöneticiler paradan daha anlamlı hedefler peşinde koşmalıdır, şirketler de öyle. Şirketler işe daha kapsamlı bakmalı ve tüm paydaşlarının, ortakların, çalışanların, müşterilerin, toplumun ve çevrenin ihtiyaçlarını göz önünde tutmalıdır. Şirketler bir yandan değer yaratırken bir yandan da sosyal adalet de yaratma peşinde olmalıdır.

Vicdanlı Kapitalizm tanımını ilk yapan, yukarıda mikro kredilerin yaratıcısı olarak tanıttığımız Muhammad Yunus’tur. Muhammad Yunus 10 Ekim 2008 tarihinde Spiegel Online’la yaptığı söyleşide kapitalizmin başarısız olduğunu söylemiştir. Ona göre, kapitalizm sadece kar hedefine odaklanmamalı, topluma ve insanlığa hizmet etmeyi de amaçlamalıdır. Onun tanımlamasına göre, “vicdanlı kapitalizm” etik ilkeler üzerine kurulmuş bir kapitalizmdir.

Benzer şekilde, “Vicdanlı Kapitalist” sözcüğünü kullanan ve tanımlayan kişi ise Michael Strong’dur. Michael Strong 2009 yılında yönetici çevrelerinde önemli yankılar yapan “Çözüm Olsun” (Be the Solution) adında bir kitap yayınlamıştır. Kitap ve kitabın alt adı çok iddialıdır. Kitabın alt adı “Girişimciler ve Vicdanlı Kapitalistler Dünyanın Bütün Sorunlarını Nasıl Çözerler” ifadesidir. Yazar bu kitapta kapitalistlerin hedeflerini ve değer yargılarını değiştirmeleri gerektiğini savunmaktadır. Ona göre, kapitalistler kar maksimizasyonu yerine daha köklü ve derin hedefler oluşturmalı, değer yaratmada paydaş yaklaşımı uygulamalı ve paydaş haklarını bağdaştırmalıdır.

Bütün bu kavram ve sistem arayışları kısmi çözüm vaat etmekle birlikte, soruna temel çözümler üretmemektedir. Bunun da temel nedeni geliştirilen kavram ve sistemlerin mevcut algılamalarımızın çerçevesini aşamamasıdır. Önümüzdeki yüz yılın tüketim tercihleri, üretim yapıları günümüzdekinden çok daha farklı olacaktır. Belki de; gelecekte insanlar vakitlerinin çok küçük bir kısmını bugün anladığımız biçimdeki üretime harcayacaklar ve bugün anladığımız türden şeyleri tüketeceklerdir.

¹² Ayrıntılı bir değerlendirme için bakınız: Ertuna, Özer, Yeni bir Kapitalizme Doğru, MUFAD Dergisi, Ocak 2010, s. 6-18.

İnsan odaklı ve insanların yüceldiği bir ortamda insanlar çok farklı şeyler üretecek, çok farklı şeyler tüketecektir. İnsanlık çok daha yüksek düzeylerde kültür, sanat ve benzeri faaliyetler içinde olacaktır. İşte bütün bunlar günümüzde eğitimin, insana yatırımın ve insana yeni yetenekler kazandırmanın önemini arttırmaktadır. Belki de; gelecekte insanlar makine ile ikame edilebilir üretim aracı olarak görülmeyecek, makine ve robotları da kullanarak katma değer yaratan temel unsur olarak görülecektir. Bu da insana yaaatırımı, insanın eğitimine yatırımı gerektirmektedir.

Bir zamanlar insanların fiziki güçleri önemliydi. İnsanlar fiziki güçlerini satarak gelirlerini elde ediyordu. Buhar makineleri fiziki gücü anlamsız kıldı. İnsanlar yeni yetenekler, melekeler ve bilgi birikimi geliştirdi. İnsanlar melekelerini geliştirmek için çıraklık, kalfalık, ustalık sistemleri; bilgilerini arttırmak için okullar geliştirdiler. İnsanlar yetenek, meleke ve bilgilerini satarak gelirlerini sağladılar. Günümüzde teknolojik gelişmeler makineleri yetenekli, robotları daha akıllı hale getiriyor ve bilgiye ulaşmak kolaylaşıyor. İnsan yeni yetenekler geliştirmek zorunda. Büyük bir ihtimalle de bu yeni yetenekler zihin ürünleri, yaratıcı zeka ürünleri, hayal gücü ürünleri, kültür ve sanat ürünleri olacaktır.

7. Sonuç

21. yüzyılda insanlığın çözüm üretmesi gereken temel iki konu işsizlik ve yoksulluktur. Her ne kadar günümüzde insanlık sorunlarını çözmeye imkanına kavuşmuşsa da, mevcut ekonomik düzen bu sorunları çözümlenemeyen bir yana, giderek ağırlaştırılmaktadır.

Yoksulluk ve işsizlik zengin ve fakir ülkelerin müşterek sorunudur. Sorunun temelinde bugünkü sistemimizde şirketlerin kar amacına odaklanmış olması, işçiyi maliyet unsuru olarak görmesi yatmaktadır. Bir maliyet unsuru olarak işçi işini koruyabilmek, ekmeğini kazanabilmek için makine ve robotlarla rekabet etmek zorundadır. Gelişen teknolojinin makineleri daha yetenekli, robotları akıllı hale getirmesi sonucunda, işçi rekabet gücünü yitirmektedir. Bu nedenle karlarını arttırmak için şirketler de kitleler halinde işten çıkarmalara yönelmektedir. İşten çıkarmalar talebi kılmakta, kısılan talep yeni işten çıkarmaları gerekli kılmaktadır. Bu bir kısır döngüdür ve sürdürülebilir değildir.

Mevcut sistemde bazı gelişmeler işsizlik ve yoksulluk sorununun çözümüne katkı yapabilecek gibi görünmesine karşın, yeterli olmamaktadır. Öyle görülüyor ki karşı karşıya olduğumuz işsizlik ve yoksulluk gibi sorunlar, tarihte bir dönemin bittiğinin işaretleridir. Bugün insanlık yeni bir ekonomi, yeni bir kültür, yeni bir düzen ve bütün bunları gerçekleştirebilmek için, yeni bir eğitim sistemi bulmak ve yaratmak zorundadır.

Yararlanılan İstatistikler*

Ülke	Nüfus	GSMH (Milyar \$ SGP)	Nüfus Artış Hızı	GSH Reel Artışı			Kişi Başına GSMH (\$)			İşsizlik		Yoksulluk
				2008	2009	2010	2008	2009	2010	2009	2010	
Çin	1.330.141.295	9.854	0,49%	9,0%	9,1%	10,1%	6200	6800	7400	4,2%	4,3%	2,8%
Hindistan	1.173.108.018	4.046	1,38%	7,4%	7,4%	8,3%	3000	3200	3400	10,7%	10,8%	25,0%
ABD	310.232.863	14.720	0,97%	0,0%	-2,6%	2,8%	48300	46700	47400	9,3%	9,7%	12,0%
Endonezya	242.968.342	1.033	1,10%	6,0%	4,5%	6,0%	3900	4100	4300	8,1%	7,1%	13,3%
Brezilya	201.103.330	2.194	1,67%	5,1%	-0,2%	7,5%	10400	10300	10900	8,1%	7,0%	26,0%
Pakistan	184.404.791	451	1,59%	3,6%	4,3%	2,7%	2400	2400	2400	14,0%	15,0%	24,0%
Bangladeş	156.118.464	259	1,55%	6,0%	5,7%	6,0%	1500	1600	1700	5,1%	5,1%	36,3%
Nijerya	152.217.341	370	1,97%	6,0%	5,6%	6,8%	2200	2300	2400	4,9%	4,9%	70,0%
Rusya	139.390.205	2.229	-0,47%	5,2%	-7,9%	3,8%	16600	15300	15900	8,4%	7,6%	13,1%
Japonya	126.804.433	4.338	-0,24%	-1,2%	-5,2%	3,0%	34900	33100	34200	5,1%	5,2%	n.a.
Meksika	112.468.855	1.560	1,12%	1,5%	-6,5%	5,0%	14400	13400	13800	5,5%	5,6%	18,2%
Filipin	99.900.177	351	1,93%	3,7%	1,1%	6,7%	3400	3400	3500	7,5%	7,5%	32,9%
Vietnam	89.571.130	278	1,10%	6,3%	5,3%	6,8%	2800	2900	3100	6,5%	6,4%	12,3%
Etiyopya	88.013.491	84	3,20%	11,6%	8,7%	7,0%	900	900	1000	n.a.	n.a.	38,7%
Almanya	82.282.988	2.951	-0,06%	1,0%	-4,7%	3,3%	36400	34700	35900	7,5%	7,1%	11,0%
Mısır	80.471.869	501	2,00%	7,2%	4,6%	5,3%	5900	6000	6200	9,4%	9,7%	20,0%
Türkiye	77.804.122	958	1,27%	0,7%	-4,7%	7,3%	12400	11600	12300	14,1%	12,4%	17,1%
İran	76.923.300	864	1,25%	2,5%	1,5%	3,0%	11000	11000	11200	10,3%	14,6%	18,0%
Kongo DC	70.916.439	23	3,17%	6,2%	2,8%	3,0%	300	300	300	n.a.	n.a.	n.a.
Tayland	67.089.500	580	0,65%	2,5%	-2,2%	7,6%	8300	8100	8700	1,5%	1,2%	9,6%
Fransa	64.768.389	2.160	0,53%	0,1%	-2,5%	1,6%	34000	33000	33300	9,1%	9,5%	6,2%
İngiltere	62.348.447	2.189	0,56%	-0,1%	-5,0%	1,6%	36800	34800	35100	7,6%	7,9%	14,0%
İtalya	58.090.681	1.782	-0,08%	-1,3%	-5,1%	1,1%	31900	30300	30700	7,8%	8,4%	n.a.
Burma	53.414.374	60	1,10%	1,1%	1,8%	3,1%	1100	1100	1100	4,9%	5,7%	32,7%
Güney Afrika	49.109.107	528	-0,05%	3,7%	-1,8%	3,0%	10700	10400	10700	24,0%	23,3%	50,0%
Güney Kora	48.636.068	1.467	0,26%	2,3%	0,2%	6,1%	28500	28500	30200	3,7%	3,7%	15,0%
İspanya	46.505.963	1.374	0,49%	0,9%	-3,7%	-0,4%	31200	29800	29500	18,1%	20,0%	19,8%
Ukrayna	45.415.596	306	-0,62%	2,1%	15,1%	4,0%	7500	6400	6700	8,8%	8,4%	35,0%
Kolombiya	44.205.293	432	1,18%	2,7%	0,8%	4,4%	9500	9500	9800	12,0%	11,2%	46,8%

Sudan	43.939.598	99	2,50%	6,6%	4,2%	5,2%	2200	2200	2200	18,7%	18,7%	40,0%
Tanzanya	41.892.895	62	2,03%	7,4%	6,0%	6,4%	1400	1400	1500	n.a.	n.a.	36,0%
Arjantin	41.343.201	622	1,04%	6,8%	0,9%	7,8%	14100	14100	15000	8,7%	7,9%	12,0%
Kenya	40.046.566	66	2,59%	1,7%	2,6%	4,0%	1600	1600	1600	40,0%	40,0%	50,0%
Polonya	38.463.689	722	-0,05%	5,1%	1,7%	3,3%	17800	18200	18800	11,0%	11,8%	17,0%
Cezair	34.586.184	255	1,18%	2,8%	2,2%	4,1%	7100	7200	7400	10,2%	9,9%	23,0%
Kanada	33.759.742	1.564	0,80%	0,5%	-2,5%	3,0%	40000	38700	39600	8,3%	8,0%	10,8%
Uganda	33.398.682	42	3,56%	8,7%	7,2%	5,8%	1200	1200	1200	n.a.	n.a.	35,0%
Fas	31.627.428	154	1,08%	5,6%	4,9%	4,2%	4500	4700	4900	9,1%	9,8%	15,0%
Peru	29.907.003	275	1,19%	9,8%	0,9%	7,8%	8700	8600	9200	8,1%	6,7%	34,8%
Irak	29.671.605	118	2,45%	7,8%	4,5%	5,5%	3500	3600	3600	15,2%	15,3%	25,0%
TOPLAM	5.733.061.464	61.921										
DÜNYA	6.768.181.146	74.430	1,13%	2,7%	-0,7%	4,6%	11000	10800	11100	8,2%	8,8%	
AB	492.387.344	14.890	0,10%	0,6%	-4,0%	1,7%	33900	32400	32900	9,0%	9,5%	

***Kaynak**

<https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/ni.html> sitesinden derlenmiştir.

GSMH

Gayri Safi Milli Hasıla

SGP

Satınalma Gücü Paritesi

YÖNETİMLERARASI MALÎ İLİŞKİLER VE HİZMETLERİN OPTİMAL YERELLEŞMESİ

Nihat Falay^a

ÖZET: *Yönetimler arasındaki ilişkiler iki başlık altında toplanabilir: Birincisi, merkezî ve yerel yönetimler arası ilişkiler; ikincisi ise yerel yönetimlerin kendi aralarındaki ilişkilerdir. Yerel birimler, her iki tür ilişkide de ortak payda niteliğindedir. Yerel alanda yönetimler arası ilişkiler sayesinde özgürlük ve katılım veya etkinlik gibi temel ve genel değerler ortaya çıkmaktadır. Bu değerler ve kriterler bir yandan hukuksal, yönetsel ve siyasal gibi soyut üstyapılarda iktisadî nedenlere dayalı olarak yansımakta, öte yandan hizmet, harcama ve gelir paylaşılması gibi somut ve malî alanlara da yansımaktadırlar. Yerinden yönetim teorisi; fonksiyonların ve harcamaların devri, ilgili birimlerin görevlendirilmesi ve vatandaşların refahının azamileştirilmesi için, mal, hizmet ve gelirlerin yerel birimler arasında bölüştürülmesinin bir optimal düzeyi olduğunu ileri sürmektedir. Uygulamada ise, fonksiyonların yerelleştirilmesi, harcamaların devri ve yerel yönetimlerin yetki alanlarının büyüklüğü ve sayısı farklıdır ve zaman içinde hep değişikliklere uğramaktadır. Bu durum, yerinden yönetim teorisini farklı düzeylerde etkilemektedir.*

Anahtar Kelimeler: *Hizmetler, Yerel Yönetimler, Yerelleşme, Yönetimler arası Malî İlişkiler*

ABSTRACT: *Relations between the governments can be grouped under two headings: The first is relations between central and local governments, and the second is local governments between their relationships. Local units are the common denominator in both types of relationship. General and fundamental values such as freedom and participation or efficiency occurs through relations between the governments in the local area. These values and criterias reflect on the one hand to abstract superstructures such as the legal, administrative and political based on the economic reasons, and reflect on the other hand to concrete and financial areas such as service, expenditure and revenue-sharing. The theory of decentralization suggests there is an optimal level about allocation of goods, services and revenues between local units, for the transfer of functions and expenditures, the appointment of related units and the maximization of the citizens' welfare. In practice, the decentralization of functions, the transfer of expenditures and the size and number of local governments' authority areas are different and over time always undergoing change. This situation affects the theory of decentralization in different levels.*

Key Words: *Relations Between the Governments, Local Governments, Services, Decentralisation.*

^a Prof. Dr. Nihat Falay, İstanbul Üniversitesi

1. Giriş

Yönetimler arasındaki ilişkiler iki başlık altında toplanabilir: Birincisi, çeşitli yönetim düzeyleri arasındadır-merkezî ve yerel yönetimler; ikincisi ise yerel yönetimler arasındadır-yerel ve yerel yönetimler. Bu ikili ayırım, aşırı bir basitleştirme değildir. Çünkü ABD gibi federal yapıdaki devletlerde üst yönetimler birden çok olabilir, Türkiye gibi üniter yapıdaki devletlerde ise çok sayıda alt yerel yönetim birimleri olabilir.

Yerel birimler, hem merkezî ve yerel yönetimler arasındaki hem de yönetimlerin kendi aralarındaki ilişkilerde ortak payda niteliğindedirler. Bu nedenle, yönetimler arası bileşimleri sağlayan hangi temel ve genel değerlerin bulunduğu ortaya çıkarılmak isteniyorsa, bunun da ötesine bakılması gerekir. Yerel alanda yönetimler arası ilişkiler tarafından gerçekleştirilen özgürlük ve katılım veya etkinlik gibi temel değerler, bu ilişkileri gerçekleştiren çok sayıdaki yönetim biriminin varlığıyla da ilişkilidir (EUCR.2001.20). Bu değerler ve kriterler bir yandan hukuksal, yönetsel ve siyasal gibi soyut üstyapılarda iktisadî nedenlere dayalı olarak yansıdığı gibi, öte yandan hizmet, harcama ve gelir paylaşılması gibi somut ve malî alanlara da yansımaktadırlar.

2. Malî Yerelleşme ve Kriterleri

Yerinden yönetim hem bir durum ve özellik, hem de bir süreç olarak tanımlanabilir. Merkezî yönetimin temel fonksiyonlarından biri, kamu mal ve hizmetlerinin sunulmasıdır, fakat bazı mal ve hizmetler etkinlik, demokrasi ve yerel fonksiyonların eşgüdümü gibi nedenlerle yerel yönetimlerce sağlanmalıdır.

Hizmetlerin yerelleştirilmesi konusu, genellikle hizmet ve harcamalar açısından yerel yönetimlerin yetkilendirilmesi ve görevlendirilmesi olarak anlaşılır. Pek çok yerel kamu hizmetiyle, farklı nedenlerle birçok yönetim düzeyi de ilgilenebilir. Bu konuda birbiriyle çatışan malî görüşleri uzlaştırmada ve sorunları çözmeye başarılı olmuş ve ideal bir sistem ortaya koymak hayli zor olmakla birlikte, yine de vergiler, malî destekler ve yardımlar gibi bir dizi araçtan da yararlanılmaktadır (Mutluer ve Öner.2009.36-38; Güner.2009.63-70).

Bu konularda dikey ve yatay işbirliği ve yetkilendirme kavramları kritik ve belirleyicidir:

Dikey (vertical) yöndeki hizmet ve harcamaların işbirliğinde; daha üst düzey yönetimlerce gerçekleştirilecek danışma, bilgi yayımı, planlama ve ana ilke ve normların oluşturulması gibi süreçlerden yararlanılabilir ve gerekli finansman destekleri geliştirilebilir. Yerinden yönetim mantığına dayalı bir sistem ise aynı düzeydeki yerel yönetim birimlerinin birlikte hareket etmelerini gerektirdiği için, aynı zamanda yatay (horizontal) işbirliğini de sağlayabilir (Breton and Scott.1978.12-17).

Yerinden yönetim (veya merkezden yönetim) yaklaşımını destekleyen iddialar tüm kamu malları için ileri sürülemez veya uygulanamaz. Yerinden yönetim yaklaşımı bizi neyin veya hangi hizmet ve harcamaların “yerelleştirileceği” ne ilişkin bir sınıflandırma veya liste yapmaya yöneltir.

Musgrave’i dinlersek “harcamalar, yerel düzeydeki kamu mallarını ve bileşimini göz önüne alan tercihlerin yerel ifadesine izin veren ve harcamaların faydalarının bölgesel yansımaları göz önünde bulunduran görev ve yetki alanları arasında bölüşülmelidir” (Musgrave.1971.36). Bu nedenle çeşitli mal, hizmet ve harcamaların söz ko-

nusu olabilecek dışsallıklarının diğer bireylere ve yönetim birimlerine taşmasının dikey şekilde düzenlenmesine ihtiyaç duyulabilir.

Malî yerelleşme; mal ve hizmetlerin arz ve talep yönleri açısından önemli ve çeşitli etkenleri gündeme getirir:

Talep yönünden; tercihlerin açıklanması (Çukurçayır.2002.14-20), bizi, yerel olarak tüketilebilir kamu mal ve hizmetlerini üretmekle yükümlü yerel birimlerin fonksiyonlarının arttırılması fikrine yöneltir (Eriçok.2009.250-254). Yerel kamu mal ve hizmet üretim birimlerinin artışına ilişkin arz faktörlerinin belirlenmesindeki temel faktörler ise; yerel toplulukların optimal büyüklüğünün çizilmesi yoluyla ekonomik ve sosyal dışsallıkların giderilmesi ve ölçek ekonomilerin sağlanmasıdır (Falay.2006.10-14).

Kamu hizmetlerinin talebi açısından malî yerelleşme, kamu hizmetleri arzı ile hemşehrilerin tercihleri arasında üst düzeyde bir uyumun sağlanması aracıdır. Bu uyumu sağlamaya açık tek yol ise siyasal temsildir (Çukurçayır.2002.48-50).

Diğer taraftan; yerel kamu malları arz şartları, görevlendirilen yerel yönetim alanının çizilmesini ve optimal malî yerelleşmeyi iki yolla etkiler: yerel kamu mal ve hizmetlerinin yönedikleri alanlar arasındaki fayda ve maliyetler (ekonomik dışsallıklar) ve ölçek ekonomileri.

3. Ekonomik Dışsallıklar

Her zaman yerel kamu mal ve hizmetlerinin, toplulukların yaşadığı bölgenin sınırlarını aşan bazı faydaları (veya zararları) olabilir. Kaynakların daha etkin dağılımı, mal ve hizmetlerin fayda ve zararlarından etkilenen alanların birleştirilmesini veya içselleştirilmesini gerektirir. (Falay.2006.10-11) Saf kamu mal ve hizmetlerinin tüm yerel topluluklara tanım gereği aynı faydalar sağlaması nedeniyle, burada bazı yerel yönetim üyeleri diğer topluluklardaki hizmet üretimlerinden “beleşçi” (free-rider) olarak yararlanma stratejisini güderler ve maliyet veya masrafa muhatap olmamak saikiyle, kendi gerçek tercihlerini yansıtmaktan kaçınırlar (Tullock.1969; Bird.1993).

Dışsallık yaratan mal ve hizmetlerin optimal olarak yayılması için, yerel mal ve hizmetlerin tüm fayda ve maliyetlerinin yerel yönetim birimlerinin sorumluluk ve görev alanlarının sınırları içinde kalması veya tüketilmesi gerektiği önerilmiştir. Bu nedenle, optimal fayda ve nüfus, yerel mal ve hizmetin türüne göre değişebilir ve her hizmet için ayrı bir yetki ve görev alanı gerektirir. Özellikle her bir mal ve hizmetin fayda alanı ve hizmetin arzına ilişkin yerel görev ve yetki alanı arasında uygunluk ve uyumun sağlanması gerekmektedir. Yani “sorumluluk (yetki) alanı= fayda/maliyet alanı” olmalıdır.

Girişilen idarî maliyetlerin, dışsallıkların içerilmesinin yarattığı faydalarla uyumlaştırılması için optimal bir bileşim düzeyi sağlanması gerekir. Mal ve hizmetlerin yerel görev ve yetki alanlarına ideal bir şekilde dağıtımı genellikle sağlanamaz. “Dışsallık taşmaları” açısından, daha üst düzey yönetimlerce; ya olumlu dışsallık taşmalarından yararlanan topluluklara katılım payı ödeme sorumluluğunun getirilmesi veya uğradıkları dışsal zarar ve maliyetler için merkezî yönetimler tarafından yardımlar yapılması gerekir.

4. Ölçek Ekonomileri

Düşük veya yüksek çıktı düzeylerinde, kamu hizmetlerinin üretim fonksiyonlarını; sabit maliyetlerden çok, onun yanında azalan veya artan maliyetleri belirler. Hizmetler; arz miktarına yani hizmet alanı ve birimin nüfus yoğunluğuna bağlı olarak merkezî ve yerel yönetim birimleri tarafından daha etkin üretilebilirler. (Falay, 2006.11-12)

Ölçek ekonomileri vergilerin yönetiminde de ortaya çıkar. Mamafih, yerel görev ve yetki düzeyinde kamu gideri yapma ve gelir toplama fonksiyonları, yerel harcamaların yaygınlaşmasında önemli olan harcama-gelir bağının bazen ortadan kalkmasına da yol açabilir (Oates.1972).

Öte yandan Tiebout, optimalliğin gerçekleşmesi ve hizmetlerin bedellendirilmesinde yerel görev ve yetki alanı içindeki nüfus büyüklüğünün ve hizmet alanındaki enaz maliyetin denkleştirilmesi gerektiğini belirtir. Ölçek ekonomilerin varolması, optimal görev ve yetki alanının çizilmesine gerekli bir unsurdur. Bu unsura göre de yerel halkın mutluluk veya mutsuzluk duymasını yansıtarak “ayaklarıyla oylama” sürecini gerçekleştirilmesi, yani mal, hizmet, vergi ve siyasal ortama bağlı tercihini belirtmesi anlamlıdır (Tiebout.1991).

Bunlara ilaveten, genellikle, bitişik yerel birimlerden birisi, daha geniş ve büyük bir üretim miktar ve düzeyinin gerçekleşmesi ihtiyacını duyabilir. Yerel yönetimin sorumluluk dahilindeki arazide sabit tesislerin ve geniş coğrafi alanların kullanımını gerektiren ulaşım ve kanalizasyon gibi hizmetler, genellikle ilave yerel görev ve yetki alanları arasında anlaşmaları gerektirir. Bununla birlikte, ölçek ekonomiler ve marjinal ve ortalama maliyetler arasında farklılıklar olması nedeniyle, ilgili hizmetin miktarı, kalitesi ve maliyet paylaşım düzeni üzerinde bir anlaşmaya varmak da güç olabilir (Sharpe.1981.19-20).

Gerçekte, nüfusun artması ve coğrafi alanın genişlemesi pek çok yerel hizmette ölçek ekonomilerini sağlayamayacaktır. Bazen sabit maliyetlerin yükü nedeniyle, kısa dönem üretim maliyetleri coğrafi birleşmelerin sonucunda düşebilir. Fakat belli yerel görev ve yetki alanlarındaki nüfus artışı, talep genişlemesinin bilinen bir şeklidir. Kalite olarak kötüleşen yerel hizmetler, yeni görev ve yetki alanlarının ilave edilmesi halinde, yeni ve uzak hizmet istasyonlarının inşa edilmesini de gerekli kılar. Bu durumda talep genişlemesinin birim maliyetlerini azaltacağı söylenemez. Yatay olarak bütünleşen yerel hizmetlerin olması durumunda, ölçek ekonomilerin kısa dönemde gerçekleşmeyeceği açıktır (Hirsch.1973; Hirsch.1984).

4) Fonksiyonların ve alt hizmetlerin yönetim düzeyleri itibariyle merkezî ve yerel yönetimler arasında bölüşülmesi, doğaldır ki, harcamaların da doğru şekilde yeniden düzenlenmesine ve gerekirse devrine de yön verir. Merkezî yönetim, faydaları ve maliyetleri ulusal düzeyde yansıyan mal ve hizmetlerin sağlanması sorumluluğu ile yükümlü tutulmalıdır (Mutluer ve Öner.2009.17-28). Yerel düzeyde, yerel topluluklara özgü bazı farklı bakış açıları topluluğun tercihlerine paralel olarak savunulabilir.

Bazı kamu mal ve hizmetlerinin yukarıda belirtilen temel kıstaslar çerçevesinde hangi yönetim düzeyleri tarafından üretiminin veya tahsisinin mümkün olduğu aşğıdaki tabloda gösterilmektedir. Buna göre; ölçek ekonomilerinin ve fayda/maliyet dışsallıklarının ağır bastığı mal ve hizmetler merkezî yönetimce, bunun aksine tüketiciye yakınlık boyutunun ağır bastığı mal ve hizmetler ise yerel yönetimlerce üretilmek durumundadır:

Hizmetler	Ölçek ekonomisi	Fayda/Maliyet dışsallığı	Tüketiciye yakınlık
itfaiye	Y	Y	Y
çöp toplama	Y	Y	Y
kanalizasyon	Y	Y	Y
park	Y	Y	Y
ilköğretim	Y	Y	B
şehir içi ulaşım	Y	B	B
şehirlerarası ulaşım	M	M	B
çevre	B-M	B-M	Y-B-M
sağlık	B	B	B
savunma	M	M	M
dışişleri	M	M	M

Kaynak: Sakıncı.1998.2. Y-Yerel, B-Bölgesel, M-Merkezî

Görülmektedir ki merkezî ve yerel yönetimlerin yetkileri ötesinde, orta düzeydeki yönetimler de, yerel düzeyi aşan ve o bölgedeki tüm yerel birimleri kucaklayan sağlık, çevre koruma ve baraj yapımı gibi harcama ve fonksiyonlarından sorumlu olabilirler (Musgrave.1971.119-120).

5. Dikey Malî İlişkiler

Malî hareketlilik ve yerel görev ve yetki alanlarının bölünmesi, yerel topluluğun üyeleri arasındaki beğeni farklılıklarını azaltarak, hizmet dağılımına ilişkin iktisadî etkililiği destekler. Birden çok sayıdaki yönetim düzeyini ilgilendiren bir malî düzenlemede vatandaşlar merkezî, bölgesel ve yerel olmak üzere birden çok yönetim biriminin üyeleri olurlar. (Mutluer ve Öner, 2009.15-17)

Kamu mal ve hizmetlerinin merkezî yönetime aktarılması, yerel tercihlerin farklılıkları konusunda ayrıntılı bilgi kaynaklarına sahip olan yerel yönetim birimlerinin fonksiyonlarını ortadan kaldıracaktır. Bu nedenle, yerel görev ve yetki alanı dahilindeki düşük gelirli vatandaşlar bir araya gelerek pek çok hizmetin yerel yönetim birimi tarafından sunulmasını tercih edebilir (Çukurçayır.2002.92), fakat bunlar merkezî yönetimin yoğun malî yardımı, diğer anlatımla “malî açığın kapatılması” (Bird.1993; Ulusoy ve Akdemir.2009.144-145; Yılmaz ve Beriş.2009.95-98) için de oy verebilirler.

Fiyat istikrarı ve tam istihdam politikaları sadece ulusal düzeyde etkin olarak gerçekleştirilebilir. Bunun yanında refah politikası ve gelir dağılımında yerel yönetimlerin genç, yaşlı ve fakirlere yönelik geleneksel bazı sorumlulukları olduğu varsayılır. Ne var ki gelir dağılımının kökten değiştirilmesi yerel yönetimlerin olanaklarının ötesindedir. Keza yerel hemşehriler, ulusal düzeyden çok, kendi komşu birimlerindeki fakirliğin ortadan kaldırılması ile daha çok yakından ilgilienirler (Pauly.1973). Merkezî yönetimin, yerel birimlerde gelirin yeniden dağılımı politikaları çeşitli şekillerde olabilir (Mutluer ve Öner.2009.28-48): gelirin paylaşılması, bağış ve yardımlar. Merkezî yönetim, kendi uyguladığı refah politikaları için yerel yönetim birimlerini birer araç olarak kullanabilir (Frecon.1998.21-25; Bird.1993).

6. Sonuç

Yerinden yönetim teorisi; fonksiyonların ve harcamaların devri (assignment) ve ilgili birimlerin görevlendirilmesi ve vatandaşların refahının azamileştirilmesi için, mal, hizmet ve gelirlerin yerel birimlere bölüştürülmesinin bir optimal düzeyi olduğunu ileri sürer. Gerçek dünyada ise, fonksiyonların yerelleştirilmesi, harcamaların devri ve yerel yönetimlerin yetki alanlarının büyüklüğü ve sayısı farklıdır ve zaman

içinde hep değişikliklere uğramaktadır, bu da yerinden yönetim teorisini farklı düzeylerde etkilemektedir.

Kaynakça

Bird, R. M. (1993), "Threading the fiscal labyrinth: some issues in fiscal decentralization".National Tax Journal.Vol.46/2.

Breton, A. and Scott, A. (1978), "Fiscal decentralization: a survey of normative and positive contributions".Finanzarchiv.N.F.35.

Çukurçayır, M. A. (2002), Siyasal Katılma ve Yerel Demokrasi.Konya.Çizgi Kitabevi.

Eriçok, R. E. (2009), "Yerinden yönetişime geçiş sürecinde baskı grupları".Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Sorunları ve Geleceği.(Der: N. Falay ve diğerleri).Ankara.Seçkin Yayıncılık.

EUCR (European Union Committee of Regions) (2001), Regional and Local Government in the European Union.Luxembourg.Official Publication of the European Communities.

Falay, N. (2006), "Yerel yönetimlerin hizmet ve harcama sorumlulukları".Mali Yerelleşme (Teori ve Uygulama Üzerine Yazılar).(Der: A. Güner ve S. Yılmaz).İstanbul.Güncel Yayıncılık.

Frecon, J. C. (1998), The Financial Resources of Local Authorities in Relation to Their Responsibilities.Strasbourg.Council of Europe.Explanatory Memorandum.

Güner, A. (2006), "Yönetimler arası gelir bölüşümü: temel ilke ve uygulamalar".Mali Yerelleşme (Teori ve Uygulama Üzerine Yazılar).İstanbul.Güncel Yayıncılık.

Hirsch, W. Z. (1973), Urban Economic Analyses.NewYork.McGraw.Hill.

Hirsch, W. Z. (1984), Urban Economics.NewYork.McMillan.

Musgrave, P. B. (1971), "Principles of interjurisdictional fiscal relations" in Fiscal Relations Between Central and Local Governments (7 th. Symposium on Public Finance in Turkey. 23-25.May.1991-Marmaris/TURKEY). Istanbul Marmara University.

Mutluer, M. K. ve Öner, E. (2009), Teoride ve Uygulamada Mahalli İdareler Maliyesi.İstanbul.İstanbul Bilgi Üniversitesi.

Oates, W.E. (1972), Fiscal Federalism.NewYork.Harcourt Brace Jovanovich.

Pauly, M.V. (1973), "Income redistribution as a local public good".Journal of Public Economics.2.

Sakıncı, S. (1998), Kamu Mali Yönetimi ve Yerel Kamusal Malların Sunumunda Etkinlik.Manisa.Emek Matbaacılık.

Sharpe, L. J. (1981), "Is there a fiscal crisis in Western European local government" in The Local Fiscal Crisis in Western-Myths and Realities.(Ed: L.J. Sharpe).London.Sage Pub.

Tiebout, C. M. (1991), “A pure theory of local government expenditures” in *Urban and Regional Economics*.(Eds: P. Cheshire and A. Evans).Cambridge.Cambridge Uni. Press.

Tullock, G. (1969), “Federalism: problems of scale”.*Public Choice*.6.

Ulusoy, A. ve Akdemir, T. (2009), “Yönetimlerarası transferler: teori ve Türkiye uygulaması”.*Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Sorunları ve Geleceği*.(Der: N. Falay ve diğerleri).Ankara.Seçkin Yayıncılık.

Yılmaz, S. ve Beriş, Y. (2009), “Yönetimler arası malî transferler: teorik çerçeve ve Türkiye uygulaması”.*Mali Yerelleşme (Teori ve Uygulama Üzerine Yazılar)*.(Der: A. Güner ve S. Yılmaz).İstanbul.Güncel Yayıncılık.

THE FUTURE RELATIONSHIP BETWEEN THE TWO COURTS IN EUROPE

James HANLON^a

ABSTRACT: The Lisbon Treaty has provided the means for the European Union to accede to the European Convention of Human Rights.[ECHR] This will have an impact on the relationship between the European Court of Human Rights (the Strasbourg Court) and the European Court of Justice (the Luxembourg Court). This article examines the possibilities of this new relationship and looks at some of the obstacles to be overcome. It concludes with the opinion that negotiations for final arrangements will take years rather than the few months suggested by the EU Council.

ÖZET: Lizbon Antlaşması, Avrupa Birliği'nin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne üye olmasına zemin hazırlamıştır. Bu durumun Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (Strazburg Mahkemesi) ile Avrupa Adalet Divanı (Lüksemburg Mahkemesi) arasındaki ilişkiler üzerinde bazı etki ve sonuçları olacaktır. Bu çalışma mahkemeler arasında ortaya çıkacak yeni ilişkinin yaratabileceği farklı olasılıkları incelemekte ve aşılması gereken bazı engellere değinmektedir. Sonuç olarak, üyelik müzakerelerinin AB Konseyi'nin önerdiği gibi birkaç ay içinde sonuçlanamayacağı, hatta yıllarca sürebileceğine işaret edilmektedir.

1. Some Historical Background

At the establishment of the EEC in 1957 the Treaty of Rome contained no provisions for the protection of human rights. The Treaty was essentially an economic treaty and there was already in existence the ECHR (from 1950) to which the original Member States were all party.¹

After a while the European Court of Justice (ECJ) had to give judgment on cases in which human rights were at stake. In [case] *Rutili v Ministre de l'Interieur*² the ECJ confirmed that the rights guaranteed by the ECHR were protected in EU law. Since then treaties and amending instruments have made explicit references to the protection of human rights. For example, Article 6 (2) of the Treaty on European Union (TEU) in 1992 provided that:

...the Union shall respect fundamental human rights as guaranteed by the ECHR...and as they result from the constitutional traditions common to the Member States, as general principles for (Union) law.

In 1997 the Treaty of Amsterdam required the ECJ, in so far as it had jurisdiction, to apply human rights standards to acts of the Union Institutions.

For over 30 years there have been suggestions that the EU should accede to the ECHR. It was in the mid 1990s that the ECJ was asked to give an Advisory

^a Prof. Dr. James Hanlon, Okan Üniversitesi, Hukuk Fakültesi

¹ There are 27 Member States in the European Union. There are 47 High Contracting Parties (States) who have ratified the European Convention of Human Rights. All 27 Member States are included in the 47 signatories to the ECHR.

² Case 36/75 [1975] ECR-1219

Opinion³ on whether the EU could accede to the ECHR. In that Opinion the ECJ found that there was not a sufficient basis for granting the EU authority to ratify the ECHR. The Court held:

*“No treaty provision confers on the (Union) institutions any general power to enact rules on human rights or to conclude international conventions in this field.”*⁴

In the same Opinion the ECJ acknowledged that “respect for human rights is a condition of the lawfulness of (Union) acts.”⁵

2. The Treaty of Lisbon⁶

Almost fifteen years after that Opinion, the Treaty of Lisbon which entered into force on 01 December 2009 has provided the means by which the EU can accede to the ECHR. According to the new Article 6(2) TEU “the Union *shall* accede to the ECHR” (emphasis added). Not only does this mean that the EU has competence to accede but also that it is obliged to do so since the use of the imperative makes accession unavoidable. At the same time the accession is also made possible by Article 59 of the ECHR as amended by Protocol 14. By happy coincidence Protocol 14 only entered into force on June 2010 after it had been ratified by Russia, the last of the 47 signatories. [To complicate matters, the EU has, since 2000, had its own human rights document, the Charter of Fundamental Rights of the European Union (EU Charter). Article 6(1) of the TEU makes this Charter legally binding as EU law. Article 52(3) of the EU Charter refers to the ECHR as the minimum standard for the protection of human rights in the EU. This consolidates the position of the ECHR in the EU and is a sign of the growing importance of human rights in the EU’s legal order.] So, it can be seen that accession to the ECHR constitutes the next logical step in this development. It sends a clear signal that the EU is ready for an external review of its own regime of human rights protection. This should enhance the credibility of the EU’s human rights policy but also bring about the coherence of human rights protection in Europe.⁷

3. The need for Accession

1. Accession to ECHR is an important step, both politically and symbolically. It is a strong signal from the EU to reaffirm its involvement in the protection of human rights. It is a signal both to its own citizens (we are all citizens of the EU)⁸ as well as the international community. The accession will “guarantee that any person claiming to be a victim of a violation of the ECHR by an institution or body of the EU can bring a complaint against the Union before the ECtHR.”⁹

³ *Opinion 2/94* [1996] ECR I-1759

⁴ *ibid*, para 27

⁵ *ibid*, para 34

⁶ Consolidated version of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of European Union (Lisbon Treaty) OJ 2008/C 115/01

⁷ EP Resolution of 19/05/2010, 2009/2241 (INI) A7-0144/2010 at para 1: EU Commission MEMO/10/84, 17/03/2010.

⁸ Article 9 TEU and Article 20(1) TFEU

⁹ Speech, V Reding Vice-President of Commission Responsible for Justice, Fundamental Rights and Citizenship, European Policy Briefing 18/03/2010 at

2. Despite the evolution of its case law there are still important deficiencies in terms of human rights protection at EU level. For example, any decision taken in the Area of Freedom Security and Justice cannot be subject to scrutiny by the ECJ.¹⁰ In terms of the Common Foreign and Security Policy (CFSP) the ECJ is precluded from expressing its opinion regarding respect for human rights in terms of the EU's external actions.¹¹ This might mean that the ECJ had no competence to give an opinion about fundamental rights in the framework of a peacekeeping mission. However, the ECHR is applicable to all questions concerning members of the ECHR. Thus the ECJ could find itself in a position where it has to pronounce on EU External action. Thus accession significantly broadens the field of jurisdictional control concerning human rights. Also, does it make sense to make ratification of the ECHR a condition for EU membership, when the EU itself and its legislation are wholly exempt from supervision by the ECHR bodies?
3. Accession to ECHR is needed in order to ensure the coherence of the European system of protection of human rights. It will avoid the risks of divergence and contradiction within the case law. The EU accession will ensure a complementary relationship between the EU Charter and the ECHR rather than one of competition.

4. How will Accession be Resolved

So the principle question as to accession has been resolved. There are many outstanding details and institutional modifications to be made to make accession possible and these are set out in Article 218 Treaty on the Functioning of the EU [TFEU]. The Council must act unanimously when concluding the accession treaty; the agreement will have to be approved by the European Parliament; it has to be adopted unanimously by all the EU Member States according to their constitutional procedures (this will mean, for example, that Ireland will have to hold a referendum to decide the matter) and when this procedure is complete, it will have to be ratified by the twenty additional Member States of the Council of Europe. This need for ratification by the EU Member States is the first of the many uncertainties to be overcome. It has been noted above that Article 6(2) TEU was expressed as the EU "shall" accede to the ECHR. As the Treaty of Lisbon was agreed and signed by all the Member States how then can they fail to ratify the accession to the ECHR? But there could be difficulties.

5. Other Difficulties

Nor does Article 6(2) TEU specify if the EU is to accede to the ECHR only or to some or all of its additional protocols. This might prove problematic as Protocols 4, 7, 12 and 13 have not yet been ratified. Changes will also be necessary to the ECHR itself. Many of the Articles of the ECHR refer to "States"¹². As the EU is not a State some modifications to the ECHR will be necessary. The question of an EU judge at

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=SPEECH/10/108&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en> last accessed on 20/03/2011.

¹⁰ Article 276 TFEU

¹¹ Article 275 TFEU

¹² See Articles 10, 11, 17, 27, 38, 56 and 57 ECHR

the ECtHR has to be decided as has the exact relationship between the two European courts. The rest of this paper will be devoted to some of those difficulties.

6. Obstacles to be Overcome

1. Establishment of a “co-defendant” mechanism.

As the EU is not yet a party to the ECHR it cannot be held directly responsible for violations of the ECHR caused by EU law or by EU activities. Currently any complaint against the EU would be declared inadmissible.¹³ In *Matthews*¹⁴ the ECtHR held the UK responsible for a breach of the ECHR brought about by EU primary law. The ECJ expressed it thus:

*“The ECHR does not exclude the transfer of competences to international organisations provided that ECHR rights continue to be “secured”. Member States’ responsibility therefore continues even after such a transfer.”*¹⁵

In the *Bosphorus* case the violation of the ECHR was to be found in secondary law. As a result of a UN Resolution the EU passed a Regulation that required Ireland to impound an aircraft. The ECtHR had no difficulty in finding that the applicant was within Irish jurisdiction according to Article 1 ECHR. The ECtHR held that parties to the ECHR could transfer their sovereign power to an international organisation but that they would remain responsible for all acts of their organs “regardless whether the act...was a consequence of domestic law or of the necessity to comply with international legal obligations”.¹⁶ But in *Bosphorus* the ECtHR considered that the human rights protection afforded by the EU was equivalent to that of the ECHR. In the more recent case of *Connolly*¹⁷ the ECtHR introduced an important distinction. The case concerned an employment dispute between an employee of the European Commission and the EU. The applicant took his case to the General Court and to the ECJ but was refused permission to submit written observations to the Opinion of the Advocate General. He then took his case against all the Member States to the ECtHR claiming a violation of Article 6 ECHR.¹⁸ The ECtHR dismissed the case on the ground that a Member State can only be held responsible where there was a domestic act of some sort. In cases where only the EU had acted such action was immune from ECtHR scrutiny.

¹³ *CFTD v European Communities, alternatively their Member States* (App No 8030/77), 10/07/1978, para 3

¹⁴ *Matthews v UK* (App No 45036/98) 30/06/2005

¹⁵ *ibid*, para 32

¹⁶ *Bosphorus Hava Yollari Turizm v Ireland*, App No 45036/98, 30/06/2007, para 153. The application was brought by Bosphorus, an airline charter company registered in Turkey. In May 1993, Bosphorus Airways leased an aircraft from Yugoslav Airlines. The aircraft was seized by Irish authorities during a maintenance stop-over in Ireland. The legal basis for the seizure was EC Council Regulation No. 990/93 concerning trade between the EC and the Federal Republic of Yugoslavia. The regulations implemented the United Nations sanctions regime against the Federal Republic of Yugoslavia. The Security Council had adopted, pursuant to Chapter VII of the UN Charter, three resolutions that established a sanctions regime in order to dissuade the Republics of Serbia and Montenegro from violating the integrity and security of the Republic of Bosnia-Herzegovina and to induce the Bosnian Serb party to cooperate in the restoration of peace in this Republic. Resolution 820 (1993) endeavoured to strengthen the embargo. It provided that States should impound, *inter alia*, all aircraft in their territories “in which a majority or controlling interest is held by a person or undertaking in or operating” from the Former Yugoslavia.

¹⁷ *Connolly v 15 Member States of the EU*, App No 73274/01, Section V, 09/12/2008

¹⁸ Article 6 ECHR provides for the right to a fair trial.

After accession cases like *Connolly* will not be a problem but cases like *Bosphorus* will still cause problems. What will the situation be where a Member State has acted but where the need to act was rooted in an obligation resulting from EU law?

A person who brings a complaint has to indicate the State against whom he is bringing the complaint. However, after accession he will sometimes be unsure as to who is the alleged offender. Will it be the individual Member State or will it be the EU? A mechanism will need to be introduced whereby both an individual Member State and the EU can be indicted. It has been suggested that the ECtHR could be given the task of deciding the choice of defendant. This carries the risk that the ECtHR will be forced to define the question of competencies between the EU and its Member States. To avoid this situation the EU, with the assistance of the ECJ should define a mechanism to make it clear whether the EU or the Member State is to be the defendant.¹⁹

2. Preservation of EU competences.

This means in principle that the ECtHR does not challenge the internal legal order of the parties to the ECHR. It might be necessary for the ECtHR to interpret EU law to determine its conformity with the ECHR. This will happen if a case comes to the ECtHR before the ECJ has had an opportunity to interpret the position of EU law. There may need to be devised a mechanism similar to the preliminary reference procedure for national courts to refer cases to the ECJ.²⁰

3. The need to establish coherence between the EU Charter and Article 52(3) of the ECHR.

It must be established that the two documents have the same meaning and scope; that there is a closer link between the two instruments and that the ECHR is regarded as the minimum standard of protection.

4. The relationship between the ECJ and the ECtHR.

The ECJ must keep the monopoly for the interpretation of EU treaties. What will be the position if/when there is diverging case law between the two courts? Should the ECtHR be a court of appeal to hear human rights cases from the ECJ? There will need to be a strengthened dialogue between the courts.

5. How will the EU be represented and participate in the bodies of the ECHR and the Council of Europe?

How will the judge be selected? Will the EU become a member of the Committee of Ministers of the Council of Europe?

6. Case load of the ECtHR

At the end of 2009 there were 120,000 cases pending at the ECtHR. The accession of the EU will bring about another increase in cases. The ECtHR has already introduced measures to speed up the hearing of cases²¹ but may need to look again at the length of time to resolve a case.

¹⁹ See a similar situation as described in Article 6, Annex IX of the Law of the Sea Convention.

²⁰ See Council of Europe 5th Working Paper of the CDDH Informal Working Group on the Accession of the EU to the ECHR, Strasbourg 17/01/2011, CDDH-UE (2011)02

²¹ In Protocol 14

7. Outcomes

Negotiations are continuing! Originally the negotiations should have been completed by July 2010. This is pie in the sky! Article 218(11) TFEU allows for any member State, the European Parliament, the Council or the Commission to ask the ECJ to give their opinion on whether the envisaged agreement is compatible with the Treaties.

Protecting fundamental human rights is about upholding human dignity and the full enjoyment of rights. As the EU Charter is in many instances more ambitious than the ECHR the EU should not find it difficult to meet the standards required by the ECHR. It is to be hoped that the accession of the EU to the ECHR will develop the policies which strengthen the effectiveness of those fundamental rights.

CYPRUS: THE VIOLATION OF PROPERTY RIGHTS AND THE ECTHR: THE ORAMS SAGA

James HANLON^a

H. Sevinç AYDAR^b

In 2002, a British couple, Linda and David Orams, living in Hove in the UK, bought a property on land in the northern part of Cyprus. They bought in good faith and were in possession of title deeds. On the land they built a villa, installed a swimming pool and erected a wall around the property. However, in 2003 a Mr Meletios¹ Apostolides turned up at the door of the villa and claimed that the land had been owned and occupied by his ancestors. He sought to reclaim the land. Thus began the legal saga for the Orams.

The population of Cyprus is 793,100. Of this number 80.7% is Greek Cypriot. 11.0% (87,000 people) are Turkish Cypriots and 8.3% (66,000 people) are foreigners.² It is now necessary to sketch the position in Cyprus in order to understand how this dispute was possible.³ Cyprus is a three dimensional problem. First, there is a problem between the Turkish and Greek populations living on the island of Cyprus; second, there is a problem between the “mother” countries of Turkey and Greece and thirdly, there is the international aspect of the situation given that the UN and the UK are involved in guaranteeing peace on the island.⁴ The island became independent as the Republic of Cyprus in 1960 with its own constitution. However, relationships between Turkish and Greek people on the island were not good, especially as in 1974 Greek Cypriots attempted to effect assimilation of the island into Greece. In response to this Turkey invaded Cyprus in that same year in order to protect the rights of Turkish Cypriots. This led to an informal partition of the island, monitored by the United Nations. The northern part of the island is known as the Turkish Republic of North Cyprus (TRNC).

It is also of relevance to note that Cyprus was admitted to membership of the European Union (EU) in 2003. Although the whole of the island of Cyprus became a Member State, it was agreed that until such time as Cyprus is re-united that the *acquis communautaire* should not apply in the TRNC.⁵ The international community does not recognise the TRNC as a State under international law. It should be noted that the Security Council of the UN has issued a Resolution refusing to recognise the TRNC; currently the only state to recognise the TRNC is Turkey⁶. Thus the Republic of Cyprus has remained as the sole legitimate government of Cyprus.

^a Professor of Public International Law, Okan University Faculty of Law,
e-mail: james.hanlon@okan.edu.tr

^b Assist.Prof. of Administrative Law, Okan University Faculty of Law,
e-mail: sevinc.aydar@okan.edu.tr

¹ In some reports, including the ECJ judgment, the first name is referred to as “Meletis”.

² Cyprus Government Web Portal at www.cyprus.gov.cy/portal/portal.nsf. Accessed on 09/02/2011. The Portal says that “The population does not include 115,000 settlers illegally residing in the Turkish-occupied part of Cyprus.

³ See Uygun O, “Cyprus Case: Historical and Current Perspectives”, *Annales de la Faculte de la Droit d'Istanbul*, [2004] Vol 36, No 53

⁴ 1960 Cyprus treaty of Guarantee

⁵ Protocol 10 on Cyprus OJ 2003 L236, p 955.

⁶ SC Res 541 (1983)

In 2002, the Annan Plan, called after the UN Secretary General, Kofi Annan, who devised the first draft of the plan was published. The aim was to create peace in Cyprus. It suggested the establishment of the United Cyprus Republic, set up as a federation of two constituent states, joined together on a federal government basis. Although the plan was approved by the Turkish Cypriot side in a referendum in 2004 by 69.4 per cent, it was rejected by Greek Cypriots by 75.83 per cent.

The Turkish invasion created a refugee problem and there was a movement of Greek Cypriots to the (Greek) south of the island and a movement of Turkish Cypriots to the (Turkish) north. These refugees were forced to abandon their properties. They became dispossessed persons.

These dispossessed persons, both Turkish Cypriots and to a greater number, Greek Cypriots have attempted to regain their properties. The basis for their claims has been Article 8 of the European Convention on Human Rights (ECHR) and Article 1 of Protocol 1 (A1P1) of the ECHR. Article 8 ECHR provides that everyone has the right to respect for his private and family life, his home and his correspondence. Article 1 of Protocol 1 ECHR provides for the peaceful enjoyment of possessions. It states:

1. Every natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions. No one shall be deprived of his possessions except in the public interest and subject to conditions provided for by law and by the general principles of international law.
2. The preceding provisions shall not, however, in any way impair the right of a state to enforce such laws as it deems necessary to control the use of property in accordance with the general interest or to secure the payment of taxes or other contributions or penalties.

So, as Lord Hope expressed it in *Aston Cantlow v Wallbank*⁷ A1P1 is made up of three distinct rules:

- (i) the principle of peaceful enjoyment of property, subject to;
- (ii) deprivation of property subject to certain conditions; and
- (iii) control of use of property in the general interest

The meaning of “possessions” is very wide. For the purposes of this paper it is restricted to homes and land. At this stage it might be helpful to recall the words of Lord Bingham: “...few things are more central to the enjoyment of human life than having somewhere to live.”⁸

The first important case to be considered is *Loizidou v Turkey*.⁹ The applicant, a Greek Cypriot, claimed that she owned the disputed property in northern Cyprus but that the TRNC and the Turkish forces prevented her from returning to it. She complained that Turkey was responsible for the continuing violation of A1P1 and Art 8 ECHR.

⁷ [2003] UKHL 37

⁸ *Harrow LBC v Qazi* [2003] UKHL 43; [2004] AC 983

⁹ Application No. 15318/89. [1995] 20 EHRR 99 (preliminary objections); [1997] 23 EHRR 5B (merits); [1998] 26 EHRR CD5 (just satisfaction)

The Court held that denial of access to the applicant's property and the consequent loss of control was imputable to Turkey. It was not necessary to determine whether Turkey actually exercised detailed control over the policies and actions of the TRNC authorities. It was obvious from the large numbers of troops engaged in active duties in northern Cyprus that her army exercised overall control over that part of the island. Such control entailed responsibility for the policies and activities of the TRNC.¹⁰ The finding in *Loizidou* was reinforced a few years later in *Cyprus v Turkey*¹¹ where the ECtHR affirmed Turkish responsibility for breaches of the ECHR in the TRNC.¹²

In *Demades v Turkey*¹³ the applicant claimed that he had been prevented by Turkish armed forces from having access to his property and using and enjoying possession of it.¹⁴ On 31 July 2003 the ECtHR found continuing violations of A1P1 and Art 8 ECHR in its principal Chamber judgment. In the "just satisfaction" judgment of April 2008 the ECtHR held that the applicant was not required to apply for compensation to the commission set up by the TRNC to deal with compensation claims.¹⁵ It is worthy of note that the ECtHR ruled that the applicant could not be deemed to have lost his property and that the compensation awarded by the Court was confined to losses arising from the denial of access and loss of control and enjoyment of the property.

The case of *Xenides-Arestis v Turkey*¹⁶ marked a change of approach by the ECtHR. The case was similar to the cases already discussed in that the applicant complained of violations of A1P1 and Art 8 ECHR. *Xenides-Arestis* was one of 1500 similar cases that derived from the same underlying problem.

In this case, at the admission stage of the hearing in March 2005¹⁷ the ECtHR set in train a pilot-judgment procedure,¹⁸ adjourning all other cases, to examine the Law No 49/2005. In the judgment on the merits of the case in December 2005 the Court held that the above mentioned law as generally promulgated did not provide for restitution and was generally too vague.¹⁹ The Court went on to say that Turkey should introduce a remedy that secured effective redress for ECHR violations. After it was found by the Court not to provide a genuine and effective remedy the TRNC enacted Law No 67/2005, which set up a new Immovable Property Commission (IPC). The purpose of the IPC is to establish an effective domestic remedy for claims relating to abandoned properties in the TRNC. It began its activities in March 2006. In the "just satisfaction" stage of the case in December 2006 the ECtHR welcomed the steps taken by Turkey to provide redress.²⁰

¹⁰ [1998] 26 EHRR CD5 at page 515

¹¹ Application No 25781/94 EHRR 2001

¹² At para 80 of judgment

¹³ Application no 16219/90, just satisfaction judgment of 22/04/08

¹⁴ The applicant had died and the application was being pursued by his wife and two children.

¹⁵ Law No 49/2005. Law on Compensation for Immovable Properties located within the Boundaries of the TRNC

¹⁶ Application No 46347/99. [2007] 44 EHRR SE13

¹⁷ *ibid*

¹⁸ *The Pilot-Judgment Procedure: Information Note Issued by the Registrar*, ECtHR 2009

¹⁹ At paras 44-45 Admissibility

²⁰ At para 37 Just satisfaction

The ECtHR ruled that the IPC of the TRNC was a valid domestic judicial remedy whose jurisdiction extends to Greek Cypriots. Therefore, there could be no claims against Turkey at the ECtHR before seeking a remedy at the IPC. This part of the judgment set a precedent for approximately 1500 property cases at the ECtHR.

The ruling is particularly significant because for the first time a Turkish Cypriot commission has been recognised by ECtHR, boosting the international legitimacy of the TRNC. The verdict is also important because it gives the IPC as a venue for a solution to the property problem in northern Cyprus.

*Demopoulos and others v Turkey*²¹ was the first case to be heard by the ECtHR since *Xenidis-Arasteris*. The ECtHR, sitting with 17 judges in a Grand Chamber, supported the role of the IPC in dealing with disputes relating to land. This case involved Mr Demopoulos and others (all Greek Cypriots) who complained that they had been deprived of their lands at the time of the Turkish invasion in 1974. As has been seen, the ECtHR has held Turkey to be responsible under international law for the actions of the TRNC, even though Turkey had argued that although it might have influence over the TRNC, it did not exercise control. Turkey opposed the application on the ground that the applicants had not exhausted the domestic remedy that was available to them, namely an application to the IPC.

The decision in this case rests on what is known as the “Namibia principle”²² Namibia was a territory in southern Africa which was taken into a protectorate by the UN in the 1980s. However, contrary to international law, South Africa took control of the territory. The International Court of Justice said:

“...even if the legitimacy of the administration of a territory is not recognised by the international community, international law recognises the legitimacy of certain legal arrangements and transactions in such a situation, the effects of which can only be ignored to the detriment of the inhabitants of that territory”.²³

In the present case, Demopoulos argued that to ask them to approach the TRNC was tantamount to recognition of that Government. The Court was unimpressed. It held that: “Turkey is accountable for violations of the Convention and is bound to take positive steps to protect those rights. It would not be consistent if the adoption by the TRNC of measures...were then to be denied validity.”²⁴ The Court also added:

“Even though the international community regarded Turkey as being in illegal occupation...this does not mean that, when dealing with individual complaints under the ECHR concerning interference with property, its discretion as to the manner in which it executed a judgment should not be respected.”²⁵

With regard to the IPC the Court held that that body:

²¹ Applications no: 46113/99; 3843/02; 13751/02; 13466/03; 14163/04; 19993/04 and 21819/04. All the applications were lodged between January 1999 and March 2004.

²² Advisory Opinion on Namibia, ICJ Reports 1971

²³ Ibid at p 56 at para 125

²⁴ Demopoulos v Turkey, op cit note 21 above, at para 95

²⁵ Ibid, para 97

“...was an appropriate domestic body, with access to the relevant information and clearly the more appropriate forum for deciding on matters of property ownership and valuation and assessing financial compensation.”²⁶

The fact that Demopoulos lived outside the control of the TRNC was not a bar to obtaining an effective remedy. “The fact that the applicants live outside the occupied area furnishes no reason in principle why they should not be expected to apply to a TRNC body where it can be demonstrated that a remedy is both practical and normally functioning.”²⁷

The applicants in *Demopoulos* also argued that the IPC did not award restitution of property. However, the Court dismissed this argument by saying that

“...some 35 years after the applicants or their predecessors in title left their property it would risk being arbitrary and injudicious for it to attempt to impose an obligation to effect restitution in all cases. It cannot be within the Court’s task in interpreting and applying the Convention to impose an unconditional obligation on a government to embark on the forcible eviction and rehousing of potentially large numbers of men, women and children even with the aim of vindicating the rights of victims of violation of the Convention.”²⁸

The Court recognised that 35 years of history could not be ignored. On 1 March 2004 the Court decided that the applications were inadmissible on the grounds that the applicants had not exhausted all the domestic remedies open to them. Mr Demopoulos and the other applicants will now have to apply to the IPC for compensation, exchange or restitution. The decision in *Demopoulos* was hailed by the Turkish Cypriot President, Mehmet Ali Talat as “a very important ruling and historic.”²⁹

The Orams “Saga”³⁰

It was against this background that the Orams entered the scene! As has been seen, previous attempts to obtain compensation and/or restitution of property in the TRNC have been directed to the ECtHR, citing breaches of Art 8 ECHR and A1P1 ECHR.

However, in the Orams case, the applicant Mr Apostolides directed his claim to the court in the south of Cyprus (Greek Cypriot territory). He was granted an order that commanded the Orams to demolish the villa, the swimming pool and the fence. The Orams were also ordered to pay damages for trespass. The Orams appealed unsuccessfully against the grant of the order and a further appeal to the Supreme Court of Cyprus was also unsuccessful.

It was not possible for Apostolides to pursue his claim any further in Cyprus. The order would be unenforceable in the TRNC. But it should be remembered that the Orams had assets (a house) in the UK. Therefore, Mr Apostolides brought a claim to

²⁶ Ibid, para 99

²⁷ Ibid, para 101

²⁸ Ibid, at para 116

²⁹ Reported at <http://evergreendevlopments.com> last accessed on 21/02/2011

³⁰ *Orams v Apostolides* [2006] EWHC 2226 (QB). Case No C-420/07, judgment of 28/04/09 ECJ [2010]; All ER (D) 89. [2010] EWCA Civ 9

the High Court in the UK asking for the Cyprus order to be enforced against the Orams in the UK.

The basis of the claim was a reliance on EU Regulation 44/2001.³¹ The Regulation provides, as a basic principle, that any court judgment given in any EU Member State must be recognised in all other EU Member States.³² However, the Regulation also set out some limitations as to the enforceability of an order. It only applies to civil and commercial matters and, in addition Art 34 of the Regulation states that a judgment shall not be recognised “if such recognition is manifestly contrary to public policy in the Member State in which recognition is sought.” The Member State in this case is the UK.

In the High Court in the UK the judge set aside the order on the basis that the Regulation had no effect in relation to matters that related to the area controlled by the TRNC. The Court granted permission for an appeal to the Court of Appeal. When the case reached the Court of Appeal in 2007 that Court decided to make a reference to the European Court of Justice (ECJ) under Article 234 of the EC Treaty (now Article 267 of TFEU). The Court of Appeal asked the ECJ a number of questions concerning the interpretation and application of the Regulation. In particular it asked whether the application of the *acquis communautaire* in the TRNC and the fact that the disputed property is situated in an area over which the government of Cyprus did not exercise effective control had an effect on the recognition and enforceability of the judgment. The C of A also asked if public policy in the UK should be taken into account.

The ECJ declared that the suspension of the *acquis* provided for in the Act of Accession of Cyprus was limited to the application of EU law in the northern area, the area controlled by TRNC. However, the judgment concerned in the present case was one given by a court in the Government controlled area. The fact that the order concerned land in the northern area did not preclude that interpretation. This was because it did not nullify the obligations to apply the Regulation in the Government controlled area and it did not mean that the Regulation must therefore be applied in the northern area. The ECJ therefore concluded that the suspension of EU law in the northern area as provided for in the protocol annexed to the Act of Accession did not preclude the application of the Regulation to a judgment which is given by a Cypriot court situated in the Government controlled area but which concerned land situated in the northern area.

The Court then held that the dispute at issue fell within the scope of the Regulation. The fact that the land concerned was situated in an area over which the Government did not exercise effective control did not preclude the recognition and enforcement of these judgments in another Member State. This was the case even where the judgment could not, as in this case, be enforced where the land was situated. The disputed land was situated in the Republic of Cyprus and therefore the Cypriot court had jurisdiction to decide the case since the relevant provision of the Regulation related to the international jurisdiction of the Member State and not to their domestic jurisdiction.

³¹ Council Regulation 44/2001 (22/12/2000) on jurisdiction and the recognition and enforcements of judgments in civil and commercial matters, OJ L21 p1

³² Article 33.1 of the Regulation

With regard to the public policy issue the ECJ held that a Member State (the UK) could not, without undermining the aim of the Regulation, refuse to recognise a judgment emanating from another Member State (Cyprus) solely on the ground that it considered that national or EU law was misapplied. The only time that a national court could refuse recognition was where the error of law meant that the recognition or enforcement of the judgment was regarded as a manifest breach of an essential rule of law in the legal order of the Member State concerned. In its reference to the ECJ the Court of Appeal had not referred to any fundamental principle within the legal order of the UK which the recognition or enforcement of the judgment in question would be liable to infringe.

The ECJ also held that the fact that Mr Apostolides might find difficulty in having the judgment enforced could not deprive it of its enforceability. Therefore the situation did not prevent the courts of another Member State from declaring such judgments enforceable.

The *Orams* “saga” returned to the Court of Appeal in November 2009. As might be expected that Court upheld the reasoning of the ECJ. The answers to the questions referred to the ECJ were such that the appeal should be allowed and the Cypriot judgment should be declared enforceable.³³

However, in the Court of Appeal the *Orams* had raised two further issues for determination. The first was the “public policy issue”. Should the judgment be denied enforcement on the basis of public policy? For this the *Orams* relied on Article 34(1) of Regulation 44/2001 which provides:

A judgment shall not be recognised:

- (i) If such recognition is manifestly contrary to public policy in the Member State in which recognition is sought

The issue of public policy was of the utmost importance because it was at the heart of the peace process in Cyprus. The issue of property ownership is at the centre of any peace process. When the case was before the ECJ, the Commission had submitted its observations to the Court. Under the heading “International Public Policy” the Commission said:

“...the recognition of judgments from courts of the Republic of Cyprus relating to property lying in area where the Government does not exercise effective control may raise another, and very exceptional, ground of international public policy.”

The Commission had suggested that when a claim cannot be enforced where the land is situated (i.e. in the TRNC) judgments relating to such land can be “exceptionally refused recognition and enforcement if such recognition is manifestly contrary to international public policy”.³⁴ However, the Court of Appeal, as had the ECJ, did not agree with the Commission that there was a public policy dimension to this case. The Court of Appeal held that “the circumstances in which an English court will not enforce a judgment on the ground that it is contrary to international law are extremely narrow.”³⁵

³³ Para 5 of the judgment, per Pill LJ

³⁴ Quoted in para 23 of C of A case

³⁵ At para 53, per Pill LJ citing *Kuwait Airways v Iraqi Airways (Nos. 4 & 5)* [2002] 2 AC 883

The second new issue was the “apparent bias issue”. The President of the Grand Chamber of the ECJ which had heard the Orams case was Judge V Skouris, the Greek judge. The Orams contended that the question of apparent bias should be referred back to the ECJ and/or whether the ECJ should be requested to reconsider the original questions referred by the Court of Appeal. It was not alleged that the President was biased; the allegation was that contacts made by the President prior to the hearing created the appearance of bias such that the President should have recused himself. The facts were that in October 2003 the President, as president of the Court, had received a Cypriot delegation on an official visit to Luxembourg. The delegation included judges of the Supreme Court in Cyprus. Also, in May 2005 the President and other members of the ECJ had attended a dinner given by the President of Cyprus, at which, in a speech, he criticised aspects of the Annan Plan. Finally the President had visited Cyprus again in November 2006 and had been given an award, conferred on him “due to his strong and sincere feelings towards Cyprus and its people.”³⁶

On these grounds it was suggested that the President could not be seen to be impartial. Especially as the ECJ’s own Code of Conduct provided in Articles 2 and 3 that members of the Court should not accept gifts of any kind which might call into question their independence and that they should avoid any situation which might give rise to a conflict of interest. In the event, the Court of Appeal held that there was “no appearance of bias” in this case.³⁷

Comments

One of the surprising aspects of the judgment of the ECJ is its reluctance to depart from a literal interpretation of Regulation 44/2001 and Article 1 of Protocol 10.³⁸ Many times in the past the ECJ has adopted a teleological approach to interpretation; indeed it has faced criticism from many sources on the approach. It is perhaps surprising that in Orams the Court was keen to be as faithful as possible to the wordings of the rules. Yet the position of the TRNC and the possibility of compensation at the IPC were mentioned by the Commission in its submission to the Court and were addressed by the Advocate General in her Opinion. The ECJ did not refer to either in the judgment, focusing instead on the dispute as one between individuals. This might be explained that in this case the Court was faced with a problem which will be best solved through a political solution and not by *ad hoc* case-by-case decisions. Thus the ECJ can be excused its apparent timidity in its judgment in Orams.³⁹ Yet the ECJ was involved in a case-by-case approach in Orams. This will serve only to complicate matters which divide Cyprus, leaving some property disputes settled while others remain unresolved. The Orams were “unlucky” in that they were domiciled in an EU country (i.e. the UK) and they had assets in that country. So it will be mainly non-Cypriot users of land that will be subject to enforcement of Regulation 44/2001.

The suspension of the *acquis communautaire* in the TRNC is not due to some temporary local resistance to the government of the island. Cyprus has been partitioned since 1974. During that time the TRNC has become the effective

³⁶ At paras 70-72

³⁷ Para 87 per Pill LJ

³⁸ See Koutrakos P, “Who wants to be a Pandora”, [2009] *ELRev* 345

³⁹ For a contrary view see Meidanis H, “Case Comment” [2009] *ELRev*, 34(6), 963-975

“government” in the northern part of Cyprus. The fact that the two communities have been unable to reach any agreements on substantive issues would indicate an antipathy towards each other. On this basis, it is argued, a court in the Greek part of Cyprus would be unable to give a judgment in an impartial basis if the case involved the TRNC.

Regulation 44/2001 EC is limited to civil and commercial matters. It does not cover “revenue, customs or administrative matters.” The ECJ recognised that it could be argued that the Orams case was not simply a civil dispute.⁴⁰ However, the ECJ came to the conclusion that the case was between individuals and that no public authorities were involved.⁴¹ However, it has been reported that the dispute was taken up and financially supported by the Republic of Cyprus for Mr Apostolides and by the TRNC for the Orams.⁴² The costs to both parties, especially the Orams, of bringing these cases would be considerable and it is difficult to imagine that they could be undertaken without outside financial support. It can also be argued that it was a public body, the TRNC, which took the property from Mr Apostolides and issued a title deed in favour of a Turkish Cypriot. It was from that Turkish Cypriot that the Orams purchased the land. Therefore this case cannot be considered without examining the intervention of the TRNC. This would certainly bring it within the realm of “public policy.”

It may not be within the power of the Orams to deliver up to Mr Apostolides the free possession of the land. The purchase of the land by the Orams was done in accordance with the rules established by the TRNC and the ownership of the land duly registered by the TRNC. It is difficult to see how the Orams could rescind a TRNC title or declare it void.

The most obvious objection to the Court of Appeal decision is that Mr Apostolides could obtain compensation from the Immovable Property Commission set up by the TRNC to deal with such claims made by disposed Greek Cypriots. The Orams could not appeal to the UK Supreme Court as Regulation 44/2001 allows only for one appeal⁴³ and the action in the Court of Appeal was that appeal.⁴⁴ The Orams have now lodged an appeal at the ECtHR in Strasbourg. It is to be hoped that the ECtHR will direct Mr Apostolides to the IPC. But the Court will have to balance the effects of the Court of Appeal decision with the political realities of the Cyprus problem. Courts have their role to play in the resolving of disputes but as mentioned previously, a peaceful and satisfactory resolution of the Cyprus problem will be achieved only through political channels.

⁴⁰ At para 40 of ECJ judgment

⁴¹ At para 45 of ECJ judgment

⁴² http://www.wellestates.com/orams_ecj.htm last accessed on 20/01/2011

⁴³ Article 44 of Regulation 44/2001

⁴⁴ *Orams v Apostolides* [2006] EWCA Civ 9 at para 102: “a further appeal to the Supreme Court of the UK is not permitted.”

DİKKAT CEHALET PEÇESİNDE YIRTIK VAR

Yasemin IŞIKTAÇ^a

ÖZET: Günümüzün en önemli siyaset felsefecilerinden olan Rawls özellikle *A Theory of Justice* (Adalet Teorisi) çalışması ile çığır açmıştır. Modern devlet teorisinin merkez kavramı olan "toplum sözleşmesi"ni doğal yaşam-toplumsal yaşam ayrımını kuran bir bağlamdan çıkararak günümüzdeki koşulları yenibaştan düzenleyen bir yeni sözleşmeye çevirmiştir. Bu yeni sözleşme ile kişiler cehalet peçesi (Veil of ignorance) altında olduklarından kendi durum ve statüleri hakkında bilgi sahibi olmayacaklar ancak herkes için bir eşitlik bilincinin sahibi olacaklardır. Burada sözü edilen eşitlik en avantajlı olanların haklarının özel olarak korunması dışında bir kriterle sınırlandırılmayacaktır. Rawls çalışmalarında toplumsal yaşamda bir türlü dengeye kavuşmayan dağıtım sorunu için çözüm aramaktadır.

Anahtar kelimeler: Toplum sözleşmesi, adalet, dağıtım, cehalet peçesi

Rawls'un çalışmaları çok çeşitli başlıklar altında değerlendirilebilir. Ancak tüm çalışmalarını liberalizm eleştirilerini cevaplayıp yeni bir açılımla özgürlükçü ve daha başarılı dağıtım yapabilen bir siyasi sistem olanaklı mıdır sorusu etrafında toplayabiliriz.

En önemli kitabı olan "*Bir Adalet Teorisi*" ile başlattığı süreci tartışmalı çeşitli konuları ele aldığı makaleleri ile güçlendirmiştir. Rawls'un faydaya dayalı bir etiğe karşı haklara dayalı etik anlayışını ortaya koyduğu *A Theory of Justice* (*Bir Adalet Teorisi*) kitabı kurucu niteliktedir. *Adalet Teorisi* kitabı üç temel bölümden oluşmaktadır. İlk bölüm politik teoriye ayrılmıştır. İkinci bölümde devletin kurumları ele alınır; üçüncü ve sonuncu bölümde ise insanlar için iyi bir yaşamın koşulları incelenmiştir. 1950'li yıllarda ceza hukukuna ilişkin yazdığı yazılarından başlayarak her zaman toplumsal adalet kavramı üzerinde durmuştur. Fikirlerini olgunlaştırdığında, hakkaniyet olarak adalet sorununu ele aldığı ünlü eseri "*Adalet Teorisi*"ni yazmıştır. Rawls'un *Hakkaniyet Olarak Adalet* (*Justice as Fairness*) ve *Siyasal Liberalizm* (*Political Liberalism*) adlı iki önemli çalışması da adalet teorisi ile yakından ilgilidir. Rawls'un 1971 yılında yayınlanan ve II. Dünya Savaşı sonrası Batı dünyasında üretilen en önemli siyasal kuram kitapları arasında yer alan *Bir Adalet Teorisi* isimli kitabı, aynı zamanda liberal düşünce tarzının yeniden canlanmasında önemli rol oynamıştır.

Klasik liberal yaklaşımlar, sosyal olanın siyasala çevrilmesinde iradeyi yani toplum sözleşmesini hemen hemen tartışmasız olarak kabul etmektedirler. Ancak toplum sözleşmesi ve liberal haklar ve özgürlüklerle desteklenmiş modern devletin, refahı arttırıcı her türlü liberal girişime imkan vermiş olmasına rağmen nasıl olup da herkesin mutlu olduğu bir sisteme ulaşmayı temin edemediği anlaşılamamaktadır.

Özellikle toplumsal sistemde avantajlı konumda olanların refahtan yeterli pay alamaması sorunu liberal sistem içinde yapılacak iyileştirmelerle giderilebilecek midir? Rawls bu sorunun cevabını aramaktadır. Cevap için, klasik liberal yaklaşımın toplum sözleşmesini ve doğal yaşam ayrımını metafizik temelli bir kurgu olmaktan

^a Prof. Dr. Yasemin Işıktaç, İstanbul Üniversitesi, Hukuk Fakültesi

çıkarak siyasi, makul bir yöntemle “*orijinal durum*” ve “*cehalet peçesi*” aracılığıyla yeni baştan tasarlamıştır. Böylece siyaset teorisi açısından metafizik olmayan ancak yine de kurgusal olmaya devam eden, rızanın başka bir şekilde ortaya çıkmasını sağlayarak dağıtım sürecini de makuliyetle birlikte toplum sözleşmesinin içine taşımıştır. Rawls’un yaklaşımının ilgi görmesinin bir başka sebebi de liberal modelin iyileştirilmesi için bir olanak yaratabilmesidir.

Rawls bir yandan liberal demokrasi anlayışını “dağıtıcı adalet” sorusu etrafında yeniden kurarken diğer taraftan da liberal düşünce tarzını kendisinin egemen söylemi olan faydacılıktan bağımsızlaştırmayı amaçlamıştır.

20. yy’ın ilk yarısında mantıksal pozitivizm tüm normatif felsefe biçimlerine hükmetmekteydi. Ancak aynı şekilde ahlâk felsefesi ve özellikle hukuk felsefesi alanında birçok atılım bu dönemin peşinden gelmiştir. Bu genel başlıklara tıbbî etik, çevre etiği, çalışma etiği gibi daha çok pratik kaygılara dayanan yeni açılımlar da eklenmiştir. Rawls’un çalışmasını da bu gelişim içinde ele almak daha uygun olacaktır.

Postmodern liberalizm olarak da adlandırılan bu tutum, bir yandan liberal geleneği post-metafizik bir çizgiye oturtmayı, dolayısıyla bu geleneğin bütüncül ve baskıcı bir “meta-anlatı” olduğu yönündeki eleştirileri karşılamayı, diğer yandan da liberal demokrasinin daha da “demokratikleştirilmesi”ni amaçlamak olarak anlaşılabilir.

Rawls, ortaklaşa kapsayıcı bir iyiye ulaşmanın güçlüğüne işaret ederek, siyaset, din ve metafiziği ayrı taraflara koymamızın gereğine vurgu yapmaktadır. Böylece “idrake dayalı doktrinler”e ve farklı temel kanaatlere sahip insanların bir arada huzur içinde yaşadığı bir toplum istiyorsak toplumun örgütlenmesi bağlamında yansız ilkeler ortaya koymak zorundayız düşüncesine ulaşır. Rawls’a göre tüm vatandaşların adil olarak algılayabileceği ilkeler üzerine kurulu bir toplum günümüzde asıl ihtiyaç olan şeydir. Rawls’un adalet kuramı, bu bakımdan adil bir toplumun kurumlarıyla bağlantılıdır. Rawls adaleti eşitlik olarak anlamaktadır. Bu nedenle Rawls’a göre başkalarının özgürlüğüne zarar vermediği sürece bireyin özgürlüğünü garanti altına alacak ve toplumda fırsatların tarafsızca dağıtılması olanağını sağlayacak ilkelerle bu eşitliği sağlamak gerekir¹.

- Adalet duygusu
- İyiye anlama kapasitesi

Adalet duygusu ile farklı iyi anlayışlarının kolaylıkla realize edilebileceği bir çerçeveye ulaşılabilir². Bu nedenle de adaletin “iyi”ye önceliği söz konusudur. Bunun nedeni de, iyinin çok boyutluluğudur. Rawls’un ifadesi ile “liberalizmin ön varsayımı, her bir insanın, mutlak özerkliği ve rasyonalitesi ile uyumlu çok sayıda birbiriyle çatışan ve uzlaşmayan iyi anlayışlarının ve bunlara dayanan amaçların gözden geçirilip belirlenmesi gerekir.” Dolayısıyla bireysel otonomi devletin tarafsız olmasını zorunlu kılmaktadır. Tarafsız devlet, var olan değer ve ideallerden bir an için sıyrılıp onları sorgulama ve gerekli gördüğünde değiştirme kapasitesi olarak, kişilerin otonomisini tanımak durumundadır. Sonuç olarak “devlet ne özel bir doktrini

¹ John Rawls, *A Theory of Justice*, Oxford University Press, 1971, s. 108.

² John Rawls, *Political Liberalism*, New York, Columbia University Press, 1993, s.

diğerinden farklı olarak kayırmaya ya da yüceltmeye yönelik bir şey yapabilir, ne de bu özel doktrini savunanlara daha fazla yardım edebilir.”³

Rawls’un anlayışını kavramak için liberal tarafsızlığın yakından ilişkili olduğu çoğulculuk kavramı üzerinde de durmak gerekir. Tarafsızlık aynı zamanda, anayasal düzende, vatandaşların farklı iyi anlayışlarına sahip olduğu hür bir demokratik kültürün oluşmasını sağlamayı hedeflemektedir. Liberal görüş açısından tarafsızlık farklı düşüncelere sahip olanların hoş görülmesi ile farklı değerlerin ve yaşam biçimlerinin yerleştirilmesiyle ve yurttaşlara eşit haklar sağlamasıyla özdeşleştirilmiştir. Aslında tarafsızlığın, diğer bir takım ilkelerin ve uygulamaların kendisinden kaynaklandığı merkezi bir kavram, liberalizmin tamamlayıcı bir unsuru olduğunu da gözden kaçırmamak gerekir.

Rawls 1980 sonrası çalışmalarını topladığı, *Political Liberalism (Siyasal Liberalizm)* adlı kitabında liberal kavramını metafizik temellerinden arındırmayı hedeflemiştir. Rawls adalet ve eşitlik değerlendirmeleri açısından, liberalizmin yeterli olmadığını düşünmektedir. Çünkü faydacılıktan hareket edildiğinde özellikle imkânları kısıt olanların aleyhine işleyen bir tablo ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle Rawls, tarafsız ve böylece adil olmaya zorlayabilecek bir yöntem yaratmak için “orijinal durum” düşüncesini ortaya atar. Rawls “sosyal kurumların ilk erdemi”⁴ olarak tanımladığı adaleti metafizik bir boyutta ele almaz, siyasal adalet konusunda bir uzlaşma sağlanması amacına bağlar. Rawls’a göre adalet kavramı “makul” vatandaşların desteğini hak eden, “makul” bir kavramdır. Rawls böylece adaleti metafizik düzlemde kopartarak siyasal düzleme taşımıştır. Bu tutumu nedeniyle yaptığı çalışmalar hukuk felsefesinden çok siyaset kuramları açısından öncelenmiştir.

Rawls cinsiyet, yaş, ırk, sosyal statü, doğuştan gelen yetenekler gibi konularda herhangi bir betimleme yapmadığımızı; ancak farklı siyasi kurumların farklı arka plana ve olanaklara sahip olan insanlar için nasıl işlev gördüğünü bildiğimizi kabul ederek oluşturulan bir orijinal durum tasavvur edilmesini ister. Aslında bu durumla bir “cehalet peçesi” (veil of ignorance, bilinmezlik peçesi olarak da kullanılmaktadır) oluşturuyoruz ve bundan bir tarafsızlık olanağı yaratma imkânı buluruz.

Burada ortaya çıkan durum tarafsızlığa zorlamadır; çünkü, kişiler olarak cehalet peçesi aracılığı ile kim olduğumuzu bilemeyiz; ancak toplumun örgütlenebileceği çeşitli şekilleri bilmekte ve dolayısıyla kim olabileceğimizden bağımsız olarak, örneğin ister siyah bekâr bir anne, ister bir homoseksüel, isterse üst statü sahibi olalım, aynı konumda bulunmaktayız. Amaç bize en iyi şekilde hizmet verecek siyasi bir düzenin seçilmesidir.

Böyle bir durumda kim olduğumuza ilişkin öz-çıkar bağlantılı alanın dışında, tarafsız bir çözüm seçme imkanımız olacaktır. “Orijinal durum”la Rawls tam olarak bunu sağlamak istemektedir: **“Toplumun temel kurumları içinde tarafsız ve makul bir eşitlik biçiminde gerçekleşen adaleti garanti etmek.”**

Bunun için de şu ilkeleri önerir:

- Öncelikle kişisel dürüstlüğe ve özgürlüğe saygı (her birimiz için ötekinin bağımsızlığını tehdit etmeyen bir özgürlük içinde olma hali),

³ A.e., s. 7.

⁴ Rawls, *A Theory of Justice*, s. 2.

- Aynı zamanda durumu iyi olanların, durumu kötü olanlar pahasına avantajlarını arttırmayacağı bir sosyal düzenin seçilmesi.

Bu ilkeler orijinal durumda belirlenmiş olan adil toplumun temel ilkeleridir. İki özgürlük ilkesi ikincisi de fark ilkesi olarak isimlendirilir. Rawls'un teorisinin giriş niteliğindeki bu temel değerlendirmesinde sınırları gösterdiği özgürlük ve fark ilkelere bir sıralamaya da tabi tuttuğunu ve her şart altında özgürlük ilkesini önceliğini de belirtelim. Yani en avantajsız konumda olanların durumlarını düzeltmek için bile özgürlük ilkesinden bir ayrılma söz konusu olmaz.

Sözleşme öncesini betimlemek için kullandığı orijinal durum, soyut insan kurgusu üzerinedir. Bu soyut insan hem kendi amaçlarından hem de toplumsal yaşamdan soyutlanmıştır. Bu birey anlayışı yalnızlaşmayı ve yabancılaşmayı destekler, bu nedenle Rawls aynı deniz üzerinde yaşayan bağımsız adacıklar gibi toplumsal tasarımla bağdaşmayan bir insan anlayışını ileri sürdüğü için de eleştirilmektedir⁵.

Rawls'un teorisi "meşrulaştırıcı birey" kavramı çerçevesinde de değerlendirilebilir. Modern demokratik bir toplum meşrulaştırıcı bireyi göz önünde tutar. Böyle bir toplumda adaletin nasıl kurumsallaştırılabileceği tercihlerle şekillenecektir. Rawls "Hakkaniyete uygun koşullar altında bir tercih yapma imkânı olsaydı, modern demokratik bir toplumun vatandaşları hangi dağıtım ilkelerini benimserlerdi?" sorusu üstünden hem önsel bir kurguyu, hem de amacı ortaya koymak istemiştir. Rawls'un bütün çözümlerinin temelinde belirli bir birey anlayışı vardır. Herkesin düşünme, seçebilme ve kurallara uyma kapasitesi aynıdır. Aynı zamanda bireylerin özgüven ve özsaygıları da vardır. Özsaygı, kendi değerlerinin gerçekleşmeye uygun olduğu inancıyla özgüven, değerlerini gerçekleştirme kapasitesine olan inançtır. Bu iki değer yani özgüvenle özsaygı toplumsal iyiler arasında en ön sırada yer alır. Rawls özgüven ve özsaygıyı bireyin otonomisi ve özgürlüğünün garantisi sayar. Rasyonel bireylerin birbirlerinden oldukça farklı hayat planları olabilir. Bu tür planlar, haklılık ya da doğruluk standartlarına uysa bile belirli bir sınırlamaya koyma olanağımız yoktur.

Liberal bir toplumda farklı yaşam planlarına olanak tanınır. Böyle bir toplumun gevşek bir "iyi" yaklaşımını benimsemiş olduğunun kabulü gerekir. Ancak yine de bireyler için neyin iyi olduğuna ilişkin minimal düzeyde bir standart bulunmalıdır. Ayrıca bireylere bizzat kendi iyilerini tanımlayabilecekleri maksimum fırsat da tanınmış olmalıdır. Kendine saygıya veya bir kimsenin bizzat kendisine biçtiği değer anlamına kesin inanç en önemli "iyi"dir.

Rawls'un bireye ilişkin değerlendirmelerini de ana başlıklar etrafında toplayabiliriz:

- Her birey, benliğini meşru düzene aykırı bir biçimde ortaya koymadığı sürece özgürdür,
- Her birey eşittir,
- Her birey tüm toplumsal kurumların adil bir biçimde nasıl yapılandırılacağı konusunda düşünmeye hazırdır,
- Her birey sınır tanımayan özgürlüğün olanaksızlığına karşı sınırlı ama herkes için özgürlüğün olanaklılığını anlayabilir.

⁵ Solmaz Zelyut Hünler, **İki Adalet Arasında**, Ankara, Vadi Yayınları, 1997, s. 239.

Rawls'un bu ilkeler çerçevesinde normatif bir birey tanımlaması yapmak yerine politik kuramların hangi koşullar altında meşrulaştırılabileceğini saptamaya çalıştığını görüyoruz⁶. Rawls'un siyasal kurumların ve normatif alanın meşruluğunun sınanabileceği tek merciin, norm ve sonuçlardan etkilenecek birey olduğu konusundaki görüşü açıktır. Yani Rawls'a göre devlet veya çeşitli kurumlarca inşa edilmiş olan normatif yapı ikincil bir meşruiyet kaynağı iken birincil meşruiyet kaynağı bireylerdir. Rawls meşruiyet için "hak kişisi" olarak tanımladığı liberal bireyi gösterir. Meşrulaştırıcı bireycilik olarak da isimlendirebileceğimiz bu yaklaşım genellikle bireylerin doğuştan sahip oldukları sınırsız özgürlükler ile şekillenmiş bir doğal yaşam döneminden toplumsal bir döneme geçildiği varsayımı ile başlatılır. Bu klasik toplum sözleşmesinin de ana kurgusudur. Bu nedenle Rawls'un cehalet peçesi ile biçimlendirdiği orijinal durum bireylerin tarihselliğinin ve toplumsallığının bir reddi değildir. Rawls varsayımsal bir durum tanımlaması ile eşit ve özgür bireyler arasında pürüzsüz bir birlikteliği ortaya çıkarmak istemiştir. Böylece hak merkezli bir paradigma kurarak faydacılığın eksikliklerini gidermeye çalışır.

Toplumsal sözleşme Rawls'ta, belli bir yönetim formunu kabul etmek anlamında alınmamalıdır; aksine etik ilkelerin kabulüne ilişkin bir açılım olarak anlaşılmalıdır. Rawls'un toplum sözleşmesi bireyler arası eşitliği ve eşitliğin doğal bir uzantısı olarak dağıtımının nasıl yapılacağı sorununu birlikte kapsar. Rawls'un sözleşmeye dayalı düşünme biçimlerine başvurması toplumsal refaha ve dağıtıma ilişkin faydacı yaklaşımın merkezi zayıflıklarını görmesi nedeniyledir.

Pek çok insan ilk bakışta, bir toplumu idare etmenin en iyi yolunun o toplum içinde bulunanların refahını arttırmak olduğunu düşünür. Rawls bunun adaletin merkeze alınması halinde pek de doğru olmadığını belirtmektedir. Dağıtım da en az refah kadar önemlidir. Rawls'a göre birey, faydacılığın öngördüğü gibi, kendi iyisi peşinde koşan pür rasyonel bir varlık değildir; hakkaniyet duygusu ile makul davranan bir varlıktır. Yani "hak" "fayda"yı önceler ve bireyler makuldür⁷. Keyfi dağılım toplumsal bir müdahale ile dengelenmelidir. Soyut insan anlayışı ile bir gerçeklik olarak var olan insanın değerleri arasındaki farka dikkat etmek gerekir. Bireyin amaç ve isteklerini haklı çıkarmak için bir "ben"e ihtiyacı vardır. Rawls'un teleolojiyi aşan bir biçimde bireye yaptığı bu vurgu, yani engellenmemiş benlik konsepti sosyal olanla nasıl bağdaşacaktır? Engellenmemiş benlik konsepti bireyin otonomisini gösterir. Rawls orijinal durum ve orijinal durum sonrası için bir ayırım yaparak otonomi kavramını tartışır.

Orijinal durumda ortaya çıkan otonomi ile toplum kurulduktan sonra ortaya çıkacak olan otonomi birbirinden farklıdır. Bu ayırımla Rawls, toplumun kuruluşundan sonraki dönemde ortaya çıkan otonomiye somutlaştırmaktadır⁸. Bu somutlaştırmada Kantçı verileri kullanır. Kant'ın özellikle kişisel özerklik (autonomy) ve kişilerin eşit ahlaki değeri düşüncesinden ve evrensel adalet anlayışından hemen hemen tüm liberal teoriler gibi Rawls da etkilenmiştir. Kant insanların ortak rasyonel doğaları ve bunun sonucu olan ahlaki kişilikleri nedeniyle eşit olduklarını, insanın kendi başına bir değer olması ile somutlaştırır. İnsanların ahlaki kişilik sahibi olmaları onların tutkularını sınırlandırmalarını ve doğruyu seçme kapasitelerini olanaklı kılar.

⁶ Rawls, *A Theory of Justice*, s. 12-15.

⁷ *A.e.*, s. 152-154.

⁸ Zeynep Özlem Üskül, *Bireyciliğe Tarihsel Bir Bakış*, İstanbul, Buke Yayıncılık, 2003, s. 146.

Liberalizmin bireyciliğe yaptığı temel vurgu ile Kant'ın etik vurgusu arasındaki paralellik açıktır. Liberalizmde bireycilik iki anlamlıdır. İlki yöntemsel, yani kurgusaldır. Daima bireyle başlayıp bireyle biter. Diğer yandan liberalizmin bireyciliği toplumsal olanın reddi anlamında değildir; ancak toplumsal alanın da bireyden hareketle açıklanabileceğini gösterir. Şu şekilde de ifade edebiliriz; sosyal düzenlilikler insan doğasının değişmez özelliklerinden çıkarılabilir. Bireyciliğin ikinci anlamı ise bireysel özgürlüktür.

Rawls, orijinal durum sonrası birey otonomisi için sınırları belirlerken rasyonel olan ile makul olan arasında bir ayırım yapar. Rasyonel kavramı ile anlatılmak istenen, her bir bireyin kendi çıkarlarını tatmine yönelmesi ve iyi kavramına ulaşmasıdır. Makul olan ise, toplumsal işbirliğine dayalı adil ilişkilerin kurulması ile ilgilidir ve adalet kavramına ulaşılmasını sağlar. Rasyonel olan, amaçlara ulaşmak için etkin araçları değerler arası sıralamayı ve öncelikleri gösterir. Makul olan ise, "adil toplumsal işbirliği"ni ortaya çıkarır. Uzlaşma, makul olan çerçevesinde kurulacaktır. Rawls, rasyonel ve makul ayırımının temellerini de Kant'tan almıştır. Her iki alan birbirini tamamlamakla birlikte, rasyonel olandan makul olanı çıkaramayız. Çünkü grubun üyelerini harekete geçiren iyi anlayışları olmadan toplumsal işbirliğinin, adalet ve adil kavramlarının bir anlamı olmaz. Makul olan pratik akıldan çıkar; yani iyi düzenlenmiş bir toplumda, adalet ilkelerinin ve temel özgürlüklerin iyi anlayışlarına oranla öncelikli olarak kabul edilmesi gerekir. Makul olan ve rasyonel olan, makul olanın rasyonele oranla kesin önceliğini hazırlayan pratik akıl şemasının çerçevesinde birleşir. Adilin iyiye önceliğini, Rawls böyle kanıtlamaktadır.

Rawls'un toplumsal sözleşmeyi oluşturmak için bir araya gelen insanlar ile orijinal duruma ilkin tasarımı arasındaki şu farka da dikkat çekmek gerekir. Orijinal durumda insanlar kendi özgün koşullarının farkında olmayacakları bir cehalet peçesi ile hareket edeceklerdir. Böylece beğenileri, yetenekleri, hırsları ve inançları olan insanların her biri kendi kişiliklerinin bu özelliklerinden geçici olarak habersizdir. Doğal eşitsizliklerin yarattığı belirsizliği kaldırmak için Rawls'un yaptığı kurgu yaratıcıdır. Doğuştan kazanılan ayrıcalıklar bireylerin toplumsal alanda eşit şansa sahip olmalarına engeldir. Bu nedenle doğal yetenekler ortak mallar gibi görülebilir. Doğal yeteneklerden, ancak bunlara sahip olmayanların durumunu iyileştirmesi koşuluyla yararlanılmalıdır. Bu saptama bize Rawls'un doğal yeteneklere göre yapılan dağıtımın adil olmadığını düşüncesinde olduğunu da gösterir.

Seçilen ilkeler adalet ilkeleridir. Çünkü adalet ilkeleri makuldür. Kişiler, etik kuralları izleme kapasitesini belirsizlik nedeniyle daha başarılı bir biçimde ve makul olanı tercih ederek seçme hakkını kullanacaklardır. Rawls'un varsayımsal olarak kabul ettiği cehalet peçesi altındaki bireyler, bencil olmayacaklardır. Çünkü diğerlerinin de bencil olma olanağı kalkmıştır. Subjektif özelliklerini bir yanda bıraktıkları için kendi iyiliklerini, özgürlüklerini fırsatlarını ve refahlarını yükseltecek kuralları seçmek isteyeceklerdir⁹.

Rawls kişilerin gelecekteki ekonomik ve sosyal düzen için hangi kuralları seçeceklerini dedüktif akıl yürütme ile gösterir. Uzlaşma oybirliği ile gerçekleşecektir. Ortaya çıkan uzlaşma ile belirlenen adalet ilkeleri evrensel nitelik taşıyacaktır. Rawls'un işlediği mantıksal tutarlılık nedeniyle yöntemi "moral geometri" olarak da isimlendirilmektedir. Rawls'un adalet teorisinde seçilen ilkeler faydacı değildir. Çünkü hem özgürlük hem fark ilkesi açıkça göstermektedir ki hiçbir rasyonel birey, ekonomik

⁹ Rawls, *A Theory of Justice*, s. 90.

olarak kötü olanların durumunun, iyi olanların kazançlarıyla tazmin edildiği bir sistemi benimseyemez. Rawls'un adalet tasarımı da kişiler, toplam faydanın maksimize edilmesini değil, dengeli bir adaletin üretilmesini önceleyeceklerdir.

Rawls, toplumsal yaşamı kuşatan maddi değerlerin makul olarak bölüştürüldüğü bir ortak havuz olarak kabul edilmesini önermektedir. Bu tespit söz konusu adaletin, dağıtıcı adalet ilkesi olduğunu ortaya koyar. Doğal yeteneklerin de içine dahil olduğu her türlü sahip olunan şey Rawls açısından dağıtıcı adalet ilkelerine göre bölüştürülmüş ortak değerler olarak kabul edilmiştir. Rawls'un bu tespiti diğer açıdan üretim ve dağıtım süreçlerinin farklılığına bilinçli olduğunu da gösterir. Böylece adil bir toplumsal zemin herkesin refahının bir işbirliği şemasına bağlı olduğu bir yapılanmadır. Sosyal işbirliği olumlu ve olumsuz tüm şeylerin dağıtımını kapsar. Toplumsal yapının adil olabilmesi için doğal ve sosyal rastlantıların yarattığı farklılıkların ve tarihsel tortunun etkisizleştiği adil ve özgür koşullarda anlaşma ile kurulmuş olması gerekir. Bu nedenle tarihsel bağlamda düzgün olarak yapılmamış olan adalet paylaşımı yeniden dağıtımla uygun bir orijinal durum sağlamalıdır. Böylece toplumsal sözleşmenin kurulması ancak hak ediş olarak adaleti gerçekleştirilebilir.

Sonuç olarak Rawls'un toplum sözleşmesi ve buna bağlı olarak ortaya koyduğu birey anlayışları "hak ediş olarak adaleti" ortaya çıkarmaya yöneliktir.

Adil dağılımın klasik sözleşme anlayışı ve liberal sistemle kendiliğinden ortaya çıkamaması karşısında, Rawls liberal sistemden bütünüyle ayrılmadan yeni bir toplum sözleşmesi tasarlamıştır. Amaç adil dağılımın sağlanabilmesidir.

Rawls gerek orijinal durum gerekse kişilerin orijinal haldeki pozisyonlarını belirleyen cehalet peçesi aracılığıyla kişisel niteliklerin ötelenerek bencil ve statüsü farklı olmayan insanın adaleti sağlamak için yapabileceklerini makuliyet ölçüsü ile ortaya koymuştur.

Rawls'a göre, kişilerin eşit ve özgür görüldüğü çağdaş demokratik toplumlarda, bireyler ya da topluluklar kaçınılmaz olarak farklı dini, felsefi, ahlâki doktrinleri benimseyeceklerdir. Bu farklı dünya görüşlerinin birbiriyle uyuşmaması ya da çatışması günümüz özgür toplumlarının önemli bir özelliğidir. Toplum sözleşmesine ilişkin açıklamalarda da gösterildiği gibi adalete ilişkin başarılı bir paylaşımı sağlayabilmek için yeni bir model önermiş olan Rawls aslında kapalı bir toplum varsayımı ile adaleti ele alır. Bu aynı zamanda hem sadeleşmeyi, hem de bir model olabilecek ideal bir toplumun tanımlanmasını olanaklı kılacaktır. *Adalet Teorisi*'nde önce adalet ilkesini soyut bir biçimde belirlemeye çalışıp, sonra da bir adalet ilkesini nasıl uygulayacağını tartışmak yerine, bu ilkelerin özel bir şekilde tanımladığı bir durumdaki kişiler tarafından belirlenmesini tercih etmiştir. Böylece de yeni bir modelleme yapabilme olanağını elde etmiştir.

Rawls'un amacı kişilerin tamamen tarafsız davranmalarını sağlayacak bir düşünsel model kurmak ve adalet ilkesini bu tür bir modeldeki kişilere seçtirmektir. İzlenen yol adalet ilkesini ilk anda keskin ve net bir biçimde saptamak değil, bu adalet ilkesinin belirlenmesini sağlayacak doğru yöntemi bulmaktır. Eğer süreci adil kılabilirsek, bu süreç sonunda elde edilen ilkelerin de adil olacağını düşünebiliriz. Rawls'un benimsediği "hakkaniyet olarak adalet" (justice as fairness) anlayışı, hakkaniyet içeren bir süreç sonunda varılan ilkeler, tanımı gereği adil olacaktır. Kendi sözleriyle konuyu şöyle açıkladığını görüyoruz;

"Adalet, halen varolan ve bizim hakkımızda sonuç doğuran uygulamalara sahip adil kurumlara destek vermemizi ve uymamızı gerektirir. Bunun yanı sıra en azından

bedeli bizim için ağır olmadığı sürece varolmayan adil kurumları da oluşturmaya zorlar. Dolayısıyla eğer toplumun temel yapısının adil olduğu kabul edilebiliyorsa veya mevcut koşullar çerçevesinde adil olmasını beklemekte akla aykırılık yoksa herkes kendi payına düşeni yapma konusunda doğal bir ödeve sahiptir.”¹⁰

Sosyal yaşamda barış ve güvenliğin, zorlama ile değil ancak iyi bir sosyal düzenle sağlanabileceği kabulü eşitlikle birlikte düşünülmelidir. Etik bağlam, eşitliğin içeriğinin nasıl saptanacağı ile ilgili tartışmaları sürdürmektedir. Çünkü adalet kavramı öncelikle kişiye ait olanın ne olduğu sorusunun cevabını vermekle ilgilidir. Hiç kuşkusuz eşitlik adaletin özüdür; bunun aksini söylemek insan ilişkilerinde eşitlik idealinin değerini düşürür¹¹.

Rawls adalet teorisinde liberal demokratik bir hukuk devletinde özgürlüklerden fedakarlık etmeden nasıl adil bir sosyal politika geliştirilebileceğini bulmayı amaç edindiğini açıkça ilan etmektedir¹². Ayrıca Rawls teorisini bireysel bağlamda değil, hukuk devleti ve politika gibi kuramsal bir çerçevede ortaya koyar. Bu üst teorik kurguya rağmen adalet teorisi sosyal devlet bağlamında değil bireylerin karşılıklı ilişkilerini ve toplumun başlangıçta adil tasarlanması bağlamında ele alınır. Yani adalet teorisi liberal olmaya devam eder.

Özgürlük, fırsat, gelir, zenginlik ve onur gibi sosyal değerler varsayımsal olarak bireylere eşit dağıtılmıştır. Söz konusu bu değerlerin eşit olmayan dağıtımının haklaştırılabilmesi için, söz konusu eşitsizliğin herkesin yararına olduğunu göstermek gerekir. Yani sosyal eşitsizlikler, ancak “en az avantajlıların yararına” ise haklaştırılabilir. Belirli bir amacı öngören bu eşitlikçi anlayış kalıpcı (patterned) özellik gösterir. Teorik tutarlılık içindeki bu akıl yürütmenin sosyal yaşamda da ortaya çıkış biçiminin aynı tutarlılıkta olacağını söylemek çok da mümkün olmayabilir. Çünkü Rawls’un bu adalet tasarımı, fakir ile zengin arasındaki eşitsizliklerde en fakir olanın durumu eşitlikçi bir ortamdan daha iyi sonuç veriyorsa, eşitsizliğin haklı görülebileceğini de içerir.

Rawls’un, adalet teorisinde üç temel sorunla ilgilenmekte olduğunu görüyoruz. Bunlar:

- Adalet ilkelerinin bulunması,
- Anayasal demokrasi kurumlarının adalet ilkelerini gerçekleştirecek biçimde bir düzenlemeyi ortaya koymasının mümkün olup olmadığı,
- Belirlenen dağıtım paylarının adil olup olmadığının sınılanmasıdır¹³.

Rawls’un sisteminde adaletin dağıtımının nasıl yapılacağını kendi örnekleri üzerinden şu şekilde somutlaştırabiliriz.

Fark ilkesinin işleyişini şöyle bir örnekle gösterebiliriz:

Toplumun x ve y kişilerinden oluştuğunu varsayalım;

İlk dağılımda x=100, y=100

İkinci dağılımda x=105, y=110 almış olsun.

¹⁰ A.e., s. 115.

¹¹ Yasemin Işıktaç, **Hukuk Felsefesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2006, s. 481-483.

¹² Rawls, **A Theory of Justice**, s. 17

¹³ A.e., s. 27

Akılcı bir kimsenin birinci dağılımı tercih etmesi, yani bile bile daha az almayı istemesi için bir neden yoktur ve bu, bize fark ilkesinin doğruluğunu gösterir. Çünkü her iki katılımcı da cehalet peçesi kalktıktan sonra ikinci dağılımda daha az pay alan kişi oldukları ortaya çıksa bile, birinci dağılımdaki herhangi bir kişinin aldığından daha çok alacaklarını bileceklerdir. İkinci dağılımda x kişisi olmak bile, birinci dağılımda x ya da y kişisi olmaktan daha iyidir¹⁴. Rawls orijinal durumdaki insanların 2 prensip seçeceğine inanır. Bunlar özgürlük ve en az avantajlıların korunmasıydı ve bu prensiplerin daha önce içeriklerini ele almıştık. Bu prensibe sıkıca bağlı kalarak özgürlük ve fırsat, gelir ve zenginlik, özsaygı temelleri eşitsiz dağılım avantaj olmadığı sürece eşit dağıtılmak zorundadır. Kişiler, peçenin arkasındakiler gerçek durumu bilmediklerinden özgürlüğü ilk prensip olarak seçeceklerdir ve bu onlara her ne ideali tercih ederlerse etsinler bunu sürdürme fırsatı verecektir. İkinci prensibi de seçeceklerdir çünkü, paylaşımın minimum-maksimum prensibi temelinde gerçekleşeceği ortadadır. Toplumsal iyilerin dağılımında hangi kategoriye gireceklerini bilmediklerinden payı ona göre belirleyeceklerdir.

Eşitlikçi paylaşım için bir başka örnek ise bir pastanın paylaşımıdır. Rawls pasta kesmenin adil yollarını arar. Birden fazla kişiye paylaşılacak bir pasta vardır ve pastayı kesecek olan kişi de bu paylaşımından pay alacaktır. Kendisini de hesaba katarak nasıl bir paylaşım yapacağını düşünebiliriz? Farz edelim ki pastayı kesen kişi son dilimi alacağını biliyor; eğer kişi bencil ise ve kişisel çıkarlarına göre hareket ediyorsa, (pasta sevdiğini varsayıyoruz) pastayı öyle kesecektir ki diğerleri eşit dilimler alacak, en son dilim en büyük olacaktır. Eğer, bununla birlikte, son dilimin kendisine verilmeyeceğini biliyor, ama daha önceki dilimlerden birini alabileceğini umuyorsa, o zaman en son dilim en küçük olacaktır. Önce veya sonradan almak arasında bir fark olmamasını da hesaba katarak şu sorunun cevabını aramalıyız: Her dilimin tamamen aynı olacağını nasıl garantileyebileceğiz? Rawls cevabın, kesen kişinin hangi dilimi alacağını bilmemesinde yattığını belirtir ve o zaman da hem fedakâr kesici, hem bencil kesici dilimlerin benzer olmasını sağlayacaktır. Rawls rasyonel bir karar vermede bir usul önermektedir; usul kullanıldığında sonucun garanti edilmesi söz konusudur. Paylaşılan şey aynı kaldığı halde sonucun eşitlik olarak ortaya çıkması sağlanacaktır; yani bir pasta vardı ve sabit boydaydı. Oysa sabit boydaki bir pastanın dağılımı ve toplumdaki adalet arasında önemli farklılıklar vardır. Daha da ötesi pasta fikri karmaşıklıktan yoksundur. Yaşamdaki en basit paylaşımlar bile iyilikler, statü, güç, haklar, para, mülk ve benzeri soruları içerir. Bu karmaşık ortamda dağılım nasıl yapılabilir? Dağılımı yapılan şeyin değerinden nasıl emin olabiliriz? Pastanın tüketimi geçici bir zevk verse de, hayattaki birçok iyiliğin tüketimi (örneğin, üniversiteye kabul edilmek) geniş aralıkta hayattan zevk almayı sağlar. O yüzden ki sadece öncelikli iyilikler/mallar üzerine yoğunlaşmak, toplumsal eşitlik için zayıf bir dayanak sağlar; oysa teori uyumlulaştırılabilmelidir.

Rawls'un pasta analogisine göre, pastanın yapımına yardım edenler boş zamanlarında (özgürlük) eğlenme veya pasta üzerinde çalışma arasında seçim yaparlar. Pasta, içine konulan malzeme, hüner ve çalışkanlığa bağlı olarak büyüklük ve kalite olarak farklılık gösterebilir. Daha iyiyi yapma gayreti teşvik edilmelidir. Böylece paylaşılan şey büyüyecektir.

Başlangıçta insanlar ne olduklarını ve ilgi alanlarının ne olduğunu bilmediklerinden bilgisizlik içinde sözleşme pazarlığı yapmaktadırlar. Rawls'un görüşü, bireylerin maksimum-minimum mekanizmasını kullanarak sözleşme pazarlığı yapmaya itildi-

¹⁴ A.e., s. 302

ğidir. Rawls, aynen satranç oyununda olduğu gibi oyunun iki oyuncu arasında geçtiğini kabul etmektedir. Burada da maksimum-minimum kazanım yöntemi işleyecektir. Ancak gerçek yaşamda doğa faktörü de olduğu için, doğa maksimum-minimum oyununu oynamaz; oyunda her zaman sürprizler ve yeni açılımlar vardır. Rawls'un, adalet kuramı ile hakların önceden verilmiş olmasına dayalı, ancak belli bir yararı içermeyen adalet anlayışından yeni bir liberal etik yaklaşımı oluşturduğunu görüyoruz. Rawls'un adaletin en üstün değer olduğu savı, adaletin toplumdaki değerlerden biri değil, aksine toplumdaki değerleri düzenleyen ve bu değerler üzerinde bir güç olarak varlığını yönlendiren bir ölçü olarak alınması anlamındadır.

Ekonomik hak ve özgürlüklerle ilgili elde edilen avantajlar fırsat eşitliğinin sağlanması açısından sorun yaratır. Sistemin "herkesin yararına işletilmesi" bu yapısal soruna rağmen nasıl sağlanacaktır? İşte asıl sorun budur¹⁵.

Rawls fayda ve adalet arasındaki farkı üç temel noktada toplanmaktadır:

1- Faydacılığın amaç-araç ilişkisi çerçevesinde tanımladığı birey anlayışının reddi düşüncesine göre, bireyin salt fayda peşinde koşan olarak tanımlanması doğru değildir. Birey daha çok fayda kapasitesini gerçekleştirme öznesi olarak alınmalıdır. Bu anlamda birey iki noktadan konuyu değerlendirecektir;

a) Her birey genel özgürlükler sistemi ile bütünlük içinde olan temel özgürlüklerin sahibi olmayı istemektedir.

b) Toplumsal yaşamdan kaynaklanan sosyal ve ekonomik eşitsizlikler, hem fırsat eşitsizliğini kaldırıcı önlemlerle hem de toplumsal yaşamda en az avantajlı konumda olanların korunması yoluyla düzenlenmelidir¹⁶.

2- Siyasi iktidarın zaman içinde ekonomik hakları herkesi kapsayacak şekilde genişletebileceği (piyasa ekonomisinin olumlu etkisi savı) ya da farklı kesimlere farklı olanaklar sağlayarak denge (sosyal adaletçi uygulamalarla zor durumda olanı koşulları çerçevesinde koruma) kurulabileceği düşünülebilir. Ancak her iki halde de uzun vadede "gelir-harcama dengesinin" bozulabileceğini gözden kaçırmamak gerekir. Uzun vadede ortaya çıkacak olan bu gelir-harcama dengesini Rawls "nesiller arası adalet sorunu" olarak isimlendirmektedir¹⁷.

3- Ekonomik hak ve özgürlüklerin zaman içinde yaratacağı bu yapısal boşlukları aşmak için Rawls, yeni bir sistem önermektedir. Toplumsal anlamda adaleti, bölüm sağlayabilmeyi "sosyal minimum" olarak isimlendirir. Sosyal minimum, toplumda en düşük gelir düzeyine sahip olanların alacağı payı gösterir. Bunun siyasal iktidar tarafından gerçekleştirilmesi için dört temel alan belirlemiştir¹⁸:

- Kaynakların güçlendirilmesi,
- İstikrar,
- Gelir bölüşümü,
- Transfer.

¹⁵ A.e., s. 37 v.d.

¹⁶ A.e., s. 302.

¹⁷ A.e., s. 40.

¹⁸ A.e., s. 276.

En düşük düzeydeki grubun beklentilerinin maksimize edilmesinin sağlanması ile liberal sistemin tıkanıklığı giderilebilir. Bu aynı zamanda sosyal bir projeksiyondur. Toplumsal alt yapının güçlendirilmesinden ve düzeltilmesinden eğitim düzeyinin yükseltilmesine kadar olan, son derece geniş bir alanda faaliyeti gerektirir. Bu da, zorunlu olarak toplumsal anlamda “adil tasarruf ilkesini” ortaya çıkarır. Böyle bir noktaya toplumun nasıl ulaştığını başlangıçta varsayımsal olarak kabul etmiş olduğu orijinal durumdan başlayarak açıklamaktadır. Babaların gelecek nesiller uğruna tasarruf etmeyi isteyeceklerini farz eder. Böylece bir neslin yaptığı fedakârlıklar gelecek nesil için bir olanağa dönüşür. Ancak burada bir sorun olarak gerekli tasarruf miktarının toplanamaması üzerinde duran Rawls, yetersiz tasarruf ve aşırı devlet müdahalesinin olumsuzluklara yol açabileceğine de dikkatimizi çekmiştir. Yani denge kavramı bu sorunun aşılması için kurucu niteliktedir¹⁹.

Faydacı görüş gelirin yeniden dağıtım yoluyla toplumun üyelerinin toplam faydasının maksimize edilebileceğini iddia etmekteydi. Çünkü iktisadi olaylarda azalan marjinal fayda yasası geçerlidir ve zengin bireylerin gelirlerinin marjinal faydası giderek azalır. Bu nedenle toplumdaki gelir dağılımının daha eşit hale getirilmesi ancak toplam faydanın arttırılmasıyla gerçekleşir. Faydacı yaklaşım faydayı kordinal olarak ölçmektedir. Kordinal ölçme demek, bireylerin mal ve hizmetlerinin tüketiminden elde ettiği faydanın sayısal olarak belirlenmesidir. Modern iktisat literatüründe, bu görüş terkedilmiş ve bireylerin alternatifler arasında tercih yapması anlamında ordinal fayda kavramı kullanılmaya başlamıştır. Faydanın kordinal olarak ölçülebileceğini ve bireyler için benzer fayda fonksiyonu tanıyan bu tutumda faydanın maksimum olabilmesi için gelirin eşit dağılımı da gerekmektedir.

Ancak fayda fonksiyonu farklılaştırıldığında sonuç değişir. Rawls bu belirsizlik için etkin olmayan noktadan etkin bir sınıra hareket ederek yani en az avantajlı olanların sosyal durumunu düzelterek yeni bir açılıma ulaşmıştır. Bu ilke ile “Rawlsçu iyileştirme” denen genel bir düzelmeye elde edilir. Yalnız burada kolektivist görüşlerden farklı bir eşitleştirme söz konusudur. Rawls’a göre sosyal adalete ulaşmak için nihai olarak gelirin eşit dağıtılması gerekir. Yani kaynakların eşit paylaşımı söz konusu değildir. Sosyalist yani kolektivist yaklaşım iki birey arasındaki nisbi eşitsizliği temel alır. Gelirin paylaşımında bireyle arasındaki nisbi eşitsizlik azalıyorsa “sosyalist iyileştirme” söz konusu olur. Bu durumda sosyalist yaklaşımın nisbi eşitsizliği her halükarda azalttığı için Rawls’çu iyileştirmeye olumlu bakabileceği; ancak yerli bulmayacağı da açıktır.

Bu noktada Rawls’un ekonomik haklar ve bu hakların devamlı büyüme eğilimine sahip olmasının yaratabileceği sorunları küçümsediği eleştirisi de getirilebilir. Rawls devletin gelirleri ile harcamaları arasında oy birliğine, oy birliği sağlanamıyorsa oy çokluğuna en yakın “nitelikli çoğunluğa” dayalı kararlar ve ilişkiler kurmayı önermektedir²⁰. Rawls, yasama ile ilgili tartışmalar, çıkarlar arasındaki bir yarışma olarak değil, adalet ilkeleri tarafından belirlenen en iyi politikayı bulmak için gösterilen bir gayret olarak düşünülmelidir, demektedir²¹. Ancak burada siyasal sistemin çıkarıldığı yasalar yoluyla sosyal sistemi aynı şekilde olumsuz olarak etkileyebileceğini de gözden kaçırmamak gerekir. Rawls’un uygulamada sorun yaratacağı için yasamanın negatif tutumunu ihmal etmesi, bizi öne sürdüğü adalet ilkelerinin ancak başlangıç durumundaki toplumlar için söz konusu olabileceğini kabule götürebilir. Bu nedenle

¹⁹ A.e., s. 278.

²⁰ A.e., s. 282.

²¹ A.e., s. 357.

“orijinal durum”dan sonraki dönemde, oybirliği ilkesi ile kendini bağlı saymayan siyasi iktidarların, ekonomik hakların hızla genişlemesi karşısında adalet ilkelerinin uygulanma şansını azaltabileceğine de dikkat etmek gerekir.

Liberal yaklaşımı yeni bir açılımla güçlendirmek isteyen Rawls’a liberal görüşü benimseyenlerce de eleştiri getirilmektedir.

Nozick, Dworkin, MacIntyre, Cohen ve Amartya Sen’in eleştirileri önemlidir.

Nozick, Rawls’un adalet ilkelerini oluşturma sürecinde varsaydığı bireylerin aralarında bir işbirliğini oluşturma zorunluluğunu eleştirmektedir. Çünkü toplumda işbirliği kadar çatışma da vardır. Bu nedenle toplumsal işbirliğinin neden dağıtıcı bir adalet uygulaması ortaya çıkardığı sorunu Nozick’in temel eleştirisidir. İşbirliğinin olmadığı hallerde, her birey hissesini kendi çabasıyla elde ettiğinde, ortada bir adalet sorunu olmadığını mı kabul etmeliyiz? Örneğin, kendi başının çaresine bakan bireylerin birbirlerine karşı talepleri olmayacağını mı ileri süreceğiz? Rawls’un adalet teorisinden çıkan sonuca göre toplumsal işbirliğinin olmadığı bir durumda hiç kimsenin bu tür adalet talepleri olamaz. Çünkü bu talepler hak edilmemiş demektir. Nozick toplumsal işbirliği nedeni ile paylaşımın sosyal adalet ilkesine göre yapılmasını da tutarsız bulmaktadır²². Rawls’un, eşitsizliklerin toplumdaki en kötü durumda bulunanların konumunu düzeltmek gerektiğinde mazur görülebileceğini belirtmesini bu tutarsızlık eleştirisine temel dayanak yapar. Çünkü herkes toplumsal işbirliği neticesinde oluşan toplam birikime yaptığı katkı oranında pay alacaksa bunu sağlayan en iyi yöntem sosyal adalet değil gönüllü takas, ücret ve fiyatta oluşan piyasa adaletidir²³. Rawls’a oranla liberal ruha çok daha yakından bağlı bulunan Nozick, düşünsel tutarlılığı ile gerçekten de önemli eleştiriler ortaya koyabilmiştir. Nozick’e göre Rawls’un bireylerin tercihleri ve eylemleri hakkında kayda değer bir şeyi bütünüyle dış faktörlere bağlaması kişinin özerkliği anlayışını ortadan kaldırır. Kişinin tercihlerinin dışsal etkilerden oluştuğunu ya da rastlantısal olduğunu söylemek insan onurunun korunmasına dayanan Kantçı ilkelerin sorgulanmasına neden olabilir. Nozick’in minimal devlet anlayışı Hayek’in savunduğu klasik gece bekçisi devletin belirli rollerini üstlenmektedir. Bu bakımdan Nozick’in çağdaş liberal tartışmalarındaki konumu Dworkin ve Rawls’un yaklaşımlarından çok Hayek’e yakındır. Rawls’a yönelttiği eleştirilerin de bu bağlam içerisinde ele alınması uygun olacaktır.

Dworkin’in eşitlik yaklaşımı Rawls’un adalet kuramına bir cevap niteliği taşır. Dworkin, farklılık ilkesinin refah eşitliğinin sağlanmasından çok kaynak eşitliğinin farklı bir yorumu olarak ele alınması gerektiğini belirtmektedir. Bu nedenle Dworkin dağıtımda ölçü alınan fark ilkesini kaynak eşitliği açısından yeterli bulmaz²⁴. Dworkin, Rawls’un en avantajlı olanları sadece ekonomik açıdan tanımlamış olmasını da eleştirmektedir. Örneğin engelliler bu gruba girecek midir? Yani avantajlı olanların daha kapsamlı ve anlaşılabilir tanımını yapmak gerekir. Tüm bu sorular cevaplandırılmaksızın yapılan değerlendirmeler yetersizdir. Dworkin dağıtıcı adaleti iki açıdan tanımlamıştır: Refah eşitliği ve kaynak eşitliği. Refah eşitliğinin ilk görünümü bir kişinin refahının onun tercihlerini, amaçlarını ve tutkularını tatmin edebilmesidir. Refah eşitliğinin ikinci görünümü ise bilince ilişkindir. Bu konuyu klasik faydacıların, haz ve acı olarak betimledikleri kriterlerine benzetebiliriz. Oysa

²² Robert Nozick, **Anarşi, Devlet ve Ütopya**, Çev. Alişan Oktay, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2000, s. 245

²³ **A.e.**, s. 247

²⁴ Ronald Dworkin, “What is Equality? Part 2: Equality of Resources”, **Philosophy and Public Affairs**, Vol. 10, No.4, 1981, s. 304-307

refah eşitliğindeki temel sorun, farklı tercih, zevk, tatmin ve tutkuları olanlara ya da farklı fiziksel ve zihinsel gelişimdeki kişilere yönelik dağıtımın nasıl yapılacağıdır. Dworkin, Rawls'un yaklaşımının bu sorunun cevabını içermediğini haklı olarak belirtmektedir. Bu nedenle Dworkin, refah eşitliği ölçütünün nesnel bir niteliğe bürünemeyeceğini ve kaynak dağılımının sorun olmaya devam edeceğini de düşünmektedir. Dworkin'e göre amaç, bireylerin tercih ettikleri yaşam algılayışına göre yaşayabilecekleri ve olabildiğince eşit olacakları bir düzenin ortaya konulabilmesidir²⁵. Bireylerin ahlaki özneler olarak hak ve özgürlüklerine müdahale edilmediği kaynakların da doğal dezavantajları göz önünde tutulacağı bir şekilde dağıtılmasını garanti edebilen bir modeli başarılı bir model olarak sunmaktadır. Yani Rawls'un cehalet peçesi ile örttüğü alanı tamamıyla dikkate alınması gereken bir alan olarak nitelendirmektedir²⁶.

MacIntyre ise Rawls'un adalet anlayışında bireylerin amaç ve eğilimlerinin dışsal koşullardan bağımsız olarak şekillenmesini eleştiri konusu yapar. Oysa bireylere biçilen rollerin merkezinde bir ülkenin vatandaşı olma, bir derneğin üyesi olma gibi aidiyetler de önem taşır. Birçok sosyal durum, örneğin aile, millet, ideoloji kişiyi etkiler ve belirler. Bu nedenle Rawls'u ortak toplumsal ön kabullerle ilgilenmeksizin bir deniz kazasından sonra, hiç kimsenin birbirini tanımadığı ıssız bir adada adalet kurallarını belirlemekle suçlanmaktadır. MacIntyre cemaatçi toplumsal yapıyı temel aldığı için, bu tür toplumsal iç kategorileri hiç hesaba katmamış olan Rawls'u hayalcilikle suçlar. MacIntyre, bireylerin, toplumsal yaşama katılmadan önce "ötekilerle ne tür bir toplumsal sözleşme içine girmek benim için makuldür?" sorusunu sormaları, ortak iyilerin adalet ve erdemlere dair varılacak yargılarda temel oluşturabileceğini dışladığı için de Rawls'u eleştirmektedir. MacIntyre'a göre ortak iyilerin içeriği de ancak cemaatçe belirlenir ve uzlaşma ortamı doğabilir²⁷. Cehalet peçesi arkasında rasyonel bireylerin birincil iyilerin eşit olmayan dağılımını onaylamaları toplumsal gerçeklikte her zaman olanaklı değildir. Çünkü her bireyin rasyonel çıkarının bir parçası ortaklaşa iyilerin kişiye yüklediği ödevleri içerir. Bu nedenle kişiler, içinde yaşadıkları kültürel değerlerin dışında adil olana ilişkin değer yargısında bulunamazlar. Yani ortak siyasal adaletin amacı bireylerin etik kimliğinin bir parçasıdır²⁸.

Rawls'un teorisine yöneltilen önemli bir başka eleştiri ise Cohen tarafından yapılan sosyal adalet yönündeki eleştirilerdir. Cohen'in eleştirileri daha çok sosyalist cephe- den yapılan bir eleştiridir. Cohen özel olarak sosyalist fırsat eşitliğini, sonuç eşitliği olarak tanımlamıştır. Cohen, Rawls'un farklılık ilkesinden yola çıkan sosyal adalet düşüncesinin aslında gerçek bir sosyal adaletle dayanmadığını ileri sürmektedir²⁹. Çünkü Rawls, en az avantajlı olanlar olarak belirlediği kesimin içine örneğin toplumsal üretime hiçbir katkı sağlamayan "üretim dışı insanları" katmamıştır. Cohen'e göre Rawls'un adalet anlayışı, işbirliğini ortaya çıkaran sürece doğrudan katılanlarla ilgilidir. Bu nedenle yaklaşımının daraltıcı olması, yani üretime katılmayanları dışlaması anlaşılabilir. Bunu yaparak da sosyal adalet anlayışının dışına düşmüş olur. Cohen'in eleştirisi, Rawls'un bir sosyal adalet arayışında olmadığı ancak dağıtım

²⁵ A.e., s. 296

²⁶ A.e., s. 285-287.

²⁷ Sercan Gürler, **Ahlak ve Adalet**, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2007, s. 81

²⁸ A.e., s. 89.

²⁹ Gerald A. Cohen, "Socialism and Equality of Opportunity", **Political Thought**, Ed. Michael Rosen - Jonathan Wolff, Red Pepper, 1997, s. 35.

sorununu aşmanın yolunu kişi iradelerine bağlayan teorik tutarlılığı açısından ihmal edilebilir³⁰. Rawls'un amacı, liberal modelin işleyebilmesinin daha başlangıçta bireylerin makuliyeti ile mühürlenmiş olduğunu ortaya koyabilmektir. Zaten aksi halde sosyal refahçı düzenlemelerle konunun çözümlenmesinin mümkün olmadığını görmezden geldiğini düşünebilirdik.

Bu eleştiriler yöntemeldir. Amartya Sen ise daha farklı bir yönden eleştirilerini getirmektedir. Fayda ve tercih arasındaki metodolojik sorun daha doğrusu çatışkı ölçülebilir bir şey olarak tarif edildiğinde de adil paylaşım sağlanamayabilir.

Faydanın ölçüm sorunları nedeniyle kişilerarası kıyaslamalarının yapılamamış tercihleri ön plana çıkarmıştır. Tercihlerin belirleyicisi ise "reel gelir"dir. Özellikle Rawls'un "hakkaniyet olarak adalet" yaklaşımında kullanılan birincil değerler yani temel hak ve hürriyetler, fırsatları gelir, servet ve öz saygının toplumsal değerlerini fonksiyon olarak aldığımızda, kişilere düşen payın ne olduğunu ölçümleyebiliriz. Rawls faydacılığın toptancı ve adil olmayan refah paylaşımını bu yöndeki bir ayrıştırma ile yeniden tasarlamıştır. Sorunun yeniden dağıtım dayalı iktisadi adalet sorunu olduğu açıktır. Rawls'un toplumsal araştırmaların, vatandaşların etkin temel özgürlüklerinin nasıl dağıtılması gerektiğine odaklanması tavsiyesini bu anlamda ele alabiliriz³¹.

Rawls'un birincil değerler olarak belirlediği değerler acaba tek başına kişinin refah düzeyini göstermek için yeterli midir?

Birincil değerler, klasik refah yaklaşımlarından daha geniş bir alan oluşturur. Ancak bu alanın da yeterli olmayacağına yönelik önemli bir eleştiri Amartya Sen'den gelmiştir. Sen kapasite yaklaşımı olarak da isimlendirilen açılımda zayıf eşitlik aksiyomunu savunmaktadır. Örneğin, A ve B gibi iki kişiden A, B'ye göre daha kötü bir durumdaysa, kişiler arası gerçek gelir kıyaslamasına göre, dağılımda A'ya daha fazla gelir aktarılması gerekmektedir. Bu yaklaşım, faydacı düşüncenin toplamcı ve eşitlikçi argümanına karşı, Rawls tarafından ileri sürülen "fark ilkesi"ne de uygundur. Zayıf eşitlik aksiyomu kişilerarası karşılaştırmanın kısmi olarak yapılabildiği durumlarda "adil dağılım"ı gözetmektedir. Sen, Rawls'un kuramının eksikliklerinin kendi teorisi ile kapatılabileceğini belirtmektedir³². Rawls ise Sen'in yaklaşımının olumlu yanlarını belirtmektedir; ancak Sen'in gerçekçi gelir kıyaslamaları kavramlaştırmasını gerekli görmez³³. 1990'lı yıllarda Sen'in yaklaşımı Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı'nın "İnsani Geliştirme Raporları" ve "İnsani Gelişme Endeksi" için sosyal tercihlerin belirlenmesinde kullanılabilir bir yöntem olarak takdir toplamıştır. Sonuç olarak Sen'e göre, Rawls'un birincil değerler dediği başlıklar, aslında kişilerin sahip olduğu genel kaynaklar içinde ele alınabilir ve bu kaynaklarla değerli şeyler yapma yeteneğinin var olup olmadığı da yine ancak kapasite çözümlemesi ile anlaşılabilir³⁴. Sen, Rawls'un genel ilkeler aramasına itiraz etmemektedir; sadece farklılıklar dikkate alınmaksızın ilkelere odaklanmanın önemli gerçeklerin gözden kaçmasına neden olacağını ileri sürmektedir.

³⁰ A.e., s. 39

³¹ John Rawls, **The Law of Peoples: with "The Idea of Public Reason Revisited"**, Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1999, s. 57.

³² Amartya Sen, **Development as Freedom**, New York, Anchor Books, 1999, s. 63 v.d.

³³ Rawls, **The Law of Peoples**, s. 103

³⁴ Sen, **Development as Freedom**, s. 82

Tüm bunların ötesinde Rawls'un tezinin özü toplumsal sözleşme değil, eşitlik ve adalettir. Sözleşmenin tarihsel bir geçerliliği olmadığını, cehalet peçesinin psikolojik olarak imkansız olduğunu ya da orijinal durumun gerçekçi olmadığını söylemek Rawls'un adalet anlayışını kavramak açısından yeterli değildir³⁵. Rawls refah devleti üzerinde daha derinlemesine düşünme imkanı sunmaktadır. Liberal karma bir ekonomiyi ve refah devletini, çatışan idealleri uzlaştırmak için değil, "eşitlik isteklerinin pratiğe en iyi biçimde uygulanmasını sağlamak amacıyla desteklemektedir"³⁶. Bu nedenle Sen'in sosyal tercihler açılımı ile gerçekten de Rawls'un teorisi tamamlanabilir.

Daha önce de belirttiğimiz gibi klasik liberal yaklaşım, faydacılıkla sınırlı kalındığında temel olarak negatif özgürlüklerle yetinmek durumundadır. Oysa kaynakların ilk dağılımının eşitsiz olduğu bir ortamda etik açıdan negatif özgürlükler yeterli olamaz. Negatif özgürlüklerden pozitif özgürlükler alanına geçmek için Sen kapasite kavramını önermiştir. Çünkü bir kişinin biçimsel olarak haklarının olması, o hakları kullanabilme olanağına sahip olması demek değildir. Hiç kuşkusuz haklara ulaşabilmek önemlidir; ancak hakları talep edebilme kapasitesi de gerekir. Yani Sen, "hakları talep etme kapasitesi"nin toplumsal yönü üzerinde özel olarak durur.

Rawls, sınıfsal eşitsizliklerin farkındadır ve bunun sonucunda piyasadaki eşitsizlikleri, yeniden dağılıma yönelik vergilendirme ve transfer programlarıyla gidermeye çalışmaktadır. Oysa refah devleti kapitalizmi, mülkiyet ve yeteneklerin dağılımında başlangıçtaki eşitsizlikleri veri kabul eder ve sonra da gelirin yeniden dağılımı yoluyla sorunları çözmeye çalışır. Rawls'un önerdiği ve mülk sahipliği demokrasisi olarak isimlendirdiği demokraside ise mülkiyet ve beceriler başlangıçta eşitlik gözetilerek dağıtılmakta, bu nedenle de Rawls, yeniden dağılıma yönelik önlemlere daha az vurgu yapmakta, bunun da refah devletinin mülk sahipliği demokrasisinin üstünlüğü olduğunu belirtmektedir³⁷.

Rawls'un refahı gözönünde bulundurarak Kantçı ve liberal noktaları bir araya getirdiği modeli tüm bu eleştirilere rağmen ilgiyi hak etmektedir. Rawls'un adalet yaklaşımının büyük oranda tarafsız olduğu söylenebilir. Rawls, siyasal kurumlar için adalet ilkelerini tahmin etmeye yarayan usulleri içerir bir model oluşturmuştur. Bu nedenle onun modeli temel görüş ve kanıların çarpıştığı bir değer sorunları teorisi olmayıp bir uygulama modeli olarak ele alınmaya daha uygundur. Ancak orijinal durum ve cehalet peçesi kavramları yapısal sorunları aşmada yeterli olmadığı için kendisi de teorisini gözden geçirmiştir. Özellikle orijinal durum olarak isimlendirdiği başlangıç halinin olanaksızlığı açıktır. Böyle bir durumun gerçek dışılığı kadar, ön kabullerin gereğinden fazla idealleştirildiği itirazları da haklı görülebilir.

Bireyin kim olduğunu göz ardı edeceği bir cehalet alanı, aynı zamanda bilgi olarak toplumun mükemmel kavranışını da içerecektir, böyle bir durumun çelişik olduğu açıktır. Diğer yandan tüm bu tartışmaların tek merkezli oluşu -yani tartışma ve başka bir çok yüzleşme biçimini göz ardı edişi- her şeyi bir prototip olarak kavramamıza yol açabilir ve bu gerçekçi bir analiz değildir eleştirisi de getirilmektedir ve oldukça haklı bir eleştiridir.

³⁵ Will Kymlica, *Çağdaş Siyaset Felsefesine Giriş*, Çev. Ebru Kılıç, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2004, s. 89.

³⁶ A.e., s. 126.

³⁷ A.e., s. 189.

Tüm bu eleştirilere rağmen Rawls yeni bir yaklaşımla normatif tartışmalara katkıda bulunduğu açıktır. Aynı zamanda Rawls'un teorik kurgusunu giderek uzlaşma fikrine dayalı siyasi tercihler teorisine çevirerek bu sorunların hepsini aşmak istemiştir. Rawls refah devleti yaklaşımını, "utilitarian" tanımlaması ile paralellik gösterdiği için "sosyal tercih" kavramı olarak değiştirmiştir³⁸. Refah devleti, özel mülkiyet ve piyasa ekonomisi ilkelerini ihlal etmeden, devlet eliyle bazı zorunlu gelir ve servet transferlerine başvuran ekonomik sistemdir.

Biz burada tartışmayı ekonomik haklarla adalet ilişkisi açısından sınırlayacağız. Ekonomik hak, yasalarla ya da kurumsal düzenlemelerle yaratılır ve vatandaşlar siyasi iktidardan bazı yasal beklentilere yönelir. Devlet ekonomik haklara ilişkin yasal beklentileri de karşılamak durumundadır. Ekonomik haklar ve ekonomik özgürlükler ilişkisini nitelendirdiğimizde bir karşıtlık olduğunu görürüz. Çünkü ekonomik özgürlükler devletin ekonomiye müdahale edemeyeceğine ilişkindir; oysa ekonomik haklar ekonomiye klasik liberal sistemin dışında müdahaleyi gerekli kılmaktadır. İktisadi jargonla, ekonomik haklar arttığı zaman ekonomik özgürlükler azalır.

Daha önce işaret ettiğimiz gibi haklar alanı faydacı argümanlarla kendiliğinden gerçekleşen bir mutluluk ortamı olarak sonuç yaratmamaktadır. Özellikle avantajsız durumda olanların durumunun düzeltilmesi için görünmez elle biçimlenen piyasaya bir çeki düzen vermek ya da piyasayı ellemeden bu kişilere ortaya çıkan fazladan bir miktar aktarmak gerekir. Refah devletinin bu anlamdaki görevleri "sosyal refah fonksiyonu" olarak isimlendirilir. Sosyal refah fonksiyonu ise ekonomik haklarla gerçekleşir, günümüzde oldukça geniş ve kapsamlı ekonomik haklar vardır.

Ekonomik haklar yoluyla bir yeniden dağıtım programı yaratılmalıdır. Bu tür ek kaynaklar vergi politikalarıyla yaratılabilir. Oysa liberal model ile güçlü vergi politikası birlikteliği ise ayrı ve büyük bir sorun olarak varlığını devam ettirmektedir. Ekonomik haklar yoluyla yaratılan bu "yeniden dağıtım" programları "sıfır toplam" bir oyun olmayıp "negatif toplam" bir oyundur. Yani birisinin geliri artarken bir diğerrinin gelir elde etmesi azalacaktır.

Toplumda üretim ve üretim sonunda açığa çıkan karlılığın paylaşımı çağımızda ne yazık ki sosyal adaletin aleyhine işlemektedir, yani karlılığın paylaşımında ve risklerin dağılımında bir eşitlik yoktur. Toplumun yoksul kesimleri sürekli geriye gitmektedir. Oysa demokrasinin özü olan sosyal sözleşme doğrudan dayanışma fikrinin bir yansımasıdır. Toplumsal sözleşmenin önemli bir bölümü adaleti, toplum genişlediği toplumun gelirlerinden daha az gelir sahibi olanların daha fazla pay almalarını, kriz zamanlarında ise toplumun acılarını zenginlerin de paylaşması gerekir düşüncesi çağdaş toplumsal sorunun kökeninde yatan analitik problemi açıkça gösterir. Rawls da aynı şekilde konuyu ele almaktadır³⁹.

Rawls, çağdaş toplumsal düzenler için etik değerlere dayalı ve herkes için kabul edilebilir bir hareket noktası bulmayı önermektedir. Böyle bir başlangıç noktası belirlendiğinde insanlar karar alma sürecinde adaletli bir düzenin temel ilkelerini belirleme olanağını elde edeceklerdir. Klasik sözleşme teorisi sadece bir temsil aracı olduğu için böyle bir hareket noktasının belirlenmesinde yeterli olamamaktadır. Rawls'un öncelendiği ve sınır olarak ele aldığı özgürlük ilkesinin iktisadi analizi belirli bir model bağlamı içinde etkinlik ve fırsat eşitliği anlamları ile bütünleşir.

³⁸ Rawls, A Theory of Justice, s. 259.

³⁹ John Rawls, **Collected Papers**, Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1999, s. 11.

Özgürlüğün sosyal ve ekonomik yarardan üstün tutulduğu açıktır. Ancak adalet ve etkinlik arasında nasıl bir öncelik sıralaması yapılacağı konusunun da çözümlenmesi gerekir. Çıkar gruplarının varlığı, özgürlük ilkesinin kendiliğinden gerçekleşmesini ne yönde etkiler? Örneğin, iktidara yakın çıkar grupları diğer grupların aleyhine daha fazla ekonomik hak elde etme imkanına yani bir anlamda özgürlüklerini arttırmaya daha ehil olmayacaklar mıdır? Bir ekonomik hakkın içeriğini bilmeden, o hakkın gerçekleşmesi için gerekli devlet müdahalesinin, kaynaklarının etkin dağılımını ne ölçüde bozacağını önceden belirleyemeyiz. Bu bozulmaya rağmen ekonomik hakların bir artma eğilimi göstereceği, piyasa ekonomisinin “politize olmasına” yol açacağı da açıktır.

Ekonomik haklar fırsat eşitliğini de etkileyecektir. Çünkü belli kişilere tanınacak ekonomik haklar, diğerleri aleyhine bir eşitsizlik yaratır. Bunu açmak için tüm vatandaşları kapsayacak genişlikte ekonomik hakların tanınması yoluyla çözüm üretilebilir mi? Böyle kolay kaçış noktalarına siyasi – ekonomik bir bütün olan toplumsal düzende ne yazık ki ulaşılmamıştır. Çünkü, ekonomik hakların genişlemesi “gelir-harcama” dengesi”ni bozar. Bu sorun daha da genişletildiğinde nesiller arası adalet sorununu da gündeme getirecektir. Bu belirsizliği aşmada Rawls özel bir kavram olan “sosyal minimum”u kullanmıştır⁴⁰. En düşük düzeydeki grubun beklentilerini maksimize edecek düzey, sosyal minimumdur. Yani genel olarak ekonomik hakları genişletmek yerine, durumu en avantajlı olanları sistem içinde nefes alabilir hale getirmek çözüm olarak sunulmaktadır.

Ekonomik hakların hem sayıların artması hem de içeriklerinin genişlemesi doğal olarak hükümetlerin bütçe açıklarının büyümesine neden olur. Bu ise borçlanma, para basımı ya da her iki yöntemin de kullanılması ile daha büyük bir açmaza yol açar. Rawls da bu durumun en çok düşük gelirli olanların beklentilerinin kötüleşmesine yol açacağını farkındadır⁴¹. Ayrıca bütçe açıkları, artan devlet borçları ve yeni para basımı sadece vergi yükünün çeşitli gruplar arasında eşit dağılımını bozmakla kalmaz; çok doğal olarak nesiller arası eşitliği de bozar. O zaman siyasi iktidarın ekonomik haklar alanını genişletmekle ilgili tasarrufunu sınırlamak bir zorunluluğa dönüşebilir.

Rawls sosyal ve ekonomik yasaların kümülatif etkisinin temel yapıyı belirleyeceğini, sosyal sistemin vatandaşların sadece oldukları gibi değil, olmak istedikleri kişilere dönüşmelerine yardımcı olması gerektiğini de siyasal sistemin amacı içinde tanımlanmıştır⁴². Bu da göz önünde tutulduğunda ekonomik sistem sadece varolan istek ve gereksinimlerin tatmini için kullanılan kurumsal bir araç olmayıp gelecekteki istekleri de yaratmanın bir olanağıdır. Rawls’un adalet ilkeleri, uygulamada ortaya çıkan bu ekonomik sorunları gidermede yetersizdir. Ancak bir model olarak başlangıç koşulları açısından adil bir tasarım olarak görülebilir.

Kısaca orijinal durum dışında oybirliği ilkesi ile kendini bağlı saymayan siyasi iktidar, ekonomik haklar alanını genişlettiğinde adalet ilkelerinin uygulanma şansını düşürür. Fikrimizce Rawls’un adil bir sistemin kendi desteğini yaratması ile ilgili temennisi⁴³ ekonomik hakların aşırı genişlemesinin engellenmesi ile sağlanabilirdi.

⁴⁰ Rawls, *A Theory of Justice*, s. 276.

⁴¹ *A.e.*, s. 286.

⁴² *A.e.*, s. 259.

⁴³ *A.e.*, s. 261.

Kaynakça

- Cohen G. A.** (1997), "Socialism and Equality of Opportunity", Political Thought, Ed. Michael Rosen - Jonathan Wolff, Red Pepper.
- Dworkin, R.** (1981), "What is Equality? Part 2: Equality of Resources", Philosophy and Public Affairs, Vol. 10, No.4, s. 283-345.
- Gürler, S.** (2007), Ahlak ve Adalet, İstanbul, Legal Yayıncılık.
- Hünler, S. Z.** (1997), İki Adalet Arasında, Ankara, Vadi Yayınları
- Işıktaç, I.** (2006), Hukuk Felsefesi, İstanbul, Filiz Kitabevi.
- Nozick, R.** (2000), Anarşi, Devlet ve Ütopya, Çev. Alişan Oktay, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Rawls, J.** (1971), A Theory of Justice, Oxford University Press.
- Rawls, J.** (1999), Collected Papers, Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press.
- Rawls, J.** (1993), Political Liberalism, New York, Columbia University Press.
- Rawls, J.** (1999), The Law of Peoples: with "The Idea of Public Reason Revisited", Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press.
- Sen, A.** (1999), Development as Freedom, New York, Anchor Books.
- Üskül, Z. Ö.** (2003), Bireyciliğe Tarihsel Bir Bakış, İstanbul, Büke Yayıncılık, 2003.

TÜRKİYE’ DE GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ: 1980 SONRASI BİR DEĞERLENDİRME

Gül KAYALIDERE^a

Pelin MASTAR ÖZCAN^b

ÖZET: Vergi, kamu tüzel kişilerince hukuki cebre dayalı olarak belli bir dönem için karşılıksız olarak toplanan ve kamu giderlerini finanse etmek için kullanılan maliye politikası aracıdır. Literatürde verginin çeşitli sınıflandırmalarına rastlanmaktadır. Ancak çalışmamızda dolaylı ve dolaysız vergiler sınıflandırması dikkate alınmıştır. Böylece vergi gelirlerinin ne kadarının gelir ve servet üzerinden ne kadarının harcamalar üzerinden alındığının değerlendirilmesi yapılabilecektir.

Vergi gelirlerinin bütçe giderlerini karşılama oranlarının da incelenen dönemde önemi vurgulanabilir. 1980 sonrası on yıllık dönemde izlenen ekonomik serbestleşme politikası gereğince izlenen arz yönlü iktisat uygulamaları vergi gelirlerinin bütçe giderlerini karşılama oranını düşürmüştür. 1990’ lara gelindiğinde kriz ekonomisinin izleri makro verilere yansımış ve sıkı politikalar sonucu vergi gelirlerinin bütçe giderlerini karşılama oranında birkaç puanlık iyileşme görülse de bu dönemde eğilim düşüş yönündedir.

Kasım 2000 ve Şubat 2001 Krizlerinin yaşanması vergi gelirlerinin bütçe harcamalarını karşılama oranını düşürse de sonraki dönemde Güçlü Ekonomiye Geçiş Programının yürürlüğe girmesi ile vergi gelirlerinde artış trendi yakalanmış ve 2010 yılına gelindiğinde bütçe gelirlerinin %80.2’ lik kısmının karşılandığı sonucuna ulaşılmıştır.

Genel bütçe içerisinde vergi gelirlerinin artma eğilimi gelecek dönemlere de yansımalıdır. Mali disiplin gereği gelir gider dengesi olağan maliye politikası araçları (vergi ve kamu harcaması) ile sağlanmalıdır. Vergi politikaları uygulanırken dönemsel düzenlemelerin vergi sistemini zedeleyici etkisi göz ardı edilmemeli ve vergi mükelleflerinin vergiye uyumu sağlanmalıdır.

Anahtar Kelimeler: Genel Bütçe, Vergi Gelirleri, Vergi Gelirleri Analizi

1. Giriş

Maliye politikaları ekonomik büyümeyi, kalkınmayı ve ekonomik istikrarın sürdürülebilirliğini sağlamayı hedefler. Söz konusu temel hedeflere ulaşmada kamu harcamaları, kamu gelirleri ve borçlanma olmak üzere üç temel maliye politikası aracı kullanılır. Kamu gelirleri ve borçlanma kamu harcamalarının finansmanında kullanılmaktadır. Kamu gelirleri içerisinde temel gelir kaynağı ise vergilerdir.

Karşılıksız ve hukuki cebir altında tahsil edilen vergi, kamusal ihtiyaçların karşılanmasında temel finansman kaynağı olarak değerlendirilir. Her yıl bütçe kanunu ile önceden toplanmasına izin verilen vergi gelirlerinin yıllar itibariyle ekonomik konjoktüre bağlı olarak dalgalandığı görülür.

Çalışmamızda, 1980 sonrası finansal serbestleşme uygulamalarıyla ekonomimizde vergi gelirleri bazında gerçekleşen değişimler dolaylı-dolaysız vergi gelirleri sınıflandırması temel alınarak değerlendirilmeye çalışılacaktır.

^a Arş. Gör. Gül Kayalidere, Celal Bayar Üniversitesi, Maliye Bölümü

^b Arş. Gör. Pelin Mastar Özcan, Celal Bayar Üniversitesi, Maliye Bölümü

2. Vergi Kavramı ve Türleri

Toplumsal ihtiyaçların sınırsızlığı yanında kaynakların kıtlığı kamusal hizmet sunmak üzere organize edilmiş devleti zorlamaktadır. Hangi hizmetlerin sunulacağı ve sunulan söz konusu çıktılarla ekonomik büyüme, kalkınma ve istikrarın sağlanması hedeflerinin gerçekleşip gerçekleşmeyeceği her dönem tartışmalı bir konu olarak değerlendirilmektedir. Dolayısı ile finansman kaynaklarının da önemi yadsınamayacaktır. Kamu maliyesinin, vergi ve borçlanma olmak üzere iki temel finansman kaynağı bulunur. Vergi; devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin kamusal hizmetleri yerine getirmeleri amacıyla kanunla, hukuki cebir altında, karşılıksız olarak ekonomik birimlerden devlete yapılan gelir transferleri olarak tanımlanabilir¹. Verginin, hukuki cebire dayalı olması, diğer bir ifade ile bütçe kanunu ile yasallık kazanması ve belli bir hizmet karşılığı olmaması en önemli özelliklerdendir.

İktisadi ekoller açısından bakıldığında verginin algılanışı farklılaşmaktadır. Klasiklere göre vergi; kişilerden kamu giderlerini karşılamak üzere, cebri, nihai ve karşılıksız olarak talep edilen yükümlülük olarak değerlendirilirken, Keynesyen maliyecilerin bakışı ile ise; vergi, kişilerden, kamu harcamalarını karşılamadan yanı sıra devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahalesini sağlamak üzere cebri, nihai ve karşılıksız olarak doğrudan doğruya talep edilen parasal bir yükümlülük olarak değerlendirilir². Dolayısıyla, vergiler ekonomiyi yönlendirici özellikleri sebebiyle maliye politikasının amaçlarına ulaşmada temel uygulama araçlarından biri olarak nitelendirilirler. Vergi politikaları sonucu, kamu harcamalarının finansmanının sağlanmasının yanı sıra gelirin yeniden dağıtımı, konjonktürel dalgalanmalar sonucu oluşan ekonomik istikrarsızlıkların önlenmesi ve ekonomik büyümenin desteklenmesi gibi amaçların da gerçekleşmesi hedeflenmektedir. Diğer bir ifade ile, vergilemenin amaçları mali ve mali olmayan amaçlar sınıflandırması ile incelenebilecektir:

Verginin mali (fiskal) amaçları; kamu harcamalarının finansmanını sağlama temelidir. Mali amaca göre, vergi sistemi her türlü konjonktürel duruma kolaylıkla uyum sağlayabilecek esneklikte olmalıdır. Çünkü ekonomik istikrarsızlıklar nedeniyle aniden ortaya çıkan dengesizlikler bu şekilde atlatılabilir. Ancak, söz konusu esnekliğin boyutu vergileme kapasitesinin kullanılabilirliği ile yakından ilişki içindedir. Vergi kapasitesinin sınırı ise ülkelerin özelliklerine göre değişim göstermektedir. Örneğin; kişi başına düşen gelir, gelirin dağılımı, ekonominin parasallaşma derecesi, vergi bilinci, vergi ahlakı gibi unsurlar vergileme kapasitesini etkilemektedir. Yine, mali amaca göre, önceden planlanmış bir vergi hasılatının sağlanması için reel vergi yükü en az seviyelerde olmalıdır. Vergilemenin mali amacının gerçekleşmesinin bir başka koşulu da piyasa mekanizmasının işleyişinin zedelenmemesidir. Özetle, vergilemenin mali amacı, iktidar ilkesine uymak ve vergilemeyi mümkün olduğunca tarafsız kılarak hedeflenen vergi hasılatına ulaşmaktır³.

Verginin mali olmayan (ekstra fiskal) amaçları; vergilerin mali fonksiyonları yanında gerçekleştirilmesi gereken mali olmayan fonksiyonları da bulunmaktadır. Toplum oluştururan bireyler arası adaletli gelir dağılımının sağlanması vergilemenin mali olmayan amaçlarından biri olarak nitelendirilir. Daha açık bir ifade ile, vergilemenin sosyal bir amacı da vardır, bu da, adil gelir ve servet dağılımını gerçekleşt-

¹ Fevzi DEVRİM (2002), **Kamu Maliyesine Giriş**, İlkem Ofset, İzmir, s. 189.

² DEVRİM (2002), a.g.e., s. 190.

³ Salih TURHAN (1998), **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Yayınları, s. 33-34.

tirmektir⁴. Ayrıca, ekonomik istikrarsızlıklar nedeniyle ortaya çıkan dalgalanmalar vergilerle giderilmeye çalışılabilmektedir. Klasik ekol açısından değerlendirildiğinde, bütçenin her yıl denk olması gerekmektedir. Ancak, kriz döneminde vergi gelirlerindeki azalma sonucunda karşılaşılan bütçe açığı, vergi oranları yükseltilerek veya yeni vergiler konularak önlenmeye çalışılacaktır. Dolayısıyla, tersi bir konjonktürel durumda, yani, refah dönemlerin de vergi gelirleri artacak ve vergi yükü azalacaktır. Keynesyen ekole göre ise, refah dönemlerinde vergi yüklerinde bir azalma görülmesi yüksek olan yatırım ve tüketim eğilimlerini arttıracak ve enflasyonist bir sonuç doğacaktır. Kriz dönemlerinde ise, vergi yükünde bir artış yatırım ve tüketim harcamalarında azalışa yol açacak ve kriz şiddetlenecektir. Kamu gelirleri politikalarının bir başka ekstra fiskal amacı da ekonomik büyüme ve kalkınmayı desteklemesidir. Mali irade, vergisel önlemler aracılığı ile iktisadi büyümeyi belirleyen faktörleri etkileyebilecektir⁵. Vergiler, incelendiği üzere, maliye politikalarının uygulanmasında önemli araçlardan biridir.

Kamu maliyesinin vergileme ile ulaşmak istediği amaçlar uygulamada çeşitli vergi türleri ile sağlanmaya çalışılmaktadır. Vergiler, üzerine vergi konulmasına neden olan olayın niteliğine göre çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulabilmektedir.

Gelirle ilgili vergiler ve servetle veya servet transferiyle ilgili vergiler olmak üzere, ayrıca vergiler literatürde; ayni-nakdi, spesifik-advolorem ve dolaylı-dolaysız vergiler gibi çeşitli şekillerde de ayrımlanabilmektedir.

İncelendiği üzere, çeşitli sınıflandırmalar sonucu genel anlamda verginin dolaysız ve dolaylı olarak iki temel başlık altında ele alındığı görülür. Dolaysız vergiler, vergi mükellefi ile ödeyicisinin aynı olduğu, kişi ve kurumlardan elde ettikleri gelir düzeyine göre alınan vergilerdir. Bu vergilerde vergi mükellefinin, kendisine düşen vergi yükünü başkalarına yansıtma olanağı bulunmamaktadır. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi doğrudan vergilere örnektir. Dolaylı vergiler ise, mal ve hizmet kullanımından kaynaklanan vergilerdir. Vergiye tabi mal ya da hizmetlerden yararlanan herkes, gelir düzeyi ne olursa olsun aynı oranda vergi öder. Bu vergilerde vergi mükellefi ile ödeyicisi farklıdır. KDV ile özel tüketim vergisi, dolaylı vergiler içerisinde değerlendirilir⁶.

Vergilerin, doğrudan veya dolaysız olarak değerlendirilmesi ülke ekonomisi açısından da önem kazanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, dolaysız vergiler ile dolaylı vergiler uygulamaya konulurken yol açacağı ekonomik sonuçlar değerlendirilmelidir. Bu anlamda vergi politikası büyük önem taşır.

3. Vergi Gelirlerinin Belirlenmesinde Vergi Politikası

Ekonomi politikasının temel amacı ekonomik refahı arttırmaktır. Ekonomik refahın arttırabilmesi için bazı hedeflerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu hedefler; ekonomik istikrarı gerçekleştirmek, tam istihdamı sağlamak, ekonomik büyüme ve kalkınmayı gerçekleştirmek ve gelir dağılımında adaleti sağlamaktır. Belirlenen bu amaçlara ulaşmak için kullanılacak üç politika mevcuttur. Bu politikalar;

⁴Şerafettin AKSOY (1998), **Kamu Maliyesi (Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri- Devlet Borçları-Bütçe-Maliye Politikası)**, Filiz Kitabevi, İstanbul, s. 174.

⁵TURHAN (1998), a.g.e., s.35-37.

⁶Dilek TEMİZ (2008), “Türkiye’ de Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1960-2006 Dönemi”, 2. Ulusal İktisat Kongresi, 20-22 Şubat, İzmir, s. 2-3, (http://www.deu.edu.tr/userweb/iibf_kongre/dosyalar/temiz.pdf).

- Para Politikası
- Maliye Politikası
- Gelirler Politikası

Para politikası; para otoritesi olan Merkez Bankasının belirli ekonomik büyüklükleri hedeflenen yönde etkilemek amacıyla para arzını değiştirmesidir. Söz konusu para politikası araçları ise; faiz oranı, reeskont oranı, açık piyasa işlemleri asgari ödeme oranı gibi araçlardır. Maliye politikası denildiğinde ise devletin vergi politikası, teşvik politikası, borçlanma politikası ve harcama politikası gibi genel olarak devlet bütçesi aracılığıyla izlenebilen alt başlıklar ortaya çıkar.

Vergi politikası; belirli iktisadi ve sosyal amaçlara ulaşabilmek için, vergilerin miktar ve bileşimlerinde yapılan ayarlamaların tümüdür. Vergi politikasının başlıca amaçları; gelir dağılımındaki dengesizlikleri azaltmak, kamu harcamalarının finansmanını sağlamak, ödemeler dengesi açığını azaltmak, ekonomik kalkınmayı sağlamaktır⁷.

Gelirler Politikası ise; para politikası araçlarının dolaylı etkisini kullanmak yerine, hükümetin ücret ve fiyatlara doğrudan müdahale etmesidir. Bu müdahale fiyat ve ücretlerin dondurulması veya endeksleme şeklinde olabileceği gibi işçi ve işverenlerin belli konularda ikna edilmesi şeklinde olabilmektedir⁸.

Devlet anlayışında benimsenen değişimlere göre maliye politikasında ve dolayısıyla da vergi politikasında değişimler söz konusu olmuştur. Mali gelenekçilere göre ekonomik ve sosyal hayatın piyasa kuvvetleri ile düzenlenmesi arzulanmış, sosyal ve ekonomik müdahaleden kaçınılmış ve verginin mali amacı üzerinde durulmuştur⁹. 1930'lu yıllardan 1970'li yılların başına kadar Keynesyen Düşünce ile iç talebin canlandırılması amaçlanmıştır. Vergi politikasının mali olmayan amaçlara yönelmesi verginin mali amacını reddeden functional finance (fonksiyonel maliye) ile önem kazanmıştır. Fonksiyonel maliyecilere göre devlet, kamu harcamalarının finansmanını para basmak suretiyle sağlayabilir; bu nedenle vergilemenin nihai amacı, vergi yükümlülerinin sahip oldukları satın alma gücünü düzenleyerek tam istihdamı gerçekleştirmek ve sürekliliğini sağlamaktır¹⁰,

Diğer bir ifadeyle Fonksiyonel Maliye¹¹ görüşüne göre, tam istihdama ulaşmak için açık finansman yönteminin kullanılması önerilir. Görüşün temsilcilerinin; hükümetlerin, para ve maliye politikaları kararlarını alırken dikkat etmeleri gereken üç kural

⁷ <<http://muhasebeturk.org/ecopedia/408-v/3736-vergi-politikasi-nedir-ne-demek-anlami.html>>, (Erişim Tarihi:18.12.2010)

⁸ Abuzer PINAR (2005), “Maliye Politikası (Teori ve Uygulamada)”, Naturel Yayınevi, Ankara, 2006.s.26-32

⁹ İsmail TÜRK (2003), “Maliye Politikası (Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri)”, Turhan Kitapevi, Ankara, , s.1.

¹⁰ Veli KARGI, H. Yasemin ÖZÜĞURLU (2007), “Türkiye’de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt:14, Sayı:1, s.278.

* LERNER ve HANSEN, Klasik iktisatçıların “tarafsız maliye” adını verdikleri anlayışın yanlış olduğunu ve mali araçların (harcama, vergileme, borçlanma, bütçe vs.) fonksiyonel bir şekilde kullanılarak ekonomik sorunların (düşük tüketim, işsizlik, yoksulluk, enflasyon, deflasyon vs.) çözümlenebileceği iddiasında bulundular, bu iki iktisatçı, ekonomide ortaya çıkabilecek her türlü sorunun çözümlenmesinde mali araçların son derece etkili olduğu görüşünü savundular. Onlara göre devletin harcamaları arttırmasının ve artan harcamaların finansmanının vergiler ve vergi dışı kaynaklar (borçlanma ve emisyon) ile karşılanmasının hiçbir sakıncası yoktur. (ayrıntılı bilgi için bkz. Coşkun C. Aktan, “Lord Keynes, Keynesyenler ve Fonksiyonalistler”, Yeni Türkiye Dergisi, 2002-1, s. 8.)

ortaya koyduğu görülür: Birincisi; cari fiyat seviyesinde toplam talep dengesini koruyabilmek için, çıktıyı satın alacak düzeyde harcamalar ve vergiler ayarlanmalıdır. İkincisi; borçlanılabilmeli ve borç geri ödenebilmelidir, böylece faiz oranları düzenlenebilir. Ayrıca, borçlanmaktansa emisyonu başvurulabilir. Üçüncüsü ise; ilk iki kuraldan türetilenlerdir; para hacmiyle oynayarak fonksiyonel maliyenin amaçları arasında uyum sağlanmalıdır¹¹.

Fonksiyonel maliye düşüncesinin ardından, 1970 sonrası yaşanan krize bağlı olarak ihracata dayalı birikimi gerçekleştirmek üzere dış talep öncelikli bir ekonomi önem kazanmıştır. Bu durum, ekonomi politikalarını sermaye birikiminin gereksinimlerine göre oluşturan ve uygulayan devletin işlevindeki değişimin bir göstergesidir. Dolayısıyla kapitalist sistemde, devletin temel işlevi, sermaye birikiminin devamını sağlamak olarak belirginleşmektedir. Bu bağlamda, üretim ve tüketim kararları üzerinde etkisi minimum olan vergilerin seçildiği bir vergi politikası önerilmektedir. Dolayısıyla küreselleşme sürecinin vergi politikaları üzerindeki en önemli etkisi, vergi yapısındaki değişim olarak ortaya çıkmaktadır. Önerilen vergi politikaları, vergi sistemleri içinde dolaysız vergilerden dolayı vergilere doğru bir dönüşümü beraberinde getirmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde vergi yapısındaki dönüşüm vergi yükü dağılımını, sermaye gelirleri lehine çevirmektedir. Bunun yanı sıra küreselleşme ile birlikte sermayenin uluslararası dolaşımının artması, onun yüksek vergi yükü alanlarından düşük vergi yükü alanlarına kaymasına neden olmaktadır¹².

Genel anlamda değerlendirildiğinde, vergi politikaları ile büyüme ve istihdam politikasını desteklemek ve kayıtdışı ekonomiyi azaltmak hedeflenmektedir. Aynı zamanda makroekonomik politikalarla uyumlu, etkin ve basit bir vergi sisteminin oluşturulması amaçlanır.

4. Türkiye’de Bütçe Gelirleri İçerisinde Vergi Gelirleri: 1980 Sonrası

Vergiler temel kamu geliri olarak değerlendirilir. Kamu harcamalarının finansmanının sağlanmasında önemli olan vergi gelirlerinin 1980 sonrası gelişimini incelemeye çalışacağımız aşağıdaki bölümde dönemler onar yıllık periyotlar halinde ele alınmıştır.

1980-1990 Dönemi

Ülkemizde 1980 sonrası yıllarda dışa açılma ve finansal serbestleşme amaçlanmıştır. Belirtilen amaç doğrultusunda maliye politikaları ile devletin güçlendirilmesine yönelik tedbirler alınmıştır. Dolayısıyla, bütçe içinde kamu harcamalarının payı azaltılmaya çalışılırken, vergi politikaları ile de sermaye üzerindeki vergi yükünün düşürülmesi hedeflenmiştir. Söz konusu uygulamalarla, vergi sistemimizde dolaylı vergilerin payı yükselirken dolaysız vergilerin payında azalma eğilimi görülmeye başlanmıştır. Dolaylı vergilerin payındaki artış aşağıdaki tabloda da açık bir şekilde görülmektedir. Tablodan da izleneceği üzere, 1980 yılında dolaylı vergilerin payı %37 iken 1990 yılına gelindiğinde oran %48’e yükselmiştir.

¹¹Charles K. ROWLEY, William F. SHUGHART II, Robert TOLLISON (2002), **The Economics of Budget Deficits**, Volume I, Edward Elgar Publishing, inc., s. 26-27.

¹²KARGI, ÖZÜĞURLU (2007), a.g.e, s.279.

Tablo 1: Dolaylı-Dolaysız Vergilerin 1980-1990 Dönemlerindeki Tahsilatının Dağılımı %

Yıllar	Vergi Gelirleri	Dolaysız Vergiler (TL)	%	Dolaylı vergiler (TL)	%
1980	749.849	470.771	63	279.078	37
1981	1.190.204	708.894	60	481.310	40
1982	1.304.866	777.105	60	527.760	40
1983	1.934.492	1.107.962	57	826.530	43
1984	2.372.211	1.356.231	57	1.015.980	43
1985	3.829.117	1.795.734	47	2.033.383	53
1986	5.972.034	3.106.015	52	2.866.019	48
1987	9.051.003	4.492.170	50	4.558.833	50
1988	14.231.761	7.065.886	50	7.165.875	50
1989	25.550.320	13.644.961	53	11.905.359	47
1990	45.399.534	23.656.790	52	21.742.744	48

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm (Erişim Tarihi: 20.12..2010.)

Bu dönemde gelir vergisine yönelik politikaları arz yönlü iktisat politikaları şekillendirmiştir. Buna paralel olarak 1963 yılından beri değiştirilmemiş olan gelir vergisi tarifesi yeniden düzenlenerek 1982-1986 yılları arasında tarifedeki alt oran %40'dan %25'e çekilmiştir. Tarifedeki üst oran ise %75' den %50' ye indirilmiştir¹³. Bu durum, gelir vergisi hâsılatının toplam vergi gelirleri içindeki payında ve GSMH' ya oranında söz konusu yıllarda gerileme yaşanmasına neden olmuştur. Ayrıca bu dönemde Gelir Vergisinde otokontrol mekanizması işlevini gören "servet beyannamesi" kaldırılmıştır. Bu dönemde yapılan yeniliklerden biri de peşin vergi uygulamasıdır. Peşin vergi uygulaması bünyesinde barındırdığı aksaklıklar nedeniyle bir yıl sonra uygulamadan kaldırılmıştır¹⁴. Gelir vergisinde yapılan bir diğer değişiklik de en az geçim indiriminin kaldırılarak genel indirim şekline dönüştürülmesi ve indirim tutarının yükseltilmesidir.

İncelenen dönemde Türk Vergi Sisteminde önemli bir başka uygulamaya geçilmiş ve Katma Değer Vergisi (KDV) tahsilatına başlanmıştır. 1985 yılında kabul edilen KDV'ye geçilmesini gerekli kılan nedenler ise; yatırımların teşvik edilmesi, ihracatın geliştirilmesi, sanayi üzerindeki vergi yükünün azaltılması, enflasyonist baskının önlenmesi, kaynakların optimal dağılımında uygunluk sağlanması gibi ekonomik nedenlerin yanında, vergi adaletinin sağlanması, vergi hasılatının artırılması, vergi kaçakçılığının azaltılması, vergi sisteminde otokontrolü sağlayarak dolaysız vergileri tamamlamak olarak ileri sürülmüştür¹⁵.

KDV uygulamalarını desteklemek için iki önemli kanun çıkarılmıştır. Bunlardan biri; ücretlilere vergi iadesi hakkında kanundur. Bu kanunla ücretlilerin belge (fa-

¹³ Kuddisi YAZICI (2008) "Türkiye'deki Vergi Sistemindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Yaklaşım**, Sayı:190, Ekim, s.165.

¹⁴ H. Hakan KIVANÇ, "Vergi Reformunun Çerçevesi ve Türkiye'deki Gelişimi", s.231 <http://www.alomaliye.com/2007/hakan_kivanc_vergi_reform.htm>, (Erişim Tarihi: 20.12.2010).

¹⁵ Ahmet KUMRULU (1988), "Türkiye'de Vergi politikası Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950-1985)", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, s.231-235 <<http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1988-40-01-04/AUHF-1988-40-01-04-Kumrulu.pdf>>, (Erişim Tarihi:21.12.2010)

tura, perakende satış fişi vb.) alması özendirilerek, başarısı belge sisteminin iyi işlemesine bağlı olan KDV desteklenmiştir. Diğer kanun ise; 3100 sayılı KDV mükelleflerinin ödeme kaydedici cihaz kullanmaları mecburiyeti hakkında kanundur.

Vergi türleri bakımından söz konusu dönemdeki gelişmeler incelendikten sonra bu dönemdeki konsolide bütçe gelir gider dengesindeki değişimlerinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Tablo 2: Konsolide Bütçe Gerçekleşmeleri ve Gelirlerin Giderleri Karşılama Oranı (1980-1989)

Yıllar	Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı	Konsolide Bütçe Gideri	Giderleri Karşılama Oranı (%)
1980	749.849	770.040	97,3
1981	1.190.204	1.558.743	76,3
1982	1.304.866	1.804.708	72,3
1983	1.934.492	2.600.000	74,4
1984	2.372.211	3.285.000	72,2
1985	3.829.117	5.542.182	69,1
1986	5.972.034	7.254.898	82,3
1987	9.051.003	11.050.868	81,9
1988	14.231.761	20.881.923	68,1
1989	25.550.320	32.933.446	77,5
1990	45.399,500	68.354,400	66,4

Kaynak: YILMAZ, Gülay Akgül (2006), **Sosyal Devlet ve Sosyal Harcamalar**, İstanbul, Arıkan Basımevi, s.137-138 ve TC. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü verilerinden derlenmiştir.

1980 sonrası izlenen politikalar gereği kamu harcamalarının konsolide bütçe içerisindeki payının gerilemesi öngörülmektedir. Bütçe gerçekleşmeleri değerlendirildiğinde ise kamu harcamalarında artış trendi devam ederken, bütçe gelirlerindeki artış benzer oranda gerçekleşmemiştir. Dolayısıyla 1980 yılında konsolide bütçe gelirlerinin giderleri karşılama oranı %97 iken 1985 yılına gelindiğinde bu oran %69'a gerilemiştir. 1985 yılından sonra vergi gelirlerindeki artış KDV'nin kabul edilmesi ile ortaya çıkmıştır. Buna bağlı olarak da söz konusu oranda 1986 ve 1987 yıllarında bir artış gözlenmektedir. Ancak dönem sonunda ekonomik ve siyasi nedenlerle oran tekrar düşüş trendi içerisine girmiştir.

1990-2000 Dönemi

Bu dönemde Türkiye ekonomisi 1989 yılında çıkarılan 32 sayılı KHK ile uluslararası sermaye hareketlerine bütünüyle açık ve dış ticareti serbestleşmiş bir yapıya sahiptir. Bu dönemin belirgin özelliklerinden biri de enflasyon oranlarının yükselmesine bağlı olarak yaşanan kriz ve arkasından açıklanan 5 Nisan İstikrar Programı'dır.

Bu dönemde vergi politikasının genel olarak özelliği spekülative sermaye hareketlerine açık hale gelen ekonomimizde, yabancı sermayeyi ülkemize çekmeye yönelik düzenlemelerin yapılmasıdır.

1995 yılından 1998 yılına kadar vergi kanunlarında çeşitli değişiklikler yapılmış ve kriz dönemlerinde ek vergiler getirilmiştir. 1994 yılında 4008 sayılı kanunla bir

defaya özgü “ekonomik denge vergisi”, “net aktif vergisi”, “ek gayrimenkul vergisi” yürürlüğe konmuş ve daha sonra bu vergiler kaldırılmıştır¹⁶.

Söz konusu dönemde, vergi gelirlerinin istenilen seviyelere yükseltilememesi, yüksek gelire sahip mükelleflerin gelirlerinin tam olarak kavranamaması, dolaylı vergilerdeki artışın gelir dağılımında meydana getirdiği olumsuz etkinin giderilebilmesi amacıyla 4369 sayılı Kanun “Vergi Reformu” adı altında 29 Temmuz 1998 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

4369 sayılı kanunda temel değişiklikler, Gelir Vergisi Kanununun 1, 2, 80, 81 82 ve 103. üncü maddelerinde yapılmıştır. Söz konusu maddelerde yapılan değişiklikler gelirin kavranması açısından önem taşımaktadır. Çünkü bu değişikliklerle 1. maddede gelirin tanımını değiştirilmiş ve dünyanın genel olarak kabul ettiği net artış teorisine geçiş yapılmıştır. Bu çerçevede sadece üretim faktörlerinden elde edilenler değil, tasarruf veya harcamaya kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratlar gelir olarak nitelendirilmiştir. Bu tanımlama, yedinci gelir unsurunda yer alan “kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve irat” ifadesi ile birlikte düşünüldüğünde, diğer altı gelir unsuru içerisinde açıkça yer almayan her türlü kazanç ve iratların artık gelir olarak nitelendirilebileceği, dolayısıyla vergilendirilebileceği sonucu ortaya çıkarılmaktadır. Bu uygulama vergi tabanının genişlemesi anlamına gelmektedir. Bir önceki düzenlemede “sair kazanç ve iratlar” olarak geçen yedinci gelir unsuru sadece değer artışı kazançları ve arazi kazançlar gelir olarak değerlendirilmekteydi. Ayrıca nelerin değer artışı kazancı, nelerin de arazi kazanç olduğu da tek tek sayılmaktaydı. Bu sayılanlar dışındaki hiç bir kazanç ve irat, sair kazanç ve iratlar çerçevesinde gelir olarak nitelendirilememekteydi. 4369 sayılı kanun bu sınırlandırmayı kaldırmış ve 80, 81 ve 83. maddelerde yaptığı değişikliklerle ilk altı gelir unsuru içerisinde yer almayan her türlü kazanç ve iratları gelir olarak nitelendirmiş ve vergiye tabi kılmıştır. Bu düzenleme mevzuatımızda “Mali Milat” olarak adlandırılmıştır. Söz konusu uygulamanın amaçları literatürde; vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışı ekonominin önlenmesi, sisteme basitlik ve açıklık sağlanması, vergi sisteminin ekonomi ile uyumlu hale getirilerek vergide adaletin sağlanması olarak değerlendirilmiştir. Ancak bu dönemde yaşanan ekonomik kriz sonucunda uygulama 4444 Sayılı yasa ile 1.1.2003 tarihine ertelenmiştir. Bu erteleme gerekçesi olarak düzenlemenin, sermaye çıkışına neden olacağı, yatırımları azaltacağı ve işsizlik sorununu arttıracığı olarak ileri sürülmüştür¹⁷.

103. maddede yapılan değişikliklerle, kayıt dışı ekonomi ile mücadele, vergi tabanının genişletilmesi, mevcut vergi mükelleflerine yeni yükümlülükler getirmemek ve vergi gelirlerini artırmak gibi amaçlar hedeflenmiştir. Ayrıca söz konusu değişikliklerle, gelir vergisi tarifesinde, en düşük oran %25’ ten %15’e, en yüksek oran % 55’ ten % 40’ a düşürülmüş, dilim sayısı da yediden altıya indirilmiştir. Kurumlar vergisi oranı % 30’a düşürülmüş, kurumların dağıtılmayan karları üzerinden alınan % 20 oranındaki gelir vergisi stopajı kaldırılmıştır. Gelir vergisi yasasına eklenen geçici bir maddeyle başlangıç zamanı ve kapsam sınırlaması olmayan bir servet affi

¹⁶ Filiz GİRAY (2006), “Maliye tarihi”, Ezgi Kitapevi, Bursa, s.282.

¹⁷ Celal ÇELİK (2002), “Mali Milat Kalkmamalı Ancak Uygulamada Değişikliğe Gidilmelidir”, **Vergi Dünyası**, Sayı 256, Aralık, s. 1-5.

getirilmiştir. Bu kanun ile yapılan değişikliklerden biri de ticari kazançlarda götürü usulün kaldırılıp yerine basit usulün getirilmesidir¹⁸.

Tablo 3: Dolaylı-Dolaysız Vergilerin 1990-2000 Dönemlerindeki Tahsilâtının Dağılımı %

Yıllar	Vergi Gelirleri	Dolaysız Vergiler (TL)	%	Dolaylı Vergiler (TL)	%
1990	45.399.534	23.656.790	52	21.742.744	48
1991	78.642.770	41.093.677	52	37.549.093	48
1992	141.602.094	71.392.139	50	70.209.955	50
1993	264.272.936	128.324.180	49	135.948.757	51
1994	587.760.248	283.733.274	48	304.026.974	52
1995	1.084.350.504	441.787.096	41	642.563.408	59
1996	2.244.093.830	884.067.428	39	1.360.026.402	61
1997	4.745.484.021	1.931.968.730	41	2.813.515.291	59
1998	9.228.596.187	4.302.829.162	47	4.925.767.025	53
1999	14.802.279.916	6.715.637.982	45	8.086.641.934	55
2000	26.503.698.413	10.849.961.708	41	15.653.736.705	59

Kaynak:http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm (Erişim Tarihi: 20.12.2010.)

Finansal serbestleşme döneminden sonraki dönemde de dolaysız vergi oranlarındaki azalma devam etmektedir. 1990’larda hükümetin doğrudan vergileri toplama kabiliyetinde önemli bir gelişme olmazken dolaylı vergiler en önemli gelir kalemini oluşturmaktadır. 1990’larda hükümetin vergi tabanını genişletememesi ve daha etkin bir vergi yönetimi getirememesi, çoğunlukla tüketimden alınan dolaylı vergilerin payının artmasına neden olmuştur Dönem başında dolaylı vergilerin payı %48 iken 2000’li yıllara gelindiğinde bu oran %59’a yükselmiştir. Söz konusu dönemde, aynı zamanda, vergi cezalarına ilişkin hükümler değiştirilmiş, aile reisi beyanı, asgari zirai vergi, asgari zirai kazanç esas ve hayat standardı esas kaldırılmıştır.

Bu dönemde Gelir Vergisi Kanunu’nda değişiklikler yapılmasına karşın, yaşanan ekonomik kriz neticesinde vergi tabanı genişletilemediği için konsolide bütçe vergi gelirlerindeki artış dolaylı vergilerle sağlanmaya çalışılmıştır. Konsolide bütçe gerçekleştirmeleri açısından bir değerlendirme yapıldığında konsolide bütçe giderleri, vergi gelirlerine nazaran daha hızlı bir artış göstermiştir.

¹⁸GÜNGÖR, Kamil (2002), “4369 Sayılı Yasa İle Getirilen Temel Değişikliklerin 2003 Mali Yılına Girmeden Hatırlanması ve İrdelenmesi”, *Mevzuat Dergisi*, Yıl:5, Sayı:56, Ağustos, <<http://www.mevzuatdergisi.com/2002/08a/01.htm>>, (Erişim Tarihi: 20.12.2010)

Tablo 4: Konsolide Bütçe Gerçekleşmeleri ve Gelirlerin Giderleri Karşılama Oranı (1990-2000)

	Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilâtı	Konsolide Bütçe Giderleri	Giderleri Karşılama Oranı (%)
1990	45.399,5	68.354,4	66,4
1991	78.642,8	132.400,9	59,4
1992	141.602,1	225.398,2	62,8
1993	264.272,9	490.438,0	53,9
1994	534.888,1	902.454,0	59,3
1995	1.084.350,5	1.724.194,0	62,9
1996	2.244.093,8	3.961.308,0	56,7
1997	4.745.484,0	8.050.252,0	58,9
1998	9.228.596,2	15.614.441,0	59,1
1999	14.802.279,9	28.084.685,0	52,7
2000	26.503.698,4	46.705.028,0	56,7

Kaynak: : T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, <http://bumko.gov.tr>

2000-2010 Dönemi

Bu dönem; ülkemizde art arda krizlerin yaşandığı ve istikrar programlarının uygulamaya konulduğu bir dönemdir. Kasım 2000 ve Şubat 2001 krizleri likidite yetersizliği sonucunda meydana gelmiştir. Üst üste yaşanan bu kriz sonrasında 15 Mayıs 2001 tarihinde Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı uygulamaya konulmuştur. Programın diğer uygulanan istikrar programlarından en önemli farklılığı yapısal reformlara ağırlık vermesidir.

Bu dönemde vergi sistemimizde yapılan değişiklikler ise;

- 2002 yılında Emlak Vergisi genel beyanı sırasında, Emlak Vergisinde 1972 yılından beri uygulanan beyan esası terk edilmiştir.
- Özel Tüketim Vergisi, 06.06.2002 tarihinde TBMM tarafından 4760 sayılı yasa ile kabul edilmiş ve Resmi Gazetenin 12.06.2002 gün ve 24783 sayılı nüshasında yayımlanmak suretiyle 01.08.2002 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Özel Tüketim Vergisi ile mali politikaların uygulanmasında daha etkin bir sisteme geçilmiştir. Bu vergi öncesine Bakanlar Kurulu'nun tek bir kararname ile gerekli düzenlemeleri yapması imkânsız hale gelmekteydi. Vergi öncesinde eki cetvellerde yer alan tütün maddeleri ve alkollü içkilerden 7 ayrı vergi, fon ve pay alınmaktaydı. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun "Oran ve Tutar" başlıklı 12. maddesinde ise Bakanlar Kurulu'na vergi oranlarını ve tutarlarını değiştirerek bu vergi kapsamına giren sektörlerle ilgili maliye politikalarını daha rahat uygulayabilme imkânı tanınmıştır¹⁹.
- 27.02.2003 tarihinde 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu 25033 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun 31.08.2002 tarihinden

¹⁹ Mustafa ÇAPAR (2003), "Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması", *Sayıştay Dergisi*, Sayı:52, Mart, s,25.

önceki dönemlere ait olup 27.02.2003 tarihi itibarıyla kesinleşmiş ya da kesinleşmemiş, dava safhasında olan kamu alacaklarının taksitler halinde nasıl ödeneceğine, vergi aslına ve vergi cezalarına uygulanan gecikme zammından, vergi cezalarından ve gecikme faizinden hangi şartlarla vazgeçileceğine ilişkin hükümleri içermektedir. Bu uygulama ile bir yandan vergi tahsilatının hızlandırılması hedeflenirken, diğer yandan da stok affı gibi uygulamalarla mükellefin kayıtlı ekonomiye geçişini sağlamaktır²⁰.

- Gider vergileri kanununda değişiklik yapılarak 02.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere “Özel İletişim Vergisi” ve “Şans Oyunları Vergisi” yürürlüğe konulmuştur.
- 2007 yılının ilk yarısında yapılan düzenleme ile ücretlilere topladıkları fiş ve diğer belgeler karşılığında yapılmakta olan vergi iadesi uygulaması kaldırılmış ve bunun yerine ücretlerine 2008 yılı basından itibaren kendisi eş ve çocukları için asgari ücretin belirli oranında asgari geçim indirimi yapılması esaslı kabul edilmiştir.
- 2008 yılı itibarıyla toplam vergi gelirleri içinde Özel Tüketim Vergisi’nin payı %24 olup, en önemli alt kalemi olan petrol ve doğalgaz ürünlerinin payı ise %14’dür. 2008’in ikinci yarısında özellikle motorlu taşıtlar ve dayanıklı tüketim malları üzerinden alınan özel tüketim vergisinde azalma görülmektedir. Mart 2009’da motorlu taşıtlar ve dayanıklı tüketim malları üzerindeki özel tüketim vergisi oranlarının üç ay süre ile indirilmesine karar verilerek özel tüketim vergisi gelirlerindeki azalmanın önüne geçilmeye çalışılmıştır²¹.

Genel olarak, Güçlü Ekonomiye Geçiş Programıyla beraber, mali disiplin açısından, kamu harcamalarının konsolide bütçe içindeki payının azaldığı, vergi gelirlerinin ise nispeten arttırıldığı ifade edilebilir. Vergi gelirlerindeki artışın, gelir ve servet üzerinden alınan vergi gelirleri dolayısıyla arttırılmasının da gelir dağılımı açısından önemi vurgulanabilir²². Ancak tablodan izleneceği üzere, dolaylı vergi gelirlerinde süreklilik gösteren artış eğilimi vardır.

Dolaylı vergilerde 2000-2010 yılları arasındaki değişim dolaysız vergiler aleyhine gerçekleşmiştir. 2000 yılında toplam vergi gelirleri içerisinde dolaysız vergilerin payı %41 iken bu oranın 2005 yılına gelindiğinde % 33 gerçekleştiği görülmektedir. Ancak 2007 yılından itibaren her yıl birkaç puanlık artışlar dikkat çekicidir. Bu gelişimin nedeni, 2006 yılı itibarıyla kayıtdışı ekonominin kayıt altına alınma çalışmalarına ivme kazandırılması, vergi kaçaklarını azaltıcı ve vergi tabanını genişletici amaçla uygulamaya konulan vergi reformu ile öncelikle vergi kanunlarının sadeleştirilmesi ve vergi oranlarının düşürülmesi olarak değerlendirilebilir²³.

²⁰ Nurullah ALTUN, Metin KÜÇÜK, Cahit ŞANVER (2003), “Vergi Barışı Kanunu Uygulamaları”, **Sakarya Üniversitesi Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Merkezi Yayınları**, Yayın No:3, s:5, <http://www.sesam.sakarya.edu.tr/vergi.pdf>, (Erişim Tarihi: 04.03.2011)

²¹ İsa SAĞBAŞ (2010), “Ekonomik Krizin Bütçeye Yansımaları”, **MÜSİAD Çerçeve Dergisi**, <www.musiad.org.tr/img/yayinlarraporlar/cerceve_dergisi_50_11.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.12.2010)

²² Gül KAYALIDERE (2010), **Türkiye’de Uygulanan Maliye Politikalarının Sürdürülebilirlik Analizi**, Celal Bayar Üniversitesi S.B.E., Yayınlanmamış Doktora tezi, s. 75.

²³ Ramazan ARMAĞAN (2007), “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F.**, C. 12, S. 3, s. 249.

Tablo 5: Dolaylı-Dolaysız Vergilerin 2000-2010 Dönemlerindeki Tahsilâtının Dağılımı %

Yıllar	Vergi Gelirleri	Dolaysız Vergiler (TL)	%	Dolaylı Vergiler (TL)	%
2000	26.503.698.413	10.849.961.708	41	15.653.736.705	59
2001	39.735.928.150	16.058.048.860	40	23.677.879.290	60
2002	59.631.867.852	20.060.524.608	34	39.571.343.244	66
2003	84.316.168.756	27.780.137.576	33	56.536.031.180	67
2004	101.038.904.000	31.147.157.000	31	69.891.747.000	69
2005	131.948.778.000	43.081.460.000	33	88.867.318.000	67
2006	151.271.701.000	47.334.572.000	31	103.937.129.000	69
2007	171.098.466.000	57.473.256.000	34	113.625.210.000	66
2008	189.980.827.000	67.240.001.000	35	122.740.826.000	65
2009	196.289.914.000	71.478.586.000	36	124.811.328.000	64
2010	235.686.590.000	72.239.788.000	30,7	163.446.802.000	69,3

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergi İstatistikleri”,

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_57.xls.htm> (Erişim Tarihi: 03.03.2011)

2006- 2009 dönemi arasında saptanan dolaysız vergiler lehine göreceli iyileşme, 2010 yılı verilerinde aynı şekilde yorumlanamayacaktır. 2010 yılı ikinci yarısından itibaren, kamuoyunda “Torba Yasa” olarak belirtilen; “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı”nın da mükellefler açısından değişik algılanmasının vergi gelirlerinde azalmaya yol açtığı da ifade edilebilir. Daha açık bir ifadeyle, vergi mükelleflerinin yasa sonrası vergi indirimlerinden yararlanma olanaklarının olacağını düşünmeleri vergi hâsılatında azalmaya yol açmıştır yorumu da yapılabilecektir.

Çalışmanın birinci bölümünde değinildiği üzere vergi gelirlerinin kamu harcamalarını finanse eden temel kaynaklardandır. Dolayısıyla, son yıllar itibarıyla vergi gelirlerinin giderleri karşılama oranını da inceleme gereği kaçınılmazdır.

Son on yıldaki gelişim incelendiğinde, 2000 yılında gelirlerin giderleri karşılama oranı %56 iken 2001 ve 2002’ de bu oranda düşüş yaşanmıştır. Oranlardaki bu değişim 2000 yılının sonunda ve 2001 yılının başında yaşanan krizlerinin etkileri ile açıklanabilecektir. Sonraki dönemlerde ise, özellikle de 2004 yılından itibaren gelirlerin giderleri karşılama oranlarında artışlar görülür. 2003 yılında ek motorlu taşıtlar vergilerinin tahsil edilmesi ve “Vergi Barışı” uygulamasına gidilmesi vergi gelirlerini arttırıcı etki yapmıştır²⁴. Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı’nın etkileri ve bütçe kanununun yenilenmesi böylesi bir mali disiplinin sağlanmasında etkili olmuştur yorumu yapılabilir. 2008 finansal kriz ertesinde, 2009 yılında ekonomide görülen küçülme, ekonomik gelişmelere duyarlı olan dolaylı vergi tahsilâtı başta

²⁴ Pelin Mastar ÖZCAN (2009), **Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı ve Borç Stokunun Gelişimi**, Celal Bayar Üniversitesi, S.B.E., Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, s. 85-86.

olmak üzere vergi tahsilâtını olumsuz yönde etkileyerek vergi gelirlerinin bütçede öngörülenden daha düşük gerçekleşmesine neden olmuştur²⁵.

Tablo 6: Konsolide Bütçe Gerçekleşmeleri ve Gelirlerin Giderleri Karşılama Oranı (2000-2010)

Yıllar	Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilâtı	Konsolide Bütçe Giderleri	Giderleri Karşılama Oranı (%)
2000	26.503.698,4	46.705.028,0	56,7
2001	39.735.928,1	80.579.065,0	49,3
2002	59.631.867,8	115.682.350,0	51,5
2003	84.316.169,0	140.454.842,0	60,0
2004	101.038.904,0	152.169.930,0	66,4
2005	131.948.778,0	158.579.365,0	83,2
2006	151.271.701,000	178.126.033,0	84,9
2007	171.098.466,000	204.067.683,0	83,4
2008	189.980.827,000	227.030.562,0	83,6
2009	196.289.914,000	259.156.000,0	76,6
2010	235.686.590,000	293.628.000,0	80,2

Kaynak: : T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, <<http://bumko.gov.tr>>, (Erişim Tarihi: 20.12.2010)

Tablo 7: 1980 Sonrası Konsolide Bütçe Gerçekleşmeleri ve Gelirlerin Giderleri Karşılama Oranı: Dönemsel Değerlendirme

Yıllar	Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilâtı	Konsolide Bütçe Giderleri	Giderleri Karşılama Oranı (%)
1980	749.849	770.040	97,3
1985	3.829.117	5.542.182	69,1
1990	45.399,500	68.354,4	66,4
1995	1.084.350,500	1.724.194,0	62,9
2000	26.503.698,400	46.705.028,0	56,7
2005	131.948.778,000	158.579.365,0	83,2
2010	235.686.590,000	293.628.000,0	80,2

Kaynak: Tablo 2, 4 ve 6’dan derlenmiştir.

Genel bütçe vergi gelirlerinin 1980 yılı ve sonrasındaki gelişimini bütçe giderlerini karşılama oranları ile incelemeye çalıştığımız tabloda, dönem başı değere hiçbir dönemde ulaşamadığı ifade edilebilir. Söz konusu oran, özellikle 1990’ lı yıllarda krizin de etkisi ile oldukça düşük seviyelerde gerçekleşmiştir. Ancak, 2000’ li yılların başlarında ortaya çıkan Kasım ve Şubat Krizlerinden sonra vergi gelirlerinin giderleri karşılama oranı artış eğilimine girmiştir. Güçlü Ekonomiye Geçiş Programının mali disiplin hedefleri doğrultusunda böylesi bir gelişme olağan olarak yorumlanabilecektir. Dolayısıyla, günümüz maliye politikalarının da belirlenen mali kurallar çerçevesinde uygulandığı düşünüldüğünde vergi gelirlerinin bütçe giderle-

²⁵ Dilşad DERİN (2010), “Ülkemizin 2009 Yılı Mali Durumu”, *Vergi Dünyası*, Yıl:29, Sayı:348, Ağustos, s.114.

rini karşılama oranı %80' ler civarı olması beklenen bir sonuç olarak değerlendirilebilir

4. Sonuç

Vergiler, ekonomiyi yönlendirici maliye politikası aracı olarak nitelendirilebilmektedir. Ancak, vergi gelirlerinin hangi kaynaklardan elde edildiği önem kazanmaktadır. Bir başka ifadeyle, gelir ve servet üzerinden alınan dolaysız vergilerin öneminin, harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergilerden daha fazla olduğu düşünülür. Dolaysız vergiler, vergilemede adalet ilkesinin yerine getirilmesini sağlayıcı vergiler olarak değerlendirildiğinden, bir ekonomide dolaylı vergi gelirlerinin dolaysız vergi gelirlerine oranla daha fazla olması gelir dağılımı açısından da tartışmalara yol açmaktadır.

İncelendiği üzere, 1980 ve sonrası dönemde vergi gelirlerinde dolaylı vergiler lehine bir gelişme söz konusudur. Diğer bir ifadeyle, harcama üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı genel olarak artmıştır. Ayrıca bir başka önemli vurgu, gelirlerin giderleri karşılama oranına yapılabilir. Son yıllardaki verilere bakıldığında bu oran 2000 yılında %56 seviyesindeyken 2008 yılında %74 seviyelerine çıkmıştır. Burada tekrarlanabilecek husus; söz konusu oransal artışın hangi vergi kaynaklarından karşılandığıdır.

Genel bütçe vergi gelirlerinin mali serbestleşme süreciyle başlayan ve günümüze uzanan verilerinin analizini yapmaya çalıştığımız araştırmamızda dikkat çekici bir diğer unsurun da belirli aralıklarla çıkartılan ve mükellefler tarafından "vergi affı" olarak algılanan çeşitli kanun değişiklikleridir. Özellikle 2011 yılında yürürlüğe girmesi planlanan "Torba Yasa", vergi gelirlerinin 2010 yılı için hedeflenenin altında gerçekleşmesine neden olmuştur.

Sonuç olarak, vergi gelirlerinin bütçe içerisindeki payının daha da artması ve özellikle gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin payının da aynı eğilimde olması önerilmektedir. Ayrıca çeşitli zaman dilimlerinde vergi yasalarındaki değişimlerin sıklığının vergi bilincini zedelediği de ifade edilebilir.

Kaynakça

- Aksoy, Ş.** (1998), Kamu Maliyesi (Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri- Devlet Borçları-Bütçe-Maliye Politikası), Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Aktan, C. C.** (2002), "Lord Keynes, Keynesyenler ve Fonksiyonalistler", Yeni Türkiye Dergisi, 2002-1.
- Altun N., Küçük M., Şanver C.** (2003), "Vergi Barışı Kanunu Uygulamaları", Sakarya Üniversitesi Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Merkezi Yayınları, Yayın No:3, <http://www.sesam.sakarya.edu.tr/vergi.pdf>, (Erişim Tarihi: 04.03.2011)
- Armağan, R.** (2007), "Türkiye' de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri", Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F., C. 12, Sayı 3.
- Çapar, M.** (2003), "Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması", Sayıştay Dergisi, Sayı:52,Mart.
- Çelik, C.** (2002), "Mali Milat Kalkmamalı Ancak Uygulamada Değişikliğe Gidilmelidir", Vergi Dünyası, Sayı 256, Aralık.
- Derin, D.** (2010), "Ülkemizin 2009 Yılı Mali Durumu", Vergi Dünyası, Yıl:29, Sayı:348, Ağustos.

- Devrim, F.** (2002), Kamu Maliyesine Giriş, İlkem Ofset, İzmir.
Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergi İstatistikleri”,
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_57.xls.htm> (Erişim Tarihi: 03.03.2011).
- Giray, F.** (2006), “Maliye Tarihi”, Ezgi Kitapevi, Bursa.
- Güngör, K.** (2002), “4369 Sayılı Yasa İle Getirilen Temel Değişikliklerin 2003 Mali Yılına Girmeden Hatırlanması ve İrdelenmesi”, *Mevzuat Dergisi*, Yıl:5, Sayı:56, Ağustos, <<http://www.mevzuatdergisi.com/2002/08a/01.htm>>, (Erişim Tarihi: 20.12.2010).
- Kargı, V., Özüğür, H. Y.** (2007) “Türkiye’de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt:14, Sayı:1.
- Kayaldere, G.** (2010), Türkiye’de Uygulanan Maliye Politikalarının Sürdürülebilirlik Analizi, Celal Bayar Üniversitesi S.B.E., Yayınlanmamış Doktora tezi, 2010.
- Kıvanç, H. H.** (2007), “Vergi Reformunun Çerçevesi ve Türkiye’deki Gelişimi”, <http://www.alomaliye.com/2007/hakan_kivanc_vergi_reform.htm>, (Erişim Tarihi: 20.12.2010).
- Kumrulu, A.** (1988), “Türkiye’de Vergi politikası Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950-1985)”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, <<http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1988-40-01-04/AUHF-1988-40-01-04-Kumrulu.pdf>>, (Erişim Tarihi:21.12.2010).
- Mastar Özcan, P.** (2009), Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı ve Borç Stokunun Gelişimi, Celal Bayar Üniversitesi, S.B.E., Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2009.
- Pınar, A.** (2006) “Maliye Politikası (Teori ve Uygulamada)”, Naturel Yayınevi, Ankara.
- Rowley, C. K., Shughart, W. F. II, Tollison, R.** (2002), *The Economics of Budget Deficits*, Volume I, Edward Elgar Publishing, inc.
- Sağbaş, İ.**, “Ekonomik Krizin Bütçeye Yansımaları”, *MÜSİAD Çerçeve Dergisi*, <www.musiad.org.tr/img/yayinlarraporlar/cerceve_dergisi_50_11.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.12.2010).
- T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü,
<http://bumko.gov.tr>
- Temiz, D.** (2008), “Türkiye’de Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1960-2006 Dönemi”, 2. Ulusal İktisat Kongresi, 20-22 Şubat, İzmir
(http://www.deu.edu.tr/userweb/iibf_kongre/dosyalar/temiz.pdf).
- Turhan, S.** (1998), *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Yayınları.
- Türk, İsmail** (2005), “Maliye Politikası (Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri)”, Turhan Kitapevi, Ankara.
- Yazıcı, Kuddisi** (2008), “Türkiye’deki Vergi Sistemindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Yaklaşım*, Sayı:190, Ekim.
- Yılmaz, G. A.** (2006), *Sosyal Devlet ve Sosyal Harcamalar*, İstanbul, Arıkan Basımevi. <<http://muhasibeturk.org/ecopedia/408-v/3736-vergi-politikasi-nedir-nedemek-anlami.html>>, (Erişim Tarihi:18.12.2010).

YARGI REFORMU VE ANAYASA

Mehmet KABASAKAL^a

ÖZET: Bu yazıda, günümüz Türkiye'sinde yeniden ve kuvvetle öne çıkan yargı reformu ihtiyacı kapsamında, yargı sisteminde reform gerektiren sorun alanları, çözüm önerileri ve çözümlerin anayasa ile bağlantısı üzerinde durulmaktadır. Bilimsel araştırmalar, Türkiye'de tam anlamıyla yargı bağımsızlığının bulunmadığını göstermektedir. Türkiye'de yargı düzeninin, çok yönlü olarak, yeniden yapılandırılmasına ihtiyaç vardır. Yargı bağımsızlığını sağlamaya yönelik yaklaşımlar, başta anayasa olmak üzere birçok alanda yeni düzenlemeler gerektirmektedir. Adil yargı ve demokratik yönetim açısından, anayasanın özüyle ilgili olarak hayati önem taşıyan konu, "**kuvvetler ayrımı**"nın sağlanmasıdır. Yargının bağımsızlıklarını pekiştirecek yeni anayasal düzenlemelerle, yasama, yürütme ve yargı arasında güç istismarını da önleyecek kalıcı dengeler kurulmalıdır.

Anahtar Kelimeler: Anayasa ve yargı, Kuvvetler ayrımı, Yargı bağımsızlığı, Yargı reformu

1. Giriş

Türkiye'de yıllardır reform gerektiren konular sıralanırken, en başta eğitim, sağlık, sosyal güvenlik ve yargıdan söz edilir. Gerçekten de ülkemizde çağdaş uygarlık düzeyini hedefleyen her köklü düzenleme bu alanlarda kapsamlı önlemler getirmek durumundadır. Bu yazıda, günümüz Türkiye'sinde yeniden ve kuvvetle öne çıkan yargı reformu ihtiyacı kapsamında, yargı sisteminde reform gerektiren sorun alanları, çözüm önerileri ve çözümlerin anayasa ile bağlantısı üzerinde durulacaktır.

Yargı sorunları ve reform alanları, doğal olarak ilgili kurumlar, hukukçular ve akademisyenler tarafından ele alınmakta ve çeşitli öneriler ortaya konulmaktadır. Bu araştırma ve yayınlar yanında, Türkiye'nin ekonomik, toplumsal ve siyasal sorunlarına bilimsel araştırmaya ve bilgiye dayalı politika seçenekleri üretmek üzere kurulmuş düşünce üretim merkezleri (think-tank) (1) ile sivil toplum kuruluşları da çalışmalarını arasında "yargı sorunları"na öncelikli yer vermektedirler. Bu kurumlar arasında, 1994'te kurulan TESEV'in yargı konusundaki ilk çalışması, Prof.Dr. Sulhi Dönmez ve Prof.Dr. Feridun Yenisey'in dava dosyaları üzerinde yaptıkları incelemeye dayanan **Ceza Adalet Sisteminin Etkinliği** başlığını taşımaktadır.(2)

İş dünyasının önemli bir kuruluşu olarak TÜSİAD da 1998'de hem yargı alanındaki sorunlara hem de çözüm önerilerine değinen bir rapor yayınlamıştır. Değerli hukukçular tarafından hazırlanan ve **Yargılama Düzeninde Kalite** başlığını taşıyan bu çalışmada da, yargılamanın temel ilkeleri, yargı sistemi, yargılamayı hızlandıracak yöntemler ve yargılamanın unsurlarında kalitenin artırılması için yapılması gerekenlere yer verilmiştir.(3)

Meslek kuruluşu olarak barolar ile üniversitelerin hukuk ve siyasal bilgiler fakültelelerinin yayınları ve iş dünyasından TOBB, TÜSİAD gibi etkin kuruluşlarının bu tür raporları dışında, ülke sorunlarına bilimsel araştırmalara dayalı çözüm seçenekleri geliştiren düşünce üretim merkezlerinin de yargı alanındaki sorunlara ilgisi devam etmiştir. (4) Yargı konusundaki bilimsel araştırmalar ve akademik yayınlar, yargı-

^a Yrd. Doç. Dr. Mehmet Kabasakal, Okan Üniversitesi, Uluslararası İlişkiler Bölümü

nın sorunlarını saptamakta bir tür rehber niteliği taşımaktadır. Biz de bu yazımızda bu rehberlikten yararlanacağız.

2. Yargı Alanındaki Sorunlar

Yargının araştırılması, çözümler geliştirilmesi ve düzenlemeler yapılması gereken temel sorunları; mahkemelerin iş yükü fazlalığı ve yargının işleyişindeki yavaşlık, adaletin geç sağlanması veya sağlanamaması, hak aramanın pahalı olması, adalet sistemimde kayırmacılık, yargının bağımsızlığı ve tarafsızlığı, altyapı eksiklikleri, nitelikli işgücü ve eğitim, fiziki ve maddi koşullar ve yargının denetimi v.b. olarak sıralanabilir. Dikkatle incelendiğinde, birçok sorunun, birbiriyle bağlantılı olduğu da görülmektedir. Türkiye’de yargı düzeninin, çok yönlü olarak, yeniden yapılandırılmasına ihtiyaç vardır. Çözümler ise, anayasal, yasal düzenlemeler yanında, fiziki altyapıda ve maddi koşullarda değişiklikleri, toplumda algı değişikliğini ve güven yaratacak önlemleri içermektedir.

2.1. Mahkemelerin İş Yükü ve Yargıda Yavaşlık

Yargının yavaş işlemesiyle ilgili eleştiriler yıllardır Türkiye’nin gündeminde. Bu nedenle de “Geciken adalet, adalet değildir” deyişi, bu eleştiriyi içeren bir ifade olarak sıkça kullanılmaktadır. 1998’de yapılan bir araştırmada, 1997 yılı içinde karara bağlanan davaların % 65,4’ünün 1997 yılına, %25,8’inin 1996 yılına, %4,6’sının 1995 yılına, % 1,9’unun 1994 yılına ve % 2,4’ünün 1993 yılına ait olduğu saptanmıştır.(5) Bu veriler, o yıllarda 30 bine yakın ceza davasının yaklaşık 4 yıl sürdüğünü göstermektedir. Üstelik, bu süreye Yargıtay aşaması bile dahil değildir. Sorun, 1997’den bu yana artarak daha da ağırlaşmıştır.

Bu yavaşlıkta mahkemelerin iş yükünün fazlalığı, altyapı yetersizliği, nitelikli adli ve idari personel eksikliği öne çıkan unsurlardır. Adaletin sağlanamamasının veya geç sağlanmasının önüne geçmek ve adil yargıyı hızlandırmak için yapılması gerekenler, Türkiye genelinde yürütülecek bilimsel araştırmalarla saptanabilir. Biz bu yazıda, “çözüm önerileri” kısmında detaylı olmasa da bazı öneriler üzerinde duracağız.

2.2. Hak Aramanın Pahalılığı, Yargıda Kayırma ve Rüşvet

1982 Anayasasının 36. maddesinde “Hak Arama Hürriyeti” başlığı altında her yurttaşın, davacı veya davalı olarak adil yargılanma ve adaletin sağlanmasını isteme hakkı ifade edilmiştir. 141. madde ise, “*Davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması yargının görevidir*” hükmünü içermektedir. Buna karşın, yurttaşlarımızın mevcut yargı sistemi ve işleyişiyle ilgili algısı farklıdır. Toplumda, hak aramanın “masraflı bir iş olduğu” düşüncesi yaygındır. Bu açıdan öncelikle vurgulanan konu, avukat tutmak için ihtiyaç duyulan paradır.

Davaların uzaması da hak aramanın maliyetini artıran bir unsur olarak değerlendirilmektedir. O nedenle, yeterli maddi gücü olmayan bir kişinin, adalete kolayca erişmesi mümkün görünmemektedir. TESEV’in 2009 yılında yayınlanan algı araştırmasına göre, toplumda, ancak paralı olanın adaletten yararlandığına, mahkemelerin adil olmadığına, kayırmalar yapıldığına inanç yüksektir. Bunu “*Mahkemeler zengin olandan yana. Adamın varsa, mahkeme de senindir.*” veya “*Bazı insanlar zengin olduğu zaman bakarsın avukat tutar, fakirler haklı olduğu halde hiçbir şey yapamadıkları için haksız durumuna düşerler*” diye;

ya da “*Güç meselesi de çok önemli, ekonomik güç, siyasal güç. Gücü olan mahkemeleri etkileme olanağına sahiptir*” diye ifade eden yurttaşlar vardır.(6) Yargının işleyişinde kayırmanın yanında, yolsuzluğun, rüşvetin varlığına inanlar az değildir.

Bunlar arasında, avukatların kendi aralarında anlaşmalarından; hakimlerin, kendilerine bazı imkanlar sağlayan tarafı kollayıp onlar lehine karar verdiğinden; fiilen görmese de rüşvet yiyen hakimleri duyduğundan söz edenler vardır. Bazıları da yaşadıklarından hareketle “avukatlarımızı da satın alıyorlar” diyerek somut örnekler vermektedir.(7)

Oysa, yurttaşlar, davaların kısa sürede sonuçlandırılmasını; mahkemelerin tarafsız, dürüst ve adil olmasını beklemektedirler. Bütün yargılama alanlarında geçerli olması beklenen temel ilke çabukluktur. Ekonomik açıdan da yargılamanın mümkün olduğunca ucuz olması sağlanmalıdır.(8)

2.3. Yargının Tarafsızlığı ve Bağımsızlığı

Adaleti, devletin temeli olarak da gören bir hukuk devletinde, varlığı tartışmasız olan hususlardan biri, mahkemelerin bağımsızlığıdır.1982 Anayasasının 138. maddesine göre, “Hakimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler. Hiçbir organ, makam, merci veya kişi, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hakimlere emir ve talimat veremez; genelge gönderemez; tavsiye ve telkinde bulunamaz.”

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine taraf olan Türkiye'nin, bağımsız ve tarafsız yargılamayı, adaletin adil biçimde dağıtılmasını sağlayacak kurumsal altyapıyı gereği gibi kurmak yükümlülüğü bulunmaktadır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine göre, bağımsızlık ve tarafsızlık kavramları iki açıdan değerlendirilmelidir: “Sübjektif açıdan tarafsızlık, hakime ya da hakimlere ilişkin olup, bunların kişisel anlamda önyargılı ve tarafsız olup olmadıkları hususuna bağlıdır.” “Diğer açı olan objektif tarafsızlık ise, aynı zamanda kurumsal tarafsızlık olarak adlandırılmakta olup, yargılama organının her tür şüphe ve kuşkudan uzak olmasını sağlayacak biçimde gerekli güvencelere sahip olup olmadığı hususuna bağlıdır. Hakimlerin objektif bağımsızlığının yargı sistemi dışından gelecek etkiler kadar, taraflar bakımından da gözetilmesi gerekir, hakim in davada yansız davranması önemlidir.”(9)

Oysa, derinlemesine mülakat yöntemiyle yürütülen bir araştırmada görüşmecilerden bir kısmı, yargı sürecinde görev alan aktörlerin, özellikle karar verme yetkisine sahip hakimlerin ve süreci etkileme gücüne sahip savcılarının bir olayı değerlendirirken, genel hukuk kuralları ve yasalardan çok kendi kişisel eğilimlerine göre değerlendirdiklerinden yakınmışlardır.(10)

Akademisyenler, TESEV adına yaptıkları bir araştırmada “Görüşmelerimizde yargının bağımsız olmadığı yönünde yaygın bir kanaat olduğunu tespit ettik... meselenin esas itibarıyla, yargı ile yürütme, özellikle de hükümet arasındaki ilişkiyle bağlantı içinde düşünüldüğünü söyleyebiliriz... Görüşmelerin toplamından çıkan sonuç, yargının tarafsızlığına dair inancın zayıf olduğudur.” demektedirler.(11) Bu araştırma, yargıya müdahalelerin yoğunlaştığı son yıllarda yapılsaydı, yargının bağımsızlığı ve tarafsızlığına olan inancın daha da zayıfladığını saptayabilmek mümkün olabilirdi. Bilimsel açıdan sağlıklı verilere dayalı doğru değerlendirmeler yapabilmek için bu tür araştırmaların belirli aralıklarla tekrarlanması büyük yarar vardır.

Yargı bağımsızlığı, tarihsel olarak siyasal erkten gelebilecek etkileme girişimlerine karşı yargıya bir kalkan oluşturmak ve bu sayede yargıyı haklar ve özgürlükler için bir güvence haline getirmek amacını güder. Yargı bağımsızlığını, yargının hukuk devleti ilkelerine uygun bir şekilde işleyebilmesi için “kurumsal güvence” olarak tanımlamak da mümkündür.”(12) 2003 tarihli **Birleşmiş Milletler Bangalore**

Yargı Etiği İlkeleri bunu şöyle vurgulamaktadır: “*Yargı bağımsızlığı, hukuk devletinin ön koşulu ve adil yargılamanın temel garantisidir.*”(13)

Mahkemelerin ve yargıçların bağımsızlığını etkileyen unsurlar araştırıldığında, mali ve idari bağımlılık öne çıkan etkenlerdir. Mali ve idari konularda, “*Mevcut uygulamalardan hakimi ve savcayı en çok korkutan, tayin olaylarıdır.*” (14) 1950’li yıllarda siyasal iktidarın yargıya müdahaleleri üzerine, 1961 Anayasasıyla yargı bağımsızlığını teminat altına alınmak istenmiş ve yargıçların atamalarını yürütmek üzere ilk kez **Hakimler Yüksek Kurulu** oluşturulmuştur. 1982 Anayasası ile, yapısı, niteliği ve işlevi değiştirilen; savcı atamaları görevini de üstlenen **Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunda** (HSYK) Adalet Bakanlığının bakan ve müsteşarla birlikte temsil edilmesi, yargı bağımsızlığını temelden zedeleyen bir uygulama olmuştur.

Mahkemelerin kendilerine ait bir bütçelerinin olmayışı da ayrıca, onları yürütmeye muhtaç hale getirmektedir. Yargıda alt yapı kadar sosyal imkanların tahsisi de Adalet Bakanlığının yetkisindedir. Bütün bu nedenlerle, Türkiye’de idari ve mali açıdan bağımsız bir yargıdan ve gerçek bir kuvvetler ayrılığında söz etmek zordur. Nitekim, **Avrupa Birliği Komisyonunun** Türkiye’de yargı sisteminin işleyişini araştırmak amacıyla gönderdiği heyetlerin raporları da anayasadan, Adalet Bakanlığı uygulamalarına kadar bir dizi eleştiri içermektedir: (15)

- “...çıkardığımız sonuç, Türk yargısının kabul edilemeyecek oranda Adalet Bakanlığının siyasal iradesinin potansiyel etkisine maruz kalmaya devam ettiğidir.” (İstişari Rapor 1, s.40)
- “Türk Anayasasının 140. maddesinin 6. paragrafı, yargı bağımsızlığının anayasaca teminat altına alınmasını sağlamamış olmakla kalmayıp, yargıçların idari işlemlerini devletin yürütme erkine açıkça bağlamak suretiyle yargıç bağımsızlığına önemli derecede hanel getirmiştir.” (İstişari Rapor 1, s.41)
- “...Adalet Bakanı ve Bakanlık Müsteşarının yargısal bir organ kabul edilen Kurulda (HSYK) yer alması, yargının yürütme tarafından kontrol edildiği ve etkin bir şekilde yürütmeye bağlı olduğu sonucunu vermektedir.”

(İstişari Rapor 1, s.47-48)

- “Yüksek Kurula ait, kendi idari işlerini yaptırabileceği bir sekreteryası yoktur. Yüksek Kurul bu ihtiyacını gidermede Adalet Bakanlığı Personel Genel Müdürlüğüne bağlıdır.” (İstişari Rapor 1, s.50)
- “Adalet müfettişleri, Teftiş Kurulu Başkanlığı diye bilinen ve Adalet Bakanlığının merkez teşkilatı içinde çalışan sivil memurlardır.” (İstişari Rapor 1, s.51)
- “Yüksek Kurulun kendine ait bağımsız bir bütçesi yoktur.” (İstişari Rapor 1, s.52)

Görüldüğü gibi, gerek toplumun algısı, gerek evrensel ölçütlere göre Türk yargısını inceleyen uzmanlarının ortak kanaati, Türkiye’de tam anlamıyla yargı bağımsızlığının bulunmadığı yönündedir. Yargı bağımsızlığını sağlamaya yönelik yaklaşımlar, başta anayasa olmak üzere birçok alanda yeni düzenlemeler gerektirmektedir. 2010

yılında yapılan anayasa değişiklikleri bu konuda sorunu çözmek yerine ağırlaştırmış; zaten zayıflamış olan “yargıya güveni” daha da azaltmıştır.(16)

3. Çözüm Önerileri

Tüm yurttaşların güven duyacağı, hızlı işleyen, tarafsız ve bağımsız bir yargı sistemi için, evrensel ilkelere dayalı olarak politikalar oluşturmak, altyapıyı ve eğitim sistemini geliştirmek, yargıya idari ve mali özerklik kazandırmak, bu amaçla anayasal ve yasal düzenlemeler yapmak gereklidir.

24 Temmuz 2009'da Adalet Bakanlığının web sitesinde yer alan “Yargı Reformu Stratejisi”, yargının bağımsızlığını, tarafsızlığını, verimliliğini ve etkinliğini artırmaya yönelik hedefleri belirtmiştir. Bu hedefler 10 madde halinde sıralanmıştır:

1. Yargının bağımsızlığının güçlendirilmesi
2. Yargının tarafsızlığının geliştirilmesi
3. Yargının verimliliğinin ve etkinliğinin artırılması
4. Yargıda mesleki yetkinliğin artırılması
5. Yargı örgütü yönetim sisteminin geliştirilmesi
6. Yargıya güvenin artırılması
7. Adalete erişimin kolaylaştırılması
8. Uyuşmazlıkları önleyici nitelikteki tedbirlerin etkin hale getirilmesi ve alternatif çözüm yolları geliştirilmesi
9. Ceza infaz sisteminin geliştirilmesi
10. Ülkemiz ihtiyaçları ve Avrupa Birliği müktesebatına uyum sürecinin gerektirdiği mevzuat çalışmalarına devam edilmesi.(17)

Bu hedefler, kuvvetler ayırımına dayalı bağımsız ve tarafsız bir yargı oluşturma yönünde tartışmasız kabul edilecek hususlardır. Önemli olan bu güzel ifadelerin, yasal düzenlemelere dönüştürülürken nasıl şekillendiği ve nasıl uygulandığıdır.

3.1. Çağdaş Yargı Düzeni için Temel İlke ve Politikalar

Yargı alanında anayasal ve yasal temel düzenlemeler yapılırken, yargının bağımsızlığı özenle gözetilmeli ve korunmalıdır. Evrensel olarak, yargı sisteminde **tabii mahkeme** ilkesi esastır; olağanüstü mahkemelere yer verilmez. Yargılamada hiç kimseye ayrıcalık tanınmaz. Ayrıcalık yaratacak yöntemler kullanılmaz. Herkes **doğal yargıç** ilkesine uygun olarak yargılanmalıdır. Hiç kimse **tabii mahkemesinden** başka bir mercî önüne çıkarılamaz. Kişilere yargı yolunu kapatacak düzenleme yapılmaz. Yargılamada bireyle devlet arasında fark gözetilmez. İdarenin tüm işlemleri yargının denetiminde olmalıdır. Devlet ve kamu tüzel kişileri, yargı kararlarının gereklerini öncelikle yerine getirmelidirler. Herkese yargılamada **avukat** hizmetinden yararlanma olanağı sağlanmalıdır. Ceza ve ceza yerine geçen önlemler ancak kanunla konulabilir. Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılmaz. Ceza sorumluluğu kişiseldir.(18)

Türkiye’de yapılacak her anayasal ve yasal düzenlemenin bu evrensel ilkelere uygun olması beklenir. Aksi halde, son yıllarda olduğu gibi, kulağa hoş gelen hedefler açıklanıp, bunların özüyle bağdaşmayan uygulamalar yapılırsa, orada yargının bırakın bağımsızlığından söz etmeyi, varlığından bile söz edilemez.

3.2. Yargının Kuruluş ve İşleyişine Yönelik Politikalar

Evrensel ilkeler doğrultusunda, yapılması gereken reformlar, oluşturulması gereken kurumlar ve izlenmesi gereken politikalara ilişkin önerilerimiz aşağıda belirtilmiştir:(19)

- Toplumda adaletin sağlanması, **hukukun üstünlüğüne** olan inancın yerleşmesi, herkesin hak arama olanaklarından eşit olarak yararlanabilmesi amacıyla, **yargı, açıklık, demokratiklik ve çabukluk** ilkelerine uygun biçimde yeniden yapılandırılmalıdır.
Hakim ve savcı atamaları için, 1961 Anayasasında öngörülene benzer şekilde, hakimler ve savcılar için ayrı ayrı, altyapıları güçlü, sekreteryalı ve bağımsız bütçeleri olan, Yüksek Kurullar oluşturulmalıdır. Bunların seçiminde yasama ve yürütme organlarının veya üyelerinin herhangi bir etkisi ve rolü bulunmamalıdır.
- **Yargı mevzuatı** anlaşılabilir biçimde, yalın, çelişkileri giderilmiş ve madde sayısı azaltılmış olarak yeniden düzenlenmelidir.
- Yargıdaki mahkeme **türleri azaltılmalıdır**.
- **Anayasa Mahkemesi**, bugün de olduğu gibi, TBMM'nin çıkardığı yasaların Anayasaya uygunluğunu denetlemelidir. Benzer şekilde, yetki ve sorumlulukları artırılmış il ve ilçe belediye meclislerinin kararları idare mahkemeleri tarafından denetlenmelidir.
- Yargıtay ve Danıştay, yalnızca içtihat mahkemesi olarak görev yapmalıdır.
- Devlet Güvenlik Mahkemeleri yerine oluşturulmuş Özel Yetkili Ağır Ceza Mahkemeleri kaldırılmalıdır.
- Türkiye'de "**yargı birliği**"nin gerçekleştirilmesi de önemli bir ihtiyaçtır. **Askerî Ceza Kanunu** ve halen asker olmayanları da yargılayan **Askerî Mahkemeler** kaldırılmalıdır. Askerî disiplini sağlamak amacıyla ve yalnız Silahlı Kuvvetler mensuplarını yargılamak üzere Disiplin mahkemeleri yeniden düzenlenmelidir.
- Yargılamayı hızlandırmak amacıyla, çeşitli yargılama yöntemleri (yazılı-sözlü-basit usul) birleştirilerek hukuk yargılamalarında **tek yargılama** yönteminin kullanılması sağlanmalıdır. Yargılamada tarafların birbirine, tanıklara ve bilirkişilere doğrudan soru yönelmelerini sağlayacak **çapraz sorgu yöntemi** kullanılmalıdır.
- Yine, yargılamayı hızlandırmak amacıyla, yargılama usulüne ilişkin işlemlerin, taraflarca önceden yapılması, bütün belge ve delillerin önceden toplanması ve **kararın ilk duruşmada açıklanması** sağlanmalıdır. Duruşmalarda, tarafların bütün belge ve delilleri değerlendirilerek yargılamanın süratle sonuca ulaşması amaçlanmalıdır.
- **Memurin Muhakemat Kanunu** ve memur yargılamasındaki ayrıcalıklar kaldırılmalıdır.
- Kimi sorunların mahkemeye yansımadan çözülmesi özendirilerek, mahkemelerdeki iş yükü azaltılmalıdır. Bu amaçla: (kira tespitleri, veraset belgesi verilmesi, isim ve yaş düzeltmeleri, şirket ve vakıfların kuruluş işlemleri; kurumların iç işleyişleriyle ilgili konular vb.) bazı sorunlar yargı konusu olmaktan çıkarılmalıdır. **Tahkim usulü** genişletilmeli, bazı sorunların çözümünde, meslek kuru-

luşları ve meslek odalarının katılımıyla zorunlu tahkim getirilmelidir. Halkı genel olarak ilgilendiren konularda, özel kuruluş biçimleri ve karar alma yetkileri olan (tüketiciyi, çevreyi vb. korumaya yönelik) kurullar oluşturulmalıdır.

- **Avukatların yetki ve sorumlulukları artırılmalı**, avukatlara, duruşma öncesi tanık dinleme, bilirkişi ve adli tıp incelemesi yaptırma, ihtar ve tebligat gönderme, resmî ve özel yerlerden davalarla ilgili olarak her tür belge ve kayıtlar getirtebilme ve inceleyebilme yetkisi verilmelidir.
- **Avukat olma koşulları**, mesleğin niteliğini geliştirmek üzere yeniden belirlenmeli, mesleğe başlamadan önce sınav sistemi getirilmelidir. Avukatlık stajı yeniden düzenlenmelidir.
- **Yargıçlık** özendirilerek, yargıç sayısı artırılmalıdır. Yargıçların meslekî eğitimleri güncelleştirilmeli, staj süreleri ve içeriği yeniden belirlenmelidir. Yargıçların kendilerini, meslekî bilgi ve görgülerini geliştirecek koşullar hazırlanmalı, araştırma ve bilimsel çalışma yapmaları özendirilmelidir. Yargıçlığa geçiş ve yargıçlara yardımcı olmak amacıyla süre ve yetkileri önceden belirlenmiş **yardımcı yargıçlık** düzeni kurulmalıdır.
- Yargıçların bir yıl içinde inceleyip sonuçlandıracağı dava sayısı önceden belli edilerek sınırlandırılmalıdır.
- Savunmanın, duruşmada savcılık makamına tanınan olanaklardan aynen yararlanması ve yargı önünde sav ile savunmanın eşitliği sağlanmalıdır. Savcılara bağlı olarak çalışacak "**Yargı Kolluk Kuvveti**" kurulmalıdır.
- Yargıtay, **üyelerini kendi Genel Kurulunda** seçer. Ayrıca, Yargıtay seçim düzeninde Adalet Bakanlığının hiçbir şekilde müdahalesine imkan tanımayan değişiklikler yapılarak, Yargıtay üyeliklerine, kıdemli yargıçların, avukatların ve hukukçu öğretim üyelerinin de seçilmesine olanak sağlanmalıdır.
- **Hapis Cezası yerine** geçecek önlemler, çeşitlendirilerek yaptırımları arttırılmalıdır. İnfazda hükümlüler arasında fark gözetilmemeli, Cezaevlerinde Birleşmiş Milletler standartlarına uyulmalıdır.
- **Yoksulların yargılama giderlerinin karşılanabildiği yeni bir adli yardım** düzeni mutlaka kurulmalı ve herkesin adalete erişim hakkı sağlanmalıdır.

4. Anayasa ve Yargı Erki

Bu önerilerin bazıları idari, bazıları ise yasal ve anayasal düzenlemeler gerektirmektedir. "*Anayasa yapıcılında hüner,...asıl toplumsal dengeyi, daha doğrusu, toplumsal güçlerin gelecekteki gelişmelerini göz önünde bulundurabilmektir.*"(20) Anayasanın yeniden katılımcı bir anlayışla ve uzlaşma ile hazırlanması ülke gündemindedir.

1960 ve 1980 Askeri darbelerinden sonra hazırlanan tepki anayasaları yerine, halkın temsilcilerinden oluşan kurucu meclislerin kalıcı, işlevsel ve etkili bir anayasa yapabilmeleri için, mutlaka bazı önkoşulların sağlanması gerekir. Öncelikle siyasal hayatta düşünce ve ifadeyi kısıtlayan engeller kaldırılmalıdır.(21) Seçim barajı kaldırılarak, Anayasayı yapacak mecliste toplumun tüm kesim ve eğilimlerinin temsili sağlanmalıdır. Anayasaların birer "toplum sözleşmesi" olduğu dikkate alınarak, her maddesinin "uzlaşma" ile belirlenmesi, ilke olarak kabul edilmelidir.(22)

Adil yargı ve demokratik yönetim açısından, anayasanın özüyle ilgili olarak hayati önem taşıyan konu, “**kuvvetler ayrımı**”nın sağlanmasıdır. Türkiye’nin yalnızca yargıyla ilgili değil, siyasal alanda da yaşadığı temel sorunların kaynağında kuvvetler ayrımına dayalı, birbirini dengeleyen ve denetleyen bir yasama-yürütme-yargı ilişkisi kurulamamış olması yatmaktadır. Dünyanın pek çok ülkesinde olduğu gibi, Türkiye’de de yürütme yasama karşısında giderek güçlenmiş ve bu üç organ arasında en etkili haline gelmiştir.(23) Yürütmenin proje ve hizmet üretme ve sunma açısından yetkisinin artırılması önemlidir. Ancak, yetki istismarı ve keyfi uygulamaların olmaması için, idarenin tüm işlemleri yargı denetimine açık olmalıdır. Demokratik rejim, meclis çoğunluğunu elinde tutan bir yönetimin “milli irade”yi temsil ettiği iddiasıyla her istediğini yapacağı bir sistem değildir. “*Güçler ayrılığı denen sistem, klasik olarak yasama, yürütme ve yargı diye ayrılan güçlerin değişik yollarla iş başına gelen ayrı ayrı organlara verilmesi ve bunlar arasında bir frenleme ve denge mekanizması kurulması*”dır.(24) Denetimsiz iktidar, demokrasi açısından ciddi sakıncalar içermektedir. Dünya siyasal tarihi, bize, “denetlenemeyen gücün otoriterliğe kayacağını ve istismara yöneleceğini” göstermiştir.

Montesquieu, “kuvvetler ayrımından” söz ettiğinde, dünyada bugünkü anlamda siyasal partiler yoktu. Oysa, günümüzde parlamenter sistemde çoğunluğa dayalı iktidar partileri ve parti liderleri hem yasamayı hem de yürütmeyi yönlendirmektedirler. Dolayısıyla, parti içi demokrasiyi işletemeyen partilerin ağırlıkta olduğu ve/veya bünyelerinde güçlü muhalefet partilerinin bulunmadığı meclisler, hükümetleri denetlemekte yetersiz kalmaktadırlar. Kaldı ki, Türkiye gibi ülkelerde seçim barajı, parlamentoya girebilen partilere, özellikle de iktidar partilerine, seçimlerde aldıkları oyun çok üzerinde bir milletvekili sayısı Meclislerde güçlü temsil imkanı sağlamaktadır. Bu durum, zaten yetersiz olan yasamanın yürütme üzerindeki denetimini daha da anlamsız kılmaktadır.

5. Sonuç

Türkiye’de köklü bir yargı reformuna, yargının çok yönlü olarak yeniden yapılandırılmasına ihtiyaç vardır. 1961 Anayasası ile birlikte iktidarlar, hep yargı denetiminden yakınmışlar, Danıştay’ın kararları nedeniyle örneğin, “bir memur bile atayamadıklarından” şikayet etmişlerdir. 1971 ve 1980 askeri müdahalelerinden sonra Anayasalarda yapılan değişiklikler, hükümetleri tatmin etse de “yasama yürütme ve yargı arasındaki güç dengelerini yürütme lehine bozan, gelişen ve değişen toplumda ortaya çıkan ihtiyaçları karşılamaktan uzak, özgürlükleri kısıtlayan ve hak aramayı zorlaştıran düzenlemelerdir. Halbuki, ülkemizde, hızlı işleyen, bağımsız, tarafsız ve adil bir yargıya gereksinim vardır. 2000’li yıllarda çoğunluk iktidarları, “yargı reformu” adı altında bazı düzenlemeler yapmışlardır. Ancak bunlar, söylenenin aksine, genellikle yargıyı yürütmeye daha da bağımlı hale getirme amacını taşımaktadır.

Ülkemizde Anayasa Mahkemesi ve Danıştay gibi yasama ve yürütme organlarının kararlarını inceleyen ve denetleyen yargı kurumları mevcuttur. Bu kurumların bağımsızlıklarını pekiştirecek yeni anayasal düzenlemelerle, yasama, yürütme ve yargı arasında güç istismarını da önleyecek kalıcı dengeler kurulmalıdır. Siyaset biliminde “*check and balance*” diye özetlenen güç dengesi kurulmalı, her gücü denetleyecek mekanizmalar ile güçlerin kötüye kullanılması önlenmelidir.

Türkiye’de yeni bir anayasa yapımına gidilirken, yasamanın daha etkili denetim yapabileceği -ikinci meclis, senato gibi yapılar- tartışılmalıdır. Temsilde adaleti ve

seçmen eğilimlerin TBMM'ne doğru yansımaları sağlamak için, Seçim Kanununda değişiklik yapılarak

% 10 seçim barajı kaldırılmalıdır. Siyasi partiler Kanununda da parti içi demokrasiyi geliştirecek (önseçim mekanizmaları vb.) köklü düzenlemeler yapılmalıdır. Unutulmamalıdır ki, "denetimsiz güç, yozlaşmaya müsaittir" ve devlet de tüm unsurlarıyla (yasama, yürütme, yargı) toplumun refahı, insanın mutluluğu için vardır.

Kaynakça

Dr. Nejat Eczacıbaşı'nın 1961 yılında kuruluşuna öncülük ettiği Ekonomik Sosyal Etüdler Konferans Heyetini, 1992'de Dr. Nejat Eczacıbaşı ile birlikte bilimsel araştırmalara dayalı çözüm seçenekleri geliştirecek bir düşünce üretim merkezine (think-tank) dönüştürmek amacıyla 1994'te TESEV'i kurduk.

Bunlar arasında, Prof.Dr. Mithat Sancar'ın meslektaşlarıyla birlikte yürüttüğü iki farklı çalışma da vardır: Sancar, Mithat- Aydın, Suavi. 2009. "**Biraz Adil, Biraz Değil...**" **Demokratikleşme Sürecinde Toplumun Yargı Algısı**, TESEV yayınları, İstanbul, ISBN: 978-605-5832-15-5, 86s.

Çözüm önerileri olarak yukarıda sunulan politikalar, eski bakan, milletvekili, belediye başkanı, iktisatçı, hukukçu, yönetici, akademisyen, bürokrat ve uzmanların yer aldığı bir gurup tarafından 5 yıla yakın bir sürede oluşturulup geliştirilmiş Demokratik Cumhuriyet Programının (DCP) "Yargı" bölümünden alınmış "**Yargılama Politikaları**"dır. Bkz. **Demokratik Cumhuriyet Programı Türkiye için Değişme ve Yenileşme Politikaları**, (Birinci Baskı 1995) Genişletilmiş 4. Baskı 1997, Hazırlayanlar Tarhan Erdem ve arkadaşları, Gökhan Matbaacılık, İstanbul. s.62-65, 142.

Türkiye'de parlamentonun giderek denetim gücünü yitirdiğini tezini ileri süren, "*Deparliamentarization in Turkey*" başlığını taşıyan kapsamlı bir çalışmam yayına hazırlanmaktadır.

Dönmezer, S., F. Yenisey (2000), "Ceza Adalet Sisteminin Etkinliği", s.276, TESEV Yayınları, İstanbul, ISBN: 975-8112-31-1

Özbudun, E., Ö. F. Gençkaya (2010), "Türkiye'de Demokratikleşme ve Anayasa Yapımı Politikası", Doğan Kitap, s.111s. İstanbul, ISBN:978-605-525-2

Sancar, M., E. Ü. Atılğan (2009), "Adalet Biraz Es Geçiliyor..." Demokratikleşme Sürecinde Hakimler ve Savcılar", TESEV yayınları, ISBN: 978-605-5832-12-4, 190s.

Sancar, M., S. Aydın (2009), "Biraz Adil, Biraz Değil..." Demokratikleşme Sürecinde Toplumun Yargı Algısı", s.35-52

Soysal, M. (1979), "Anayasanın Anlamı", 5.Baskı, Gerçek Yayınevi, 399s. İstanbul, s.7, 42, 60-64, 80, 105-107

Teziç, E., Y. Yayla, K. Bayraktar, E. Yurtcan, S. Öztekin, S. Batum ve N. Yüzbaşıoğlu (1998), "Yargılama düzeninde Kalite", TÜSİAD, 111s., İstanbul, ISBN: 975-7249-53-X

Yazıcı, S. (2010), "Yargı Reformu Stratejisi Kapsamında Anayasal Değişiklikler", Yargısal Düğüm: Türkiye'de Anayasa Reformuna İlişkin Değerlendirme ve Öneriler, Serap Yazıcı (Ed.), Ozan Erözden, Ümit Kardaş, Ergun Özbudun, ve Serap Yazıcı, TESEV Yayınları, İstanbul, 40s., ISBN: 978-605-5832-36-0

İLK VE ORTA ÇAĞLARDA SIYASÎ İKTİDAR- EKONOMİ İLİŞKİLERİ¹

Mustafa KOÇAK^a

ÖZET: *Ekonomi – politik disiplini her ne kadar modernizme özgü olarak konumlandırılrsa da modern öncesi dönemde de devlet ya da daha doğru bir deyimle siyasi iktidar ile ekonomi arasında belli bir ilişki vardı. Okuyacağınız makale bu ilişkilerin dönemselsel olarak temellendirilmesini ve anlaşılmasını amaçlamaktadır. Bu temellendirme arayışı kendi başına bilgilendirici olmasının yanında modern zamanların devlet- iktisat ilişkilerinin geçmişteki yansımalarını ve bu yeni paradigmanın oluşum sürecini gözler önüne sermektedir. Makalenin bu bakış açısıyla okunması günümüzün ekonomi-politik tartışmalarına da ışık tutacaktır.*

1. Giriş

Geleneksel eğilim çok eski tarihlerden bu yana görülen siyasi iktidar tipine “Devlet” denilmesi düşüncesindedir. Örneğin bu anlamda eski Yunan ve Roma’da gördüğümüz *site* veya *polis* biçimindeki örgütlenmelere, daha gerilere gidildiğinde Firavunlar dönemi Mısır’ına özgü siyasal iktidar tiplerine veya imparatorluklara da *devlet* denildiğine tanık olmaktadır.

Acaba “Devlet” denince en ilkel biçimde de olsa yöneten-yönetilen farklılaşmasının dolayısıyla siyasal iktidar olgusunun kendisini gösterdiği bütün siyasal toplulukları mı anlayacağız, yoksa sadece bugünkü anlamı ve bugünkü unsurlarıyla devlet tanımlamasına uyan siyasal iktidar yapılanmalarını mı devlet sayacağız?

Eğer devleti siyasal toplumla eş anlamda kabul edecek olursak hemen söylemeliyiz ki bu tür toplulukların ilk kez nerede ve ne zaman ortaya çıktığı konusunda bir görüş birliği yoktur². Bazıları bu anlamda devleti tarihin çıkış noktalarına kadar götürürlerken diğerlerine göre devlet, göçebe toplulukların belirli bir toprak parçası üzerine yerleşmeleriyle birlikte doğmuştur³.

Devletin siyasi iktidar yapılanmaları içinde özel bir anlamı vardır ve kurumsallaşmış siyasi iktidar tipi olarak yaklaşık beş yüz yıllık bir geçmişe sahiptir⁴. Zaman kesiti dikkate alındığında o dönemde var olan iktidar yapılanmalarına özel bir anlamı bulunan “devlet” terimi ile ifade edilemeyeceği açıktır. Bu bağlamda yazının başlığı, “devlet-ekonomi ilişkileri” olarak değil, ondan daha geniş bir kapsayıcılığa sahip olan “iktidar-ekonomi ilişkileri” biçiminde belirlenmiştir.

¹ Bu makale yazarın “Klasik Devlet Kuramı Açısından Özelleştirmenin Kurumsal Yapısı” adlı yayımlanmamış doçentlik çalışmasından yararlanarak hazırlanmıştır.

^a Prof. Dr. Mustafa Koçak, Okan Üniversitesi, Hukuk Fakültesi

² Andrew VINCENT, *Theories of the State*, (New York: Basil Blackwell Ltd. 1987), s. 13.

³ Münci KAPANI, *Politika Bilimine Giriş*, 6. basım, Bilgi yay., Ankara 1992, s.39.

⁴ Geniş bilgi için bk. Cemal Bali AKAL, “Devlet Kuramı İçin Giriş”, *Devlet Kuramı*, Derleyen Cemal Bali AKAL, (Ankara: Dost Kitabevi Yayınları, 2000), s. 13–22.

Öte yandan günümüzde devlet-ekonomi ilişkisi “*politik ekonomi*”yi düşündürür. Politik ekonomi ise geniş anlamda ekonomi siyaseti oluşturucularının politik bakış açılarını aklı getirir. XVII. Yüzyıldan bu yana politik ekonominin genel olarak üç geleneği bulunduğu kabul görülür⁵. Ancak burada ele alınan konunun zaman olarak modern çağ öncesi olması, henüz bilimin kesin biçimde mitoloji veya dinlerden ayrılmadığı, bilimlerde sınıflandırmaya gidilmediği hatırlandığında bu yazıda modern politik ekonomi kavram ve kuramlarına göre bir inceleme yapılmayacağı anlaşılır.

Makalede sırasıyla eski Mısır, İsrail Krallığı, eski Yunan Siteleri, Ortaçağ Avrupa’sı ile İslam dünyasından İbn Haldun’un görüşleri ana hatlarla ele alınacak, Merkantilist akımla başlayan dönem bu yazının kapsamı dışında bırakılacaktır.

2. Eski Mısır ve İsrail Krallığında İktidar-Ekonomi İlişkisi

İktidar-ekonomi ilişkisi açısından eski Mısır’a bakıldığında terimin gerçek ifadesiyle bir teokratik⁶ iktidar örneği görülür. Mısır’da iktidarın sahibi ve kullanıcısı olan Firavun hem Tanrı, hem hükümdar, hem işveren, hem mülk sahibi, hem de işletmecidir. Mısır yasalarına göre Firavun dışında kimse üretici, satıcı ve alıcı olamaz. Ticari alanda tam bir tekel söz konusudur. Uyrukları, onun memurlarıdır ve sadece kendilerine verilen emirleri yerine getirirler. Dış ticaret açısından iktidar-ekonomi ilişkisine bakıldığında ise dış ticaret, günümüz kavramlarıyla açıklamak gerekirse, iktidara ait bir kamu kuruluşu gibi düşünülebilir. Kuşkusuz deniz ticaretinin vazgeçilmez nakliye araçları olan gemilerin mülkiyeti de iktidarın, yani Firavunundur⁷. İç ticaret açısından özel mülkiyetin söz konusu olmadığı ve uyrukların, iktidarın memuru olarak görüldüğü bir toplumda iç ticaret de tümüyle memurların, yani iktidarın elindedir ve topraklardan elde edilen ürünler kraliyet ofislerince tüketiciler arasında bölüşürülür⁸.

Antik Yunan öncesi iktidar yapılanmalarından başka bir örnek İsrail’dir. İsrail Krallığı, ataerkil soy bağı ve mal ortaklığı bulunan bir oymak gibi düşünüldüğünde krallık içinde ticaretin bir anlamı yoktur. Buna rağmen Kutsal Kitap Tevrat’ta tarla, ev ve köle alınıp satılmasına izin verildiği, taşınır mal ticareti alanında bir serbestinin bulunduğu kabul edilmektedir. Ekonomik yaşamın daha da canlanabilmesi kuşkusuz mal ortaklığından özel mülkiyete geçilmesiyle mümkün olabilirdi. İsraililerin bu düzeye ulaşabilmeleri ise çok uzun yıllar sonra gerçekleşebilmiştir. Öte yandan İsrail’de de en önemli ticaret konularının, Mısır’daki gibi, krallığın tekelinde olduğu görülür⁹.

İsrail’de dini kurallar ışığında ticari alanda bir takım düzenlemeler vardır. Örneğin, ölçü ve tartıya hile karıştırılmasının önlenmesi, malların kalitesi ile oynanmaması, içlerine yabancı maddeler katarak kalitesinin düşürülmemesi, vurgunculuk ve tekel konularında önlemlerin alındığı, bunlarla ilgili cezai yaptırımların öngörüldüğü

⁵ Bunlardan birincisi klasik geleneksel politik ekonomi, ikincisi Marksist ekonomi geleneği ve üçüncüsü de devlet-ekonomi ilişkisinde hipotezleri test edilmesine yarayan istatistik ve modelleme tekniklerini kullanan gelenektir. Bk. Peter BURNHAM, “Political Economy” in *Concise Dictionary of Politics*, (Oxford: Oxford University Press, 1996), s. 381–384.

⁶ Deo veya Teo Tanrı, Kratos yönetim veya iktidar olarak düşünüldüğünde Teokrasi Tanrı’nın yönetimi veya Tanrı adına yönetim biçiminde içerik kazanır.

⁷ Bk. René SEDILLOT, *Dünya Ticaret Tarihi, Tarih Boyunca Tacirlerin ve Ticaretin Öyküsü*, Türkçeleştiren: Esat Mermi Erendor, (İstanbul: Cep Kitapları A.Ş., 1983), s.45.

⁸ Bk. SEDILLOT 1983, s.47.

⁹ Bk. SEDILLOT 1983, s.48–49.

biliniyor. Eski Mısır ile karşılaştırıldığında bu alanda benzerliklerin görülmesi ve bu benzerliklerin Mısır sürgününden sonra ortaya çıkması ikisi arasında bir etkileşim olduğu konusunda güçlü bir kanaat uyandırmaktadır¹⁰.

3. Yunan Sitesi (Polis) ve Ekonomi

Yunan Sitesi¹¹ (Polis), belirli bir toprak üzerinde kurulmuş siyasal, sosyal, askeri ve ekonomik bir bütündür. Kişilerin tüm faaliyetleri Sitenin yani Polis'in çıkarına hizmet etmeye yöneliktir. Kişi ancak onun yurttaşı olduğu zaman varlık ve değer kazanabilir. Böyle olunca, siyasal ve dini olduğu kadar, aynı zamanda bir ekonomik kuruluş olan Polis, kişiyi maddi ve manevi tüm değerleri ile kendisine bağlar ve hükmü altına alır¹². Bu arada ekonomik yaşamın da Site devletinin kontrolünde olduğu, Yunan vatandaşlarının harcamaları bireysel olarak ne kadar sınırlı ise site olarak da o kadar fazladır. Polis'in gelirleri büyük ölçüde komşu sitelerle ve diğer düşmanlarla yapılan savaşlardan ve pek azı da dış ticaretten sağlanıyordu¹³.

Vergilendirmeye gelince, Site tarafından konulan vergilerin miktarı ve sayısı hiç de az değildi. Siteye sokulan mallardan değerinin yaklaşık 1/50 si tutarında alınan gümrük rüsumları, Meteklerden alınan Metek vergisi, satılmaya getirilen mallardan alınan Pazar vergisi, toprak, köle ve taşınır mallardan alınan servet vergisi vb. vergiler alınmaktadır¹⁴. Sitenin harcamalarına gelince, M.Ö. 440 yılında Atina'nın gelirinin büyük bir kısmı kilise yapımına Akropolis'teki sanat eserlerine ve düzenlenen festivallere ayrılmıştı.

Düşünsel planda iktidar-ekonomi ilişkisine bakıldığında Aristophanes (M.Ö. 448–338) ve Ksenophon'dan (M.Ö. 430–355) söz edilmeden ünlü Yunan filozofu Platon'un görüşlerine geçilemez. Bu ünlü komedi yazarı XVI. yüzyılda yaşamış İngiliz Maliyeci Gresham'ın "Gresham Kanunu" adıyla kendisine mal ettiği "*kötü para iyi parayı kovar*" ilkesini asırlarca önce ilk kez *Kurbağalar* adlı kitabında dile getiren kişidir. Ksenofon ise "Oeconomicus" adlı eserinde bir yanda iyi bir ev idaresinin ilkelerini belirlerken öte yandan servetin en iyi kullanım biçimlerini gösterir¹⁵.

Platon'un gözünde birey, toplumsal servet üzerinde hiç bir hak sahibi olamaz, ama sadece kendine düşen göreve uygun bir hayat tarzı sürmek zorundadır¹⁶. Platon'un ideal devletinde, toplumsal sınıfların maddi değerlerle ilişkileri üzerinde durulmuş, yönetici ve savaşçı sınıfların mal, mülk edinemeyecekleri, devleti ellerinde tuttıkları halde, ondan hiçbir nimet elde edemeyecekleri görüşüne yer verilmiştir¹⁷. Platon bu anlamda özel mülkiyete karşı olduğu gibi, parayı da ortadan kaldırmak ister. Ancak paranın çalışanlar arasında belli ölçüde ve sınırlı olarak kullanılması gerektiğini

¹⁰ Bk. Vural Fuat SAVAŞ, *İktisatın Tarihi*, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, (İstanbul: Avcıol Basım-Yayın, 1998) s. 3

¹¹ Bir kere daha "Site Devleti" biçiminde kullanılan ifadeye yer alan Devlet sözcüğünün, modern devleti karşılamadığını hatırlamalıyız... Yunan tarihinin hiç bir devresinde sözcüğün gerçek anlamı ile devlet denilebilecek bir siyasal kuruma rastlanmaz". Bkz. Recai G. OKANDAN, *Umumi Hukuk Tarihi Derstleri*, İÜHF yay., İstanbul 1951, s.264.

¹² VINCENT 1987, s. 12–13.

¹³ Bkz. SAVAŞ 1998, s.29.

¹⁴ Bk. SEDILLOT 1983, s. 96–97.

¹⁵ Geniş bilgi için bk. Ali ÖZGÜVEN, *İktisadi Düşünceler-Doktrinler ve Teoriler*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1992, s. 13–15.

¹⁶ Henri DENIS, *Ekonomik Doktrinler Tarihi*, C.I, çev. Atilla Tokatlı, Sosyal yay., İstanbul 1973, s.29.

¹⁷ EFLATUN, *Devlet*, çev. Sabahattin Eyüboğlu- M.Ali Cimcoz, 3.baskı, Remzi Kitabevi, İstanbul 1975, 419 a.

kabul etmekle birlikte, bu yolun aşırı servet farklılıklarına da sebep olmamasını salık verir. **Nomoi** (*Yasalar*) adlı kitabında ise, orta sınıfa ve tarıma dayalı bir devlet düzeni öngörür. Ancak bu devlette altın ve gümüş bulunmamalıdır; geniş çapta el işçiliği ticareti, faizcilik ve çirkin kazanç sağlayan hayvancılık da olmamalıdır¹⁸.

Platon gibi Aristoteles de, her alanda olduğu gibi, devletin ekonomik alandaki müdahalesini kabul eder. Aristo, mal edinme yollarını gösterirken tarımı, hayvancılığı, balıkçılık ve hatta yağmacılığı doğal bulup onaylarken, ticaret için aynı şeyleri düşünmez. Aristo, para kazanmayı ve bu amaçla yapılan ticari işlemleri kınadığı halde özel mülkiyeti savunmuştur. Ona göre ticaret doğal olmayan, dolayısıyla da ortadan kaldırılması gereken bir yoldur. Çünkü ticaret yapan birey, her türlü ölçü kavramından, dolayısıyla da her türlü erdem kavramından uzaklaşır. Zira erdemli bir yaşam ölçülü ve düzenli bir yaşamdır¹⁹.

Aristo'nun anlattıklarından, tekel eğilimlerinin sadece günümüz modern ulus devletlerine özgü olmadığını, eski Yunan'da da var olduğunu öğreniyoruz. Aristo, tekel eğiliminin ticaret ve para kullanımının başlamasıyla birlikte ortaya çıktığını, ticaretle uğraşanların her zaman mümkün olan en yüksek kâra ulaşmak istediklerini ve bu amaçla malları ucuza alıp pahalıya satmalarına olanak veren yöntemlere başvurduklarını anlatmaktadır. Ona göre ilginç olan, sadece tüccarların değil, devletlerin de bazı ürünlerde tekel kurup gelirlerini bu yoldan arttırmaya girişmiş olmalarıdır. Devlet tekellerinin bir kısmı yasalarla oluşturulan tekeller iken, diğer bir kısmı da doğrudan devlet adamlarının devlet gelirlerini arttırmak için başvurdukları fiilî (*de facto*) tekellerdir²⁰.

Eski Yunan'da Platon ve Aristo'dan başka düşünürlerin de devletin ekonomik yaşama müdahalesi konusunda, günümüzü etkileyen görüşler ileri sürdükleri bilinmektedir. Bunlar arasında *Democritus*, *Protogoras* ve *Antiphon* gibi düşünürler ile M.Ö. IV. yüzyılda yaşayan takipçileri, *Socrates* öncesi bazı düşünürlere dayanarak bir liberal gelenek oluşturmuşlardır. Bu düşünürlere göre toplumun temel amacı, maddesel zenginliğin arttırılmasıdır. Mallar ve hizmetler insan yaşamında önemli bir yer tuttuğu gibi, toplumsal dayanışma zenginliğin artışına bağlı olarak artacaktır. Bu görüşler, yaklaşık iki bin yıl sonra ortaya atılacak merkantilist görüşlerin öncüsü olarak kabul edilecektir²¹. Bu bakış açısı kimi yazarların²² bu dönemi sanki burjuvazi tarihini de kapsayacak biçimde bir evrim geçirdiği yolundaki görüşlerini güçlendirmektedir.

Lipson, Sitenin güçlü bir monist özellik taşıdığına işaret ederek Polis'in bu niteliğini monarşik ulus devlete benzetirken, Sanayi İhtilalinin yarattığı ekonomik kaynaşmanın yeniden bir sınırlı devlet görüşü ortaya çıkarıncaya kadar durumun böyle kaldığını ve değişmediğini söyler²³.

¹⁸ PLATON, *Yasalar*, çev. Candan Şentuna- Saffet Babür, İlk baskı, 1988, 743 d.

¹⁹ ARISTOTALES, *Politika*, çev. Mete Tunçay, 4.basım, Remzi Kitabevi, İstanbul 1993, s.17-18; Ayrıca bkz. DENİS, s.54.; SAVAŞ 1998, s.53 vd.

²⁰ SAVAŞ 1998, s.59-60.

²¹ Bk. SAVAŞ 1998, s.69.

²² Bk. Alâeddin ŞENEL, *Siyasal Düşünceler Tarihi II*, 5. Kısaltılmış Basım, Bilim ve Sanat yay., Ankara 1996, s.207.; "Atina'da gemiciliğin ve buna bağlı olarak deniz aşırı ticaretin hızla gelişmesi, varlıklı ve yapımcı sınıfın (burjuva) doğmasına neden olmuştur." Bkz. ERTOP, Kıvanç-YETKİN, Çetin, *Sosyo Ekonomik Temelleriyle Siyasal Düşünceler Tarihi I*, 1.baskı, SAY yay., İstanbul 1985, s.120.

²³ Bk. LIPSON 1997, s. 142; Türkçesi için bk. Leslie LIPSON, *Politika Biliminin Temel Sorunları*, çev. Tuncer Karamustafaoglu, AÜHF yay., Ankara 1978, s.180.

Siyasi iktidar-ekonomi ilişkileri bağlamında anılan dönemle ilgili olarak şu tespite yer verilmelidir: Kuraklık ve benzeri doğal afetlerle savaş gibi, insanların yarattığı tehlikeler nedeniyle ürün yetersizliklerinin ortaya çıkması, bu dönemde yönetimlerin yiyecek siyasetine doğrudan müdahalesi sonucunu doğurmuştur. Yönetimler ulaştırma işlerine askeri, parasal işlere ekonomik ve yiyecek sağlanması sorunlarına da siyasal nedenlerle müdahale etmişlerdir. Bu alanların tümünde “toplumsal ihtiyaç” gerekçesi yönetimlerin bu alanlara yaptığı müdahaleleri meşrulaştıran en önemli husus olmuştur²⁴.

4. Ortaçağ İslam Dünyası: İbn Haldun ve Devletin Ekonomiye Müdahalesi

İbn Haldun’a²⁵ göre devletin iki temeli vardır: Birincisi toplumsal dayanışmadan doğan ve askeri güce dayanan otorite olduğu halde ikincisi iktidarın mali kaynaklarıdır. Mali kaynaklar, ele geçirilen ülke topraklarından alınan haraçlar, savaşta elde edilen ganimetler, toplanan vergiler ve devletin bizzat gerçekleştirdiği ticari girişimlerden elde edilen kârlardan oluşur²⁶.

Ancak İbn Haldun, yöneticilerin gelirlerini arttırmak amacıyla ticari ilişkilere girişmesini olumlu bulmaz. Yazara göre devletin bir tüccar gibi ekonomik yaşama müdahale etmesinin nedeni, tıpkı tüccarlar gibi kar ederek ekstra kaynak yaratma arzudur. Yöneticiler, *tüccarların ve tarımla uğraşanların az bir sermayeyle ve tohumlukla çok kâr ve ürün elde ettiklerini görürler ve kazancın sermaye oranında olacağı zannıyla hareket ederler*. İbn Haldun, bunun büyük bir yanlılığı olduğunu ve bunun da ötesinde birçok yönden halka zarar verdiğini ileri sürer. Zararın sebebi ise haksız rekabet ve piyasa düzeninin iktidarın bu müdahalesi yüzünden sağlıklı işleyememesidir. Şöyle ki, zenginlik açısından halk kesimindekiler birbirlerine denk veya en azından birbirlerine yakın durumdadırlar. Egemen onlarla yarışa girince, vatandaşlar aleyhine ciddi bir haksız rekabete sebep olur. Devlet egemeni, bazen ticaret mallarının ve tarım ürünlerinin çoğunu, uyguladığı baskı ile karşılıksız ya da az bir fiyatla çekip alır ve böylece satıcının malının fiyatını oldukça düşürür. Öte yandan da yönetimin giderlerini karşılayabilmek için piyasanın normal satış dönemini beklemeden satışa çıkarır ve ticaret ve tarım kesimindekileri bunları almaya zorlar²⁷. Sonuçta egemen güçle rekabet edemeyen tüccar ve çiftçi üretim alanından çekilmek zorunda kalır.

²⁴ Bk. Leslie LIPSON, *The Great Issues of Politics An Introduction to Political Science*, (London: Prentice Hall 1997), s. 158–159.

²⁵ İbn Haldun’un yaşam öyküsü konusunda geniş bilgi için bkz. *Encyclopedia of Islam*, C.III, (London:Luczac and Co.1971), s.825-831; Franz ROZENTHAL, “*Ibn KHALDUN*”, *New Catholic Encyclopedia*, C.7, (The Catholic University of America-Washington 1981), s.315-316; Zakir Kadirî Ugan, “Önsöz”, İbn Haldun, *Mukaddime*, C.I, s.I-VI.; ; Ziyaeddin Fahri FINDIKOĞLU, “Metodoloji Nazariyeleri”, *İçtimaiyat*, C.II, 3.bası, İ.Ü.İ.F. yay., s.55-58.; Ümit HASSAN, *İbn Haldun Metodu ve Siyaset Teorisi*, 2.bası, A.Ü.S.B.F. yayını., Ankara 1982, s.95’de 52 no’lu dph.; İbn Haldun, *Mukaddime*, çev. Turan DURSUN, C. I, Onur yay. , 1.bası, Ankara 1977, s.36 vd.; İbn Haldun, *Mukaddime*, Hazırlayan: Süleyman ULUDAĞ, C.I, 1.bası, Dergah yay., İstanbul 1982, s.17-68; Oktay UYGUN, *İbni Haldun’un Toplum ve Devlet Kuramı*, XII Levha Yay., İstanbul 2008.

²⁶ Bk. Fuat ANDIÇ, Süphan ANDIÇ, Mustafa KOÇAK, *İbni Haldun Hayatı ve Eserleri Üzerine Düşünceler*, II. Baskı, Kadim Yayınları, Ankara 2010, s.104.

²⁷ İBN KHALDUN, *The Muqaddimah An Introduction to History*, Translated from the Arabic by Franz Rosenthal, (USA: Princeton University Press, 1989), s. 232–233.

Hâlbuki iktidar sahipleri mallarını ve ellerindeki varlığı ancak maliyesini düzene sokma ve vergi toplama yoluyla arttırabilir. Bu da üreticilere ve ticaretle uğraşanlara adil davranarak ve onları uğraştıkları alanda görüp gözetmesiyle gerçekleştirilebilir²⁸.

Görüldüğü gibi İbn Haldun, iktidarların ticaretle uğraşmasına karşı çıkmakta, devletin ve devlet adamlarının ticaretle uğraşmasının sadece devlet tekeline yol açarak ticarî faaliyetin genişlemesini engellemekle kalmayacağını, aynı zamanda yöneticilerin ahlâki yozlaşmasına da neden olacağını savunmaktadır. Ekonomiye devlet müdahalesinin bir başka boyutuna da dikkat çeken düşünür, devletin ekonomik yaşama müdahalesinin, vatandaşın girişim yeteneğini engelleyeceği düşüncesindedir.

Bu alandaki görüşleri dikkatle incelendiğinde İbn Haldun'un, çağdaş kavramlarla ifade etmek gerekirse, serbest piyasa ekonomisinden yana olduğu söylenebilecektir. İbn Haldun'un XIV. yüzyılda yazdıklarını XX. yüzyılın ikinci yarısından sonra tüm dünya ve özellikle ekonomik yönden geri kalmış ülkeler yaşadılar. Ekonomik yönden hızlı kalkınmanın bir yolu olarak devlet sosyalizmi veya iktisadi devlet teşekkülleri kuran ülkeler bir süre sonra serbest girişimciliğin boğulduğunu gördüler, zarar eden kamu iktisadi teşekküllerine bütçeden para aktarmak zorunda kaldılar²⁹.

5. Ortaçağ Avrupa'sı

Ortaçağ Avrupa'sına bu gözle bakıldığında şöyle bir manzara ile karşılaşılır: Ortaçağın başlamasıyla birlikte Batı Avrupa'da, *feodalite egemen toplum düzeni olmuştur*. Aynı zamanda siyasal, sosyal, ekonomik ve hukuksal bir düzen olan feodal toplum düzeninde iktidarın merkezileşmesi, başka bir deyişle iktidarın birliği söz konusu değildir. Feodalitenin ortaya çıkışı ile siyasi iktidarın mutlak kudreti de dağılmış ve parçalanmıştır³⁰. Bu düzenin en büyük siyasal özelliği, iktidarın parçalanmışlığının yol açtığı, halkın bir iktidar merkezine değil, toprakların sahibi olan senyörlere bağlı durumda bulunmalarıdır³¹. Feodalizm, büyük malikâne işletmelere veya bazı hizmet yükümlülüklerine dayanan ekonomik bir sistem olup siyasal anlamda ülkede yönetimin merkeziyetçilikten uzaklaşması olarak anlaşılmış, ekonomik açıdan dışa kapalı, kendi kendine yeterli olmayı amaçlamıştır

Feodal düzen "*sınıflı*" bir düzendir. Bir yanda soylular ve rahipler (kilise), öte yanda köylüler ve serfler, dönemin tek üretim aracı olan toprak mülkiyeti temelinde sınıflara ayrılmışlardır. Asıl değeri yarattıkları halde köylüler ve serfler diğerlerine göre ekonomik ve sosyal bir eşitsizlik içinde bulunmuşlardır. Ekonomik alandaki bu eşitsizlik hukuksal eşitsizlikle tamamlanmış, bir sınıftan diğerine geçmek imkânsız olmamakla birlikte çok ağır şartlara bağlanmıştır

Bu çerçevede kralın sahip olduğu alan bir özel mülk gibi düşünülür ve kral gelirlerini günümüz anlamında vergilerden değil, maliki bulunduğu topraklardan ve bazı imtiyazlardan sağlardı. Olaya siyasal iktidar-ekonomi bağlamında yaklaşıldığında iktidarın iki temel görevinden birincisi bazı malların fiyatlarını belirlemek, ikincisi ise halkın korunması biçiminde ortaya çıkar. Korunma dendiğinde de, fakirlere yar-

²⁸ Bk. İBN KHALDUN 1989, s. 233.

²⁹ Bk. ANDIÇ-ANDIÇ-KOÇAK 2010, s. 108-109.

³⁰ Bu konuda bk. March BLOCH, Feodal Toplum, Türkçesi: Mehmet Kılıçbay, 3. Baskı, (Ankara: Opus Yayınları 1998) kitabın tamamı; Charles CROZAT, Amme Hukuku Dersleri, C.II, Kısım I, (Orta Zamanlar), çev. Recai G. Okandan, İÜ yay., İstanbul 1944, s.139.

³¹ Geniş bilgi için bkz. CROZAT 1944, s. 139-147.

dım edilmesinden ölçü ve tartı birimlerinin belirlenmesine, para değerinin korunmasından yabancı paraların ülke içinde dolaşımının kontrolüne kadar bir dizi düzenleme ve müdahale düşünülür.

Ortaçağ Avrupa toplumlarında ekonomik ve siyasal örgütler yerel özelliklere sahiptir. Ticaret, belirli mallara, belirli liman ve pazarlara bağlıdır. Böyle bir ticaretin yürütülmesi birer şehir kurumu olan üreticilerin loncaları³² tarafından yapılabilirdi. Monopol (tekel) yaygın bir ticaret biçimidir ve tekellerin hemen hepsi kamu otoriteleri tarafından halkı koruma amacıyla oluşturulmaktadır. Ticaret toplumsal bir olay olarak görülür, bazı kritik maddelerin yabancılara satışı yasaklandığı gibi istifçilik yapmak da yasaklanırdı. Adil fiyat düşüncesi, imalat sanayi ürünlerinin fiyatını düzenlemekte ve belli bir aralıkta kalmasını sağlamaktadır³³.

Ticari faaliyetler üzerindeki sınırlamalar ve kontrollerin gerçekleştirilebilmesi ayrı bir sorun oluşturmaktadır. Bu alanda loncaların faaliyetleri dikkati çeker. Gerçekten loncalar ticaret ve el sanatlarıyla uğraşanlarca oluşturulan örgütlerdir ve amaçları üyelerinin çıkarlarını korumaktır. Ortaçağda Batıda loncalar belli ticaret ve el sanatları alanında tekel oluştururlar, sadece ekonomik olmayıp üyeler arasında kardeşlik duygularının güçlendirilmesi, üyelerini ahlaken yüceltmeye çalışmak, üreticilerle tüketiciler arasındaki çıkar ilişkilerini dengelemek de loncaların görevleri arasındadır³⁴.

Ortaçağın sonlarında Avrupa’da toplumsal ve ekonomik yapı değişiklikleri görülür. Eskiden malikânelerle sınırlı ve kapalı bir üretim biçimi varken³⁵ bu üretim biçimi yerini yavaş yavaş değişime dayanan üretime bırakır. Duverger’in de dediği gibi, gelişmeyi başlatan ilk hareket, tüm üretim koşullarını alt üst eden teknik ilerlemeden gelir³⁶.

Gerçekte tarımda kullanılan yeni bazı usuller (Örneğin, her üç yılda bir ekilen tahılı değiştirme, su ve yel değirmenleri, hayvanların nallanması, simetrik kulaklı saban vs.) XI. yüzyıldan beri feodal düzenin temellerini sarsmış ve burjuvazinin çekirdeğini oluşturmuştur. Tarımsal üretim ağırlığını korumakla birlikte, tüccarlar, zanaatkârlar, para işi ile uğraşanlar giderek aktif roller almaya başlarlar ve yeni bir sınıf, *burjuvazi* ortaya çıkar³⁷.

Burjuvazi sadece uğraş alanlarının farklılığı ile değil, aynı zamanda kullandığı yöntemlerle de kendine özgü bir nitelik taşır. Feodal üretim, hizmet, cemaat, kişisel bağ, ayrıcalık, mevki kavramlarının “*verim*” kavramı ile iç içe bulunduğu büyük toprak

³² Orta çağda esnaf birlikleri ve loncalar konusunda bkz. SEDILLOT, René, Dünya Ticaret Tarihi-Değiş tokuştan Süpermarkete, 1.bası, Cep Kitapları AŞ., İstanbul 1983, s.203-208.

³³ Bk. SAVAŞ 1998, s. 104.

³⁴ Bk SAVAŞ 1998, s. 105.

³⁵ “Bir malikânede yapılan üretim, feodal beyin ailesinin ve serflerin hemen tüm tarımsal ürün gereksinimlerini karşıladığı gibi, malikânelerin demirci, marangoz, saraç gibi zanaatçıları da malikâne topluluğunun sınırlı sanayi malı gereksinimlerini karşılayabiliyorlardı. Bu nedenle malikâneler hemen hemen kendine yeterli ekonomik birimlerdi.”Bkz. ŞENEL 1996, s.277.

³⁶ Maurice DUVERGER, *Siyaset Sosyolojisi* (Sociologie de la Politique), Çev.: Şirin Tekeli, Varlık yay., İstanbul 1975, s.484.

³⁷ DUVERGER, Maurice, *Batı’nın İki Yüzü*, çev.:Cem Eroğul-Fazıl Sağlam, Doğan yay., Ankara 1977, s.14; ŞENEL 1996, s.279.

mülkiyeti esasına dayanırken, burjuvazi ile birlikte “*kâr*” kavramı, ekonomik düzenin temel taşı haline gelmeye başlar³⁸.

Burjuvazi, ulusal pazarını oluştururken, “bir üretim düzeninin belli topraklar üzerinde yaşayan insanlar arasında yarattığı bir ekonomik ‘işbirliği’ ve ‘işbölümü’ örgütü”³⁹ biçiminde tanımlanabilen ekonomik bütünleşme temeline dayanmıştır. Yeni üretim güçlerinin gelişmesine uygun olmayan feodal kurumların ortadan kaldırılması, burjuvazinin ekonomik ilişkilerini yürüttüğü topraklar üzerinde tek bir siyasal birimin kurulması süreci, merkezi ulusal devletlerin doğumunu hazırlayan faktörlerin başında gelir.

Bu süreci başlatan burjuvazinin isteği, feodal düzendeki dağınık iktidarlar yerine, önce kralın iktidarını koymak, sonra da bunu yıkarak kendi yönetim biçimini yerleştirmektir. Bu nedenle XVI. ve XVII. yüzyıllarda burjuvazi, güçlü prensleri destekleyerek, onların, küçük feodal siyasal birimleri ortadan kaldırıp ulusal devleti kurmalarına yardımcı olmuşlardır. Ortaçağın sona ermesiyle siyasal iktidar-ekonomi ilişkileri de yeni dönemle birlikte yeni bir safhaya girer. Yukarıda özetlenen zaman dilimi “iktisat öncesi” dönem olarak da adlandırılabilir.

6. Sonuç

Sonuç olarak, iktidarların, amacı ve yöntemi ne olursa olsun, ulus devlet öncesinde de ekonomik yaşama müdahale ettikleri, ancak bu müdahalelerin kurumsal bir yapı içinde gerçekleşmediği söylenebilir. Bu döneme ilişkin bir genelleme yapmak gerekirse, İlk ve Orta Çağlarda ekonomik sorunlar, yani toprak kirası ve dağıtımından, servet birikimine, fiyat sisteminden dış ticaret yönetimine kadar tüm sorunlara siyasetin ilgi ve yetki alanında bulunması gereken alanlar olarak bakılmıştır. Yer yer devlet kudretinin belli biçimleri eleştirilere hedef olur, şu ya da bu siyasetin uygunluğu tartışılırken, siyasal iktidarların ekonomiyi genel denetimi altında tutması gerektiği konusunda bir uyuşmazlık yaşanmadığı görülür⁴⁰.

³⁸ DUVERGER 1977, s. 279.

³⁹ Bkz. ŞENEL 1996, s.282.

⁴⁰ LIPSON 1997, s. 157. LIPSON 1978, s. 203.

BÜTÇENİN GENELLİK VE BİRLİK İLKESİ VE 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU

M. Kâmil MUTLUER^a

Erdoğan ÖNER^b

1. Giriş

Yaşam süreci içinde ülkeler, bir konuda düzenleme yaparken üç hususun üzerinde durmaları gerekir.

- Üzerinde durulması gereken hususlardan biri, o konuda ileri sürülmüş bilimsel görüşleri konunun uygulamaya aktarılışında mutlaka gözden uzak tutmamasıdır. Yani getirilen düzenlemenin ilkeler doğrultusunda bir alt yapısının olması, düzenlemeyi başarılı kılmada önemli rol oynar.

- Bu konuda üzerinde durulması gereken ikinci husus, yabancı ülke uygulamalarından gereği şekilde yararlanmaktır. Yani yabancı ülkelerdeki uygulamaların olumlu yanlarını yapılacak düzenlemelere aktarmak, o tecrübelerden yararlanmak da çok önemlidir.

- Ortaya konulan düzenlemeler insan odaklı olduğu için, insan unsurunu göz ardı etmemek üzerinde durulması gereken üçüncü ve önemli bir unsurdur. Yani uygulamaya aktarılmaya çalışılan konunun; o ülkenin sosyal, kültürel ve ekonomik alt yapıdan oluşan insan davranışlarının nasıl algılanacağını kestirmek ve düzenlemede ona göre davranmak son derece önemli olmaktadır.

Sözü edilen bu konulardan bir veya birkaçının eksik olması konunun başarı şartını ortadan kaldırır.

Kamu bütçelerinin genellik ve birlik ilkelerinin uygulamaya aktarılmasına, bu üç açıdan bakıldığında acaba nelerin ifade edilmeleri gerekir? Bunları bir makale içinde kısaca şöylece özetlemek mümkündür:

2. Genellik İlkesi

İki yüz yılı aşkın süreden beri bütçe ilkeleri anlatım konusu yapılmaktadır. Yani bütçe ilkelerinin kendi açısından teorik bir alt yapısının olduğu ifade edilebilir. Bu bakımdan bütçelerin hazırlanması, uygulanması ve denetlenmesiyle ilgili olarak yasal düzenlemelerin yapılmasında ortaya konulmuş olan bütçe ilkelerinden yararlanmak kaçınılmazdır.

Söz konusu ilkelerden genellik ve birlik ilkesi özellikle üzerinde durulması gereken ilkelere aittir. Bu iki ilke, bütçe hakkının bir bakıma olmazsa olmaz unsurlarıdır. Bu nedenle genellik ve birlik ilkesinin esaslarını ve uygulamalarını hatırlamak gerekir.

2.1. Genellik İlkesinin Esasları

Bütçenin genellik ilkesi, “hazine birliğini” ifade eder. Diğer bir ifade ile genellik ilkesi, devletin tüm gelir ve giderlerinin eksiksiz olarak bütçelerde yer almasını sağlar.

Esasında genellik ilkesi iki temel usul üzerine oturur. Bunlardan birisi, gayri safi usul; diğeri de adem-i tahsis usulüdür.

^a M. Kamil Mutluer, Bilkent Üniversitesi, Hukuk Fakültesi

^b Erdoğan Öner, Ufuk Üniversitesi, Hukuk Fakültesi

Gayri safi usulde, gelirlerden giderler ve giderlerden gelirler indirilmeden devlete ilişkin tüm gelir ve giderlerin bütçelerde gayri safi olarak gösterilmesi esastır. İlk bakışta, gayri safi usulün genellik ilkesinden başka bir şey olmadığı, yani her iki ilkenin biri birinin aynısı olduğu ifade edilebilir. Ancak konu üzerinde biraz daha ayrıntılı olarak düşünüldüğünde, genellik ilkesi için gayri safi usulün gerekli olduğunu, ancak bunun genellik ilkesini sağlamada yeterli olmadığını söylemek gerekir. Çünkü, genellik ilkesine göre hazırlanmış bütçelerde bazen gelirlerin arkasına giderlerin ve bazen de giderlerin arkasına gelirlerin saklanması mümkündür. Daha önceleri, gümrük idaresinin gelirleri topladıktan sonra harcamaları düşerek kalan kısmı hazineye aktarması, buna örnek olarak gösterilebilir.

Genellik ilkesini tamamlayan ikinci ilke ise, adem-i tahsis yöntemidir. Bu ilke, belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esasına dayanır.

Yani genellik ilkesi, gayri safi usul ve adem-i tahsis usullerini içerir.

Sosyal alandaki görüşlerin ve görüşlere dayanılarak gerçekleştirilen uygulamaların, bazen olumlu bazen de olumsuz yanları bulunabilir. Konuya bu açıdan baktığımızda, genellik ve ademi tahsis ilkelerinin yararlı ve sakıncalı yanları bulunabilir.

Gayri safi usulün yararlı ve sakıncalı yanlarını şu şekilde özetleyebiliriz:

- Gayri safi usulün aksini oluşturan safi usulde, kamunun tüm gelir ve giderlerinin parlamentodan geçirilmesi mümkün olmaması nedeniyle, bütçe hakkı eksiksiz olarak kullanılamaz. Yani bütçelerin ve kamu harcamalarının gerçek büyüklüğünün gizlenmesi ve gerek hukukilik gerek performans denetimlerinin gerektiği şekilde yapılamaması ortaya çıkar. Bunun sonucunda da ülkede yolsuzluk ve harcamalardaki verimsizlikler artar ve bazı gelirlerin arkasına giderler bazı giderlerin arkasına gelirler gizlenebileceğinden bütçelerdeki saydamlık ve dolayısıyla da hesap verilebilirlik ortadan kalkar. (Böylece ülkedeki yolsuzluk ve harcamalardaki verimsizlikler artar.) Diğer yandan, bütçeler ile kaynak dağılımı ve kaynak tahsislerinin gereği şekilde yapılamaması da mümkün hale gelir. Yani gayri safi usul safi usulün sözü edilen sakıncalarını ortadan kaldırır.

- Gayri safi usulün sakıncalı yanı ise, ödenek verilmesiyle gerçekleştirilen kamu hizmetlerinin gerçek maliyetlerini bulabilmenin mümkün olmaması şeklinde ortaya çıkar.

Adem-i tahsis usulünün de kendine göre yararlı ve sakıncalı yanları bulunur.

- Tahsis usulü uygulanması sonucunda uygulamada değişik bütçeler ortaya çıkar. Bunun sonucunda da; kamudaki mali idare ve denetim ortadan kalkar, hizmet kuruluşları arasında bazılarının ön plana çıkması sonucu kamu idareleri arasında bazı anlaşmazlıklar ortaya çıkar, kamu kurumları öz sermayelerini artırma konusunda aşırılığa gideceğinden hizmetten yararlananlara ağır mali yük gelir ve bunun sonucunda da kamu hizmetlerinden gereği şekilde yararlanabilme engellenir. Adem-i tahsis usulü, tahsis usulünün sözü edilen sakıncalarını ortadan kaldırır.

- Adem-i tahsis usulünün doğal olarak sakıncalı yanları da vardır. Yani bazen de tahsis usulü daha yararlı olabilir. Diğer bir ifadeyle, ademi tahsis usulünün sakıncalı yanları tahsis usulünün yararları şeklinde ortaya çıkabilir. Tahsis usulünde; hizmet yapanların yetki ve sorumlulukları artacağı için hizmetler daha iyi bir şekilde görülebilir, hizmetler arasında ayırım yapmak mümkün hale geleceğinden kamu kurumlarının öz sermayelerin artırmaları kolaylaşabilir ve böylece hizmet kalitesi artabilir. Adem-i tahsis usulünde bunları bulmak mümkün değildir.

Sonuçta, kamuda başkasının parasının başkası adına harcanması esası dikkate alınarak sözü edilen hususlar birlikte değerlendirildiğinde, gayri safi usul ve adem-i tahsis usulünün daha yararlı sonuçlar ortaya çıkardığı ifade edilebilir. Nitekim geçen yüzyılın ikinci yarısından itibaren Dünya’da bu konuda yapılan tartışmalar, bu görüşü destekler nitelikte görülmüştür.

2.2. Genellik İlkesi Uygulamaları

Özellikle İngiltere, Fransa ve Almanya gibi ülkelerde genellik ilkesi kabul görerek uygulanmıştır. Ancak, işin önemi ve gereği hız ve esnek yönetim gerektiren idarelerde, yer yer ve zaman zaman bu ilkedен sapmalar da olmuştur.

Osmanlı İmparatorluğu zamanında bütçe uygulamasında daha çok tahsis usulü uygulanmıştır. Bu uygulama olumsuz sonuçlar vermiş ve Devlet maliyesinin çeşitli hazineler üzerindeki etkinliği ve denetimi tamamen yok olmuştur. 1927 yılında yürürlüğe giren ve yetmiş beş yılı aşkın bir süre yürürlükte kalan Muhasebe-i Umumiye Kanunu bu sakıncayı ortadan kaldırmak amacıyla, gelirlerin tahsisinde adem-i tahsis usulüne yer verilmemesi ve gayri safi olması ile giderlerin gayri safi usul kullanılarak bütçeleştirilmesi esasını kabul etmiştir. Bu genel ilkeye sadece birkaç istisna getirilmiştir. Bunlardan birincisi döner sermayeler ve diğeri de kamu kurumlarına yapılan bağış ve yardımlardır.

Döner sermayeler, Devletin genel bütçe içindeki kuruluşlarına bağlı olan hastane, matbaa, fabrika, teknik okulların atölyeleri ve darphane gibi kuruluşların çalışmalarına hız ve esneklik kazandırmak ve onların çalışmalarını ticari ve sınai gereklerin koşullarına uydurmak amacıyla kurulmuşlardır. Döner sermayeli kuruluşlara, başlangıçta bütçe ile belirli bir ödenek ayrılır. Bu ödenek, döner sermayeli kuruluşlar tarafından bir ticari sermaye gibi kullanılır. Yani, işlerin döndürülmesinde kullanılır. Söz konusu kuruluşlara döner sermayeli kuruluşlar denilmesinin nedeni de budur. Döner sermayeli kuruluşlar tarafından yıl içinde yapılan faaliyet sonucunda bir miktar safi kâr kalırsa, bu kâr bütçeye gelir kaydolunur. Doğal olarak böyle bir çalışma şekli adem-i tahsis usulü ilkeleri ile bağdaşmamaktadır.

Diğer taraftan kamu kuruluşlarına yapılan bağış ve yardımlar ve bunların kullanılış şekilleri de adem-i tahsis usulüne aykırılık oluşturmaktadır. Ancak bunları istisnai düzenlemelerdir. Genelde Muhasebe-i Umumiye Kanunu genellik ilkesini ve bunun alt ilkeleri denilebilecek gayri safi usul ile adem-i tahsis usulünü benimsemiştir.

Türkiye’de, özellikle geçen yüzyılın son yirmi yıl içinde harcama kanunlarının katılığı dolayısıyla döner sermayeli idareler sayısı artmış ve bütçeleri çok büyük rakamlara ulaşan çok sayıda fon kurulmuştur. Bu uygulamalar, bütçe birliğini tamamen ortadan kaldırmış ve konunun üzerindeki düşünce ve tartışmaları artırmıştır. Daha sonraki yıllarda fonların büyük bir kısmı bütçeye devir edilmiş ve döner sermayeler üzerinde de bazı düzeltici önlemler alınmaya başlamıştır. Bu arada, Dünya’daki bütçe düzenlemelerine uyum sağlamak ve eskimiş bütçe mevzuatını değiştirmek üzere yeni çalışmalar da başlatılmıştır.

2003 yılının sonunda 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun yerine, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu getirilmiştir. Yeni Kanun, gayri safi usul ve ademi tahsis usulü ile genellik ilkesine ilişkin olarak, Bütçe İlkeleri başlığını taşıyan 13. maddesinde bu konuda bazı düzenlemeler getirmiştir. . Bu düzenlemelerde; tüm gelir ve giderlerin gayri safi olarak bütçede yer alması esas alınmakta, belirli giderlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi kabul edilmekte ve kamu idarelerinin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilmesi öngörülmektedir.

1050 sayılı kanunda olduğu gibi 5018 sayılı kanun da değinilmiş olan bu ilkelere istisna olabilecek bazı hükümler getirmiştir. Bunlar, kurumların özel gelirleri karşılığında kendilerine tahsis edilen özel ödenekler ile kamu kurumlarına belli amaçların gerçekleştirilmesi için yapılan bağış ve yardımlardır. Kanunun 39 ve 40. maddelerine göre söz konusu bu iki husus, bir bakıma bütçenin genelde kabul ettiği adem-i tahsis kuralı hükmüne istisna teşkil etmektedir.

3. Birlik İlkesi

3.1. Birlik İlkesinin Esasları

Bütçede birlik ilkesinin anlamı, Devletin tüm gelir ve giderlerinin tek bir bütçede yer almasıdır. Bu ifadeye göre, birlik ilkesi ile yukarıda sözü edilen genellik ilkesinin büyük bir benzerlik içinde olduğu söylenebilir. Ancak, bu iki ilke arasında önemli bir fark olduğunun ortaya konması gerekir. Yani, genellik ilkesi, devletin bütün gelir ve giderleri için gayri safi usul ve adem-i tahsis usulü uygulayarak devlet gelir ve giderlerine bütçede ver vermek olduğu halde; birlik ilkesinde, bu ilkeler dikkate alınarak veya alınmadan devletin gelir ve giderlerini tek bütçede toplamak mümkündür. Adı geçen ilkeler içinde gelir ve giderlerin tek bütçede toplanması halinde genellik ilkesi ile birlik ilkesi aynileşir. Ancak, bazı hizmetlerin tahsis usulü uygulanarak yürütülmesi veya safi usul yöntemine yer verilerek gelir ve giderler için tek bütçe yapılması durumunda ise, genellik ilkesi birlik ilkesinden ayrılır. Diğer bir anlatımla genellik ilkesinin, içerik bakımından birliği; birlik ilkesinin ise, şekil yönünden teklifi ifade etmesi gerekir.

Ancak burada bütçenin birlik ilkesinin sadece şekil bakımından önemli olduğunu, sonuca etki yapacak her hangi bir önemi bulunmadığını söylemek de doğru değildir. Ortaya konulmuş olan diğer bütçe ilkelerinin hakkıyla gerçekleştirilebilmesi, birlik ilkesine uyulmakla sağlanabilir. Yani günümüz kamu yönetiminde, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve idare edebilir olmaya ulaşabilmede birlik ilkesinin çok önemli rolü bulunmaktadır. Bu bakımdan birlik ilkesi, klasik ve modern maliyecilerin vazgeçemedikleri bir ilkedir.

Özetle birlik ilkesinin yararlı yanları; Devletin mali durumunun tümünün kavranmasına yardımcı olduğu, kamu gelirlerinin ne ölçüde kamu harcamalarını karşılayabildiği, bu sonuçların bütçenin yasama tarafından denetlenmesine yardımcı olabileceği, bu sayede gelecek için plan ve programların yapılabileceği ve kamuoyuna istenilen bilgilerin aktarılabilmesi, şeklinde sıralanabilir.

3.2. Birlik İlkesinden Sapmalar

Birlik ilkesi genellikle kabul gören bir bütçe ilkesi olmasına rağmen, gerek kamunun ürettiği mal ve hizmetlerin özelliği ve gerek ülkelerin siyasi yapılanma biçimlerinin gereksinimleri dolayısıyla, söz konusu bu ilkedeki bazı sapmalar olmaktadır. Ülkemizde bu sapmalara; katma bütçeler, yerel yönetim kurumlarının bütçeleri, özerk bütçeler, döner sermayeli kuruluşların bütçeleri, fonlar ve kamu iktisadi teşebbüsleri bütçeleri, örnek olarak gösterilebilir. Ayrıca, olağanüstü bütçe uygulamaları da birlik ilkesinden sapmayı gösteren diğer bir örnektir.

1050 sayılı Kanun zamanında ortaya çıkan ve istisna oluşturan bütçe uygulamalarına, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mümkün olduğunca son verilmek istenmiştir. Buna göre, merkezi yönetim bütçe kanunu, genel yönetim içinde yer alan sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idare kuruluşları bütçeleri dışında kalan merkezi yönetime tabi tüm kurumların bütçelerini tek çatı al-

tında toplamak suretiyle TBMM'nin bunlar üzerindeki onayını zorunlu kılmıştır. Ayrıca, sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idarelerin bütçeleri hakkında da gerekli bilgilerin merkezi yönetim bütçe kanunu tasarılarına eklenmek suretiyle, bunları TBMM'ye sunma zorunluluğu getirmiştir.

4. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Genellik ve Birlik İlkelere Bakışı ve Bu İlkelere Sapmalar

4.1. 5018 sayılı Kanunla Getirilen Esaslar

Kanun; kamu maliyesinin temel ilkeleri bakımından ve kamu kaynaklarının kullanılması dikkate alınarak bazı esaslar getirmiştir.

Kamu maliyesinin temel ilkeleri bakımından getirilen yenilikleri dip notta şöylece özetlemek mümkündür ¹

Dip notta belirtilen hususları daha da özetlemek gerekirse, bu Kanunla; bütçe birliği sağlanmakta, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik yanında kamu kaynaklarının kullanılmasında etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik öne çıkarılmakta ve kamu idarelerine karar verme ve uygulamada geniş inisiyatif tanınmaktadır.

Kamu kaynaklarının kullanımı bakımından da dört temel ilke getirmiştir. Bunlar mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, performans esaslı bütçeleme ve çok yıllık bütçe sistemidir.

Görüldüğü üzere 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun, bir bakıma mali anayasa niteliğinde bir kanun olduğu ifade edilebilir. Bu bakımdan, mali mevzuat alanında yapılan değişikliklerde bu hususun göz ardı edilmemesi gerekir. Özellikle bu konuda, bütçelerin genellik ve birlik ilkelerinin, bütçe hakkını sağlama bakımından önemi dikkate alınarak, adı geçen ilkelerin ihlal edilmemesinde yarar bulunmaktadır.

4.2. Genellik ve Birlik İlkesinden Sapmalar

4.2.1. Mevcut Olan Sapmalar

5018 sayılı Kanunun en önemli amaçlarından birinin de genellik ve birlik ilkesinden sapılmadan bütçelerin hazırlanarak görüşülmesi, uygulanması ve denetiminin gerçekleştirilmesi olduğunu yukarıda belirtmiş bulunmaktayız.

2003 yılından 2010 yılına kadar geçen süre içinde de, daha önceleri olduğu gibi genellik ve birlik ilkesini ihlal eden döner sermayeler, fonlar ve diğer bazı kuruluş-

¹- Bütçe türleri uluslararası standartlarda benimsenen biçimde yeniden tanımlanmış ve sınıflandırılmıştır.
- Kabul edilen ilkeler doğrultusunda bütçelerin hazırlanışı, uygulanması ve denetimi ile ilgili olarak bir takım esaslar getirmiştir.
- Bütçenin kapsamı genişletilmiştir.
- Bütçe dışında gelir elde edilmesi ve gider yapılması önlenmek istenmiştir.
- Kalkınma planları ile bütçeler arasında bağ kurulmak istenmiş ve çok yıllık bütçeleme sistemine geçilmiştir.
- Bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde kamu idarelerine birtakım esneklikler getirmiştir.
- Harcamaların denetiminde bazı yenilikler getirmiştir.
- Kamuda aynı muhasebe sisteminin kullanılması esası getirilmiştir.
- Kamu gelir ve giderlerinin bütçelerde gayri safi olarak yer alması esası kabul edilmiştir.

lardaki gelişmelerin kanunun ilkeleri doğrultusunda geliştiğini söylemek pek mümkün olmamaktadır.

2003 yılında Merkezi Yönetim kapsamında bulunan döner sermaye gelirlerinin Merkezi Yönetim Bütçesi içindeki payı, yüzde 8,04 iken; 2010 yılında bu oran yüzde 10,34'e yükselmiştir. Aynı şekilde giderleri de, yüzde 4,79'dan yüzde 8,20'ye çıkmıştır.

Fonların gelir ve giderleri de birkaç istisna dışında aynı şekilde bir gelişim göstermiştir. 2003 yılında belli başlı fon (Özelleştirme Fonu, Sosyal Yardımlaşmayı ve Dayanışmayı Teşvik Fonu, Savunma Sanayi Destekleme Fonu ve Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu) gelirlerinin Merkezi Yönetim Bütçesi içindeki oranı, %1,92 den 2010 yılında %2,99'a çıkmıştır. Aynı dönemde giderleri de oran olarak aynı düzeyde kalmıştır, denilebilir.

Döner sermayeler ile fonların, sözü edilen bu gelişimlerini daha ayrıntılı şekilde gösteren cetveli ilişikte görmek mümkündür. Bu cetvelin incelenmesi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun olması gerektiğini benimseyen genellik ve birlik ilkesinden büyük çapta sapmaların olduğunu göstermektedir.

4.2.2. Gelecekte Olabilecek Sapmalar

Bilindiği üzere pek yakında 5947 sayılı Üniversite ve Sağlık Personelinin Tam Gün Çalışma ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun, birçok kanunda değişiklik yapmakta ve kısaca belirtmek gerekirse, kanunlardaki tüm bu uygulamalar döner sermayeler üzerine oturtulmak istenmektedir. Oysa döner sermayeler ve bu gibi uygulamaların, genellik ve birlik ilkelerinden sapmalara neden olacağı ve TBMM'ye ait olan bütçe hakkını ihlal ettiği bilinen bir gerçektir. Bu durumun, 5018 sayılı Kanunun ana ilkelerine ters düştüğü açık şekilde ortadadır. Özetle söylemek gerekirse, gelecekte döner sermayeleri daha da güçlendirmek ve yaygınlaştırmak eğilimine girilmiş bulunmaktadır.

Bu gidişatın, ülkede uygulanan ve kamu harcama ve gelirlerini TBMM denetimi kapsamı dışına taşıyan diğer bazı kurumların uygulamalarına da yayıldığını söylemek mümkündür.

5. Sonuç

20. yüzyılın son çeyreğinde teorik olarak yabancı ülkelerin birçoğunda ve İNTOSAI, EUROSAYI VE ASOSAI gibi Dünya, Avrupa ve Asya Sayıştaylar Birliği toplantılarında, üzerinde durulan en önemli konunun kamu harcamalarının etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik ilkeleri doğrultusunda harcanması ve denetimi olduğu vurgulanmıştır. Yani, bu dönemde nasıl daha çok vergi alınır değil, nasıl daha iyi harcama yapılabilir konusu ön plana çıkmış ve bu husus tartışma ve uygulamaların odak noktası olmuştur.

Bu düşüncüyü gerçekleştirmek için de, şeffaflık, hesap verilebilirlik vazgeçilemeyecek unsurlar olarak ön plana çıkmıştır. Bütün bu hususların sağlanmasında da genellik ve birlik ilkelerinden mümkün olduğunca sapmamının önemli rolü bulunmaktadır.

Özellikle kamu harcamalarında söz konusu ilkeleri hakkıyla uygulamak çok zordur. Ancak bazı ülkeler söz konusu ilkeleri olması gerekene yakın şekilde uygulamışlar ve bunda da oldukça başarılı olabilmişlerdir.

Türkiye’de bu akımdan etkilenerek 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yerine 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kanununu kabul etmiştir. Bu Kanun hem teorik yapısı hem de yabancı ülkelerdeki şekliyle benimsenerek uygulanışı bakımından genelde kabul gören ilkeleri bünyesinde toplamış bulunmaktadır. Ancak, makalenin giriş kısmında da belirtildiği üzere gerçekleştirilen değişikliklerin ülkede mevcut olan anlayış bakımından kabul görmesi gerekir. Değişikliklerde başarıyı sağlamada etken olan bu üçüncü durumun burada mevcut olduğunu söylemek mümkün değildir.

Kanun yürürlüğe girdiğinden bu yana birçok kesimce benimsenmemiştir. Çalışmada sözü edilen sapmalar da bunun en bariz örneğidir. Bu da değişiklik isteklerinin yukarıdan değil tabandan gelmesinin önemini çok açık şekilde ortaya koymaktadır. Oysa bu kanunun ilkelerinden sapılmayarak uygulanması ülkenin mali ve ekonomik yapısı bakımından büyük öneme sahip bulunmaktadır.

2003-2010 YILLARI ARASINDA DÖNER SERMAYELİ KURULUŞLAR İLE FONLARIN GELİR GİDER DURUMLARI (BİN TL)										
Yıllar	Gelir					Gider				
	Döner Sermayeli Kuruluşlar	Oran (%)	Fonlar (3)	Oran (%)	Merkezi Yönetim Bütçesi	Döner Sermayeli Kuruluşlar	Oran (%)	Fonlar (3)	Oran (%)	Merkezi Yönetim Bütçesi (1)
2003	8.062.298	8,04	1.923.960	1,92	100.250.427	6.723.520	4,79	2.965.016	2,11	140.454.842
2004	11.472.969	10,36	4.111.247	3,71	110.720.859	9.476.850	6,72	3.733.080	2,65	141.020.860
2005	12.573.562	9,11	4.835.940	3,50	137.980.944	12.355.128	8,46	2.808.742	1,92	146.097.573
2006	16.127.047	9,30	13.355.236	7,70	173.483.430	13.746.704	7,72	4.805.546	2,70	178.126.033
2007	18.391.880	9,66	9.350.504	4,91	190.359.773	16.120.278	7,90	2.833.023	1,39	204.067.683
2008	21.670.455	10,34	8.854.750	4,22	209.598.472	19.921.975	8,78	4.292.181	1,89	227.030.562
2009	24.410.190	11,33	6.369.222	2,96	215.458.341	22.333.563	8,33	5.370.649	2,00	268.219.185
2010	26.278.347	10,34	7.588.225	2,99	254.028.479	24.091.735	8,20	4.807.066	1,64	293.628.219
Toplam	138.986.748	9,99	56.389.083	4,05	1.391.880.725	124.769.753	7,80	31.615.303	1,98	1.598.644.957

Kaynak: Merkezi Yönetim Bütçe verileri Muhasebat Genel Müdürlüğü - Fon ve Döner Sermayelere ilişkin veriler. Devlet Planlama Teşkilatı Müstesarlığı

- (1) 2010 Yılı verileri, Kesinhesaba göre revize edilmemiş verilerdir.
(2) Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kuruluşlara ait döner sermayeler ile TRT, Millî Piyango ve AOÇ’yi kapsamaktadır. 2010 yılı verileri gerçekleşme tahminidir.
(3) Özelleştirme Fonu, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu, Savunma Sanayii Destekleme Fonu ve Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu hesaplarını içermektedir. 2010 yılı verileri gerçekleşme tahminidir.

TÜRK TİCARET KANUNU VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN ŞİRKETLERDE BİRLEŞMENİN ANLAMI

Fatih SARAÇOĞLU^a

Murat GÖKKAYA^b

ÖZET: 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile bir çok konuda modern yaklaşımlar getirilmiştir. Kurumlar vergisi mükellefleri açısından da bu değişimin önemli sonuçları olacaktır. Çalışmamızda 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile getirilen düzenlemelerin 6762 Sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan hükümlerden farklarına değinilecek ve ardından Kurumlar Vergisi Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu arasındaki sistemsal uyuma etkileri üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Birleşme, Devir, Kurumlar Vergisi Kanunu, Türk Ticaret Kanunu

1. Giriş

Bilgi teknolojilerinin gelişmesi, ülkeler arası sınırların ekonomik anlamda saydamlaşması, şirketleri maliyet minimizasyonu için dünyanın dört bir yanında üretim yapmaya, faaliyette buldukları ülkelerde başka bir şirket satın almaya veya diğer şirketlerle birleşmeye yönlendirmektedir. Ayrıca ulusal düzeyde şirket birleşmeleri; sahip olunan pazar payından, üretimdeki uzmanlaşmadan, marka, işletme adı gibi birçok ayrıcalıklardan yararlanmak amacıyla ortaya çıkabilmektedir.

Uluslararası birleşme ve satın alma işlemlerinin üçte ikisinden fazlası gelişmiş ekonomilerde gerçekleşmektedir. Ancak gelişmekte olan ülkeler ve geçiş ekonomilerinde bu oran yıldan yıla artmaktadır. Gelişmekte olan ülkelere yapılan doğrudan yabancı yatırımların artması, bu ülkeleri uluslararası birleşme ve satın alma işlemleri bakımından daha cazip hale getirmektedir¹.

Çalışmamızda şirket birleşmelerine ilişkin genel açıklamalardan sonra; 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (Yeni TTK)² ile getirilen modern yaklaşımın 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndan (Eski TTK) farklarına değinilecek ve bu değişimin Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) açısından yansımaları incelenecek ve değerlendirilecektir.

2. Genel Olarak Şirket Birleşmeleri

Şirket birleşmeleri; en az bir şirketin tasfiyesiz infisah etmek suretiyle mevcut veya yeni kurulacak bir şirkete bir bütün halinde devrolunması ve karşılığında infisah edilen şirket ortaklarının devralan şirkette ortaklık payı kazanmasını ifade etmektedir. Birden fazla işletmenin kişilikleri ayrı kalarak bir araya gelmeleri birleşme olarak tanımlanmaktadır³.

Konuya ilişkin bir başka tanım ise, birleşme; bir veya daha fazla kurumun mal varlığının bir başka kuruma intikal ettirilmesi suretiyle infisah etmesi ve bu varlık karşı-

^a Yrd. Doç. Dr. Fatih Saraçoğlu, Gazi Üniversitesi, Maliye Bölümü

^b Murat Gökkaya, Vergi Denetmen Yardımcısı

¹ UNCTAD, "World Investment Report 2010",

http://www.unctad.org/en/docs/wir2010_presentation_en.pdf (Erişim: 26.12.2010).

² 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ Ejder YILMAZ: "Hukuk Sözlüğü", Yetkin Yayınları, Ankara 2005, s. 167.

lığında yeni kurumun paylarının birleşme dolayısıyla ortadan kalkan kurumun sahip veya ortaklarına karşı edim olarak verilmesi biçimindedir⁴.

Diğer bir tanıma göre birleşme; bir veya birkaç kurumun pazar payını artırmak, rekabeti sona erdirmek ve ölçek ekonomilerine ulaşmak gibi amaçlarla diğer bir kurumla tek hukuki varlık haline gelmesidir⁵. Birleşen kurum ve kurumların hakları, alacakları ve borçları ile birleşilen kuruma geçmesini ifade eden külli halefiyet prensibinin hakim olduğu birleşme için daha amaçsal bir tanım ise; “birleşme, birden çok kurumun birinin diğerinin bünyesine veya tümünün yeni kurulan bir ortaklığa mallarının tasfiye edilmeksizin intikal etmesi ve birleşen ortaklık veya ortaklıkların ortaklıklarına bir değiştirme ölçüsüne göre devralan veya yeni ortaklığın payının verilmesidir” biçimindedir⁶.

2.1. Birleşmelerin Amacı

İşletmeler ölçek ekonomilerinden yararlanmak, likiditesi yüksek işletmelerle birleşme yoluna giderek finansman problemini çözmek, vergi avantajlarından faydalanmak, ürün çeşitlendirmesi yaparak riski azaltmak ve diğer sınıai haklara sahip olmak gibi hedeflerle birleşme yoluna gidebilmektedir⁷. Şirket birleşmeleri ile amaçlanan hedefleri aşağıda sayılan üç ana başlık etrafında genel çerçeve itibariyle toplayabiliriz;

- **Vergisel avantajlardan yararlanmak:** Kurumların birleşmesinde vergi avantajlarından yararlanmak⁸ düşüncesi önemli amaçlardan biridir. Kurumlar vergisi açısından zarar mahsubu ve birleşme sonucu ortaya çıkan karın vergi dışı kalması avantajları işletmeleri bu yapısal operasyonlara yönlendirebilir. Ancak şirket birleşmelerinin ekonomik kazanımları için getirilen vergisel kolaylıkların, vergi planlaması yoluyla kamu gelirlerinde azalmaya neden olmaması için yasal düzenlemeler ile bazı önlemler alınmıştır.
- **Yeni pazar payları elde etmek:** Birleşme yoluyla pazar payının artırılması da amaçlanabilmektedir⁹. Özellikle çok uluslu şirketler için yeni pazar payları çok önemlidir. Bir piyasaya doğrudan girmek yerine birleşme ve devralma işlemleri tercih edilmektedir. Gelişmekte olan bir ekonomi olarak ülkemizde de bu tip birleşme işlemlerine şahit olunmaktadır.
- **Rekabet avantajı kazanmak:** Özellikle aynı sektörde rakip olarak faaliyette bulunan işletmeler açısından birleşme, toplam karın artırılmasını sağlayabilir. Ancak burada önemli bir husus, bahse konu birleşme işlemlerinin optimal kaynak dağılımını bozarak refah üzerinde olumsuz sonuçlar doğurabilmesidir. Bu nedenle rekabet hukuku ile tam

⁴ Yılmaz ÖZBALCI: **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara 2007, s. 512.

⁵ Doğan ŞENYÜZ: **Açıklama ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007, s. 130.

⁶ ŞENYÜZ: a.g.e., s. 130.

⁷ Volkan YÜKSEL: “Şirket Birleşmeleri ve Kobi Birleşmelerine Vergi Teşviki”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 202, Ekim 2009

(http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20091015444.htm).

⁸ M. Tamer MÜFTÜOĞLU: **İşletme İktisadi**, Turhan Kitabevi, Ankara 1994, s. 485.

⁹ MÜFTÜOĞLU: a.g.e., s. 484.

rekabeti bozucu nitelikteki birleşme işlemleri yasal zeminin dışına çıkarılmıştır¹⁰.

2.2. Birleşmelerin Türleri

Şirket birleşmeleri uygulamada iki farklı şekilde gerçekleşmektedir. Bunlardan birincisi mevcut bir şirketin devralınması suretiyle birleşme, diğeri ise yeni kurulacak şirket bünyesinde birleşmedir¹¹. Birleşmeyle mevcut işletme sayısı azalırken; birbirini bütünleyen kurumlar oluşmakta, bütünleşen işletmelerin mali yapıları güçlenmekte ve örgüt yapısı yenilenmektedir¹².

Teorik çerçevede birleşmenin farklı sınıflandırmalarından söz edilebilir. Bunlar; yatay, dikey, dairesel (tamamlayıcı) ve karma birleşme¹³; endüstri içi ve endüstri dışı birleşme¹⁴; varlıkların alımı şeklinde ve ortaklık haklarının alımı şeklinde birleşmelerdir¹⁵.

Yatay birleşme; aynı sektörde faaliyet gösteren şirketlerin birleşmesiyle gerçekleşmektedir¹⁶. Yatay birleşme ile ürün veya hizmetleri dolayısıyla rekabet halinde olan şirketler, verimlilik artışı, maliyetlerin düşürülmesi ve fiyat belirleme gücünün artırılması gibi avantajlardan yararlanırlar. Dikey birleşmede ise, üretim sürecinin farklı basamaklarında yer alan şirketlerin birleşmesi söz konusudur¹⁷. Bir şirketin genellikle bir tedarikçisini ya da müşterisini satın alması şeklinde gerçekleşen dikey birleşme ile stoklama maliyetlerinin azaltılması, satın almada fiyat avantajı elde edilmesi, pazarlık sorunlarının en aza indirilmesi gibi avantajlar sağlanmaktadır¹⁸.

Dairesel birleşme, aynı kanallar veya benzer satış metodlarıyla dağıtım yapılabilen işletmelerin birleşmesi; karma birleşme ise üretim ve pazarlama faaliyetleri tamamen farklılık gösteren alanlarda faaliyet gösteren işletmelerin birleşmesidir¹⁹.

Endüstri içi birleşme; birbiriyle ilişkili kurumları kapsamakta olup; aynı ürünün üreticisi ya da aralarında üretici – tedarikçi ilişkisi olan kurumların birleşmesi iken; endüstri dışı birleşme, birbirleriyle ilişkili olmayan kurumların birleşmesidir²⁰.

Varlıkların alımı şeklinde birleşmede, bir işletmenin tüm varlık ve yükümlülükleri alınırken; ortaklık haklarının alımı şeklinde birleşmeler, menkul kıymet yatırımı biçimindedir ve temel alım amacına göre sınıflandırılmaktadır²¹.

¹⁰ Birleşmeler tekelleşmeye sebep olmasa bile, bir teşebbüsün pazarda hakim duruma gelmesine ya da hakim durumunu güçlendirmesine neden olabilmektedir ve hakim durum ise kötüye kullanılabileceğinden rekabet yönünden sakıncalıdır. Dolayısıyla Rekabet Hukuku, birleşmeleri, tekelleşmeye yol açtığından tehlike olarak görmekte ve denetlemektedir (Reha POROY - Ünal TEKİNALP - Ersin ÇAMOĞLU: **Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku**, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2009, s. 125).

¹¹ Aydın KARAPINAR: **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS Taslak 3) Göre İşletme Birleşmeleri**, Gazi Kitabevi, Ankara 2006, s. 23.

¹² Fatih SARAÇOĞLU: **İşletmelerin Vergilendirilmesi ve Kurumlaşma**, Turhan Kitabevi, Ankara 2005, s. 141.

¹³ MÜFTÜOĞLU: a.g.e., s. 483.

¹⁴ Eugene F. BRIGHAM: **Fundamentals of Financial Management**, University of Florida'dan aktaran Murat KOSEOĞLU: **Şirket Birleşmelerinin Vergisel Boyutları**, http://www.muratkoseoglu.com.tr/doc/forum/sirket_birlesmelerinin_vergisel_boyutlari.pdf, (Erişim: 07.03.2011).

¹⁵ KARAPINAR: a.g.e., s. 11.

¹⁶ MÜFTÜOĞLU: a.g.e., s. 483.

¹⁷ KARAPINAR: a.g.e., s. 9.

¹⁸ Şirket Birleşmeleri ve Devralmaları, http://www.vergiportali.com/doc/pb/PwC-Infomag%20Ek_Nisan%2006_small.pdf (Erişim: 20.12.2010).

¹⁹ MÜFTÜOĞLU: a.g.e., s. 483 – 484.

²⁰ KOSEOĞLU: a.g.e., (Erişim: 07.03.2011).

3. Eski TTK ve Yeni TTK Çerçevesinde Şirket Birleşmeleri

Şirket birleşmeleri kendine has özellik taşıyan işlemlerdir. Örneğin, borçlar hukukuna göre borcun nakli (borçlunun değişmesi), alacaklının rızası olmaksızın gerçekleşmez. Zira borçlunun şahsı, borçlunun ödeme gücü alacaklı bakımından büyük önem taşır²². Ancak şirket birleşmelerinde bu genel kural, işletmeyi devralanın tüm işletme alacaklılarını teker teker bulup onlara kendi durumunu anlatması ve onları ikna ederek devir için rızalarını alması sonucunu doğuracaktır ki, bu durum birleşme işlemlerini gerçekleştiremez hale getirecektir²³. Bu nedenle şirket birleşmelerine ilişkin özel düzenlemelere yer verilmiştir.

Bu konudaki genel hükümler Borçlar Kanunu'nda (Md. 178 ve 179) düzenlenmişken; TTK'da, ticaret şirketleri arasında aşağıda detayları ile açıklanan usul ve esaslara göre yapılacak birleşme işlemlerine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Dolayısıyla TTK'ya uygun olmayan birleşme işlemleri için Borçlar Kanunu'nun 178 ve 179. madde hükümleri uygulanacaktır. Buna göre örneğin, TTK'ya uygun olmayan birleşmelerde işletmesini devreden kişi, devirden önceki borçlarından devralanla birlikte iki yıl sorumlu olmaktadır. Oysa TTK hükümlerine göre yapılan birleşmelerde yer alan sorumluluk müesseseleri farklı şekilde ortaya çıkmaktadır.

Şirket birleşmelerine ilişkin hükümler, Eski TTK'nın ikinci kitabı olan "Ticaret Şirketleri"nin "Umumi Hükümler" başlıklı birinci faslında 146 ila 151. maddeler arasında dar kapsamlı bir biçimde düzenlenmiştir. Ayrıca Eski TTK'nın 451 ila 453. maddelerinde anonim ortaklıklar arasındaki birleşmelere ve bir anonim ortaklığın sermayesi paylara bölünmüş komandit ortaklık tarafından devralınmasına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Buna göre birleşme; devralma ve yeni şirket kurulması suretiyle birleşme olarak iki kısma ayrılmıştır.

Yeni TTK'da ise; şirket birleşmeleri için ortak hükümler öngörülmüş, anonim şirketler ve anonim şirketleri devralan sermayesi paylara bölünmüş şirketler için özel hükümlere yer verilmemiştir. Yeni TTK'da birleşmeye ilişkin hükümler Ticaret Şirketleri kitabının, Genel Hükümler başlıklı birinci kısmında 136. ila 158. maddeler arasında daha geniş bir çerçevede düzenlenmektedir.

3.1. Birleşmenin Tanımı

"Teknik – hukuki anlamda birleşme, bir veya birden çok ticaret ortaklığının, tasfiye olunmaksızın, içlerinden birine veya yeni kurulan bir ortaklığa, kendiliğinden ve külli halefiyet yoluyla geçmesi; bu suretle malvarlıklarının birleşmesi ve intikal eden malvarlığının karşılığı olarak ortaklarının, hesaplanan bir değiş – tokuş ölçüsüne göre, bünyesinde birleşilen ortaklıkta, kendiliğinden ortaklık payı kazanmasıdır"²⁴.

Eski TTK'nın 146. maddesinde yer verilen tanım; "*birleşme, iki veya daha fazla ticaret şirketinin birbiriyle birleşerek yeni bir ticaret şirketi kurmalarından veya bir yahut daha fazla ticaret şirketinin mevcut diğer bir ticaret şirketine iltihak etmesinden ibarettir*" şeklindedir. Yer verilen tanıma göre birleşme; devralma ve yeni şirket kurulması suretiyle birleşme olarak iki kısma ayrılmıştır.

Yeni TTK'da ise birleşmenin tanımı doğrudan yapılmamış, birleşme işleminin nasıl ortaya çıktığı belirlenmiştir. Yeni TTK'nın 136/3. maddesine göre; "*birleşme, devrolunan şirketin malvarlığı karşılığında, bir değişim oranına göre devralan şirketin*

²¹ KARAPINAR: a.g.e., s. 11.

²² Safa REİSOĞLU, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Beta Basım, İstanbul 2006, s. 412

²³ Fatih ARICI: *Ticari İşletmenin Aktif ve Pasifiyle Devri*, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2008, s. 30.

²⁴ POROY - TEKİNALP - ÇAMOĞLU: a.g.e., s. 108.

paylarının, devrolunan şirketin ortaklarınca kendiliğinden iktisap edilmesiyle gerçekleşir”.

3.2. Birleşmenin Kapsamı ve Farklı Nev’iden Şirketlerde Birleşme

Eski TTK hükümlerine göre birleşmeler yalnız aynı nev’iden olan şirketler arasında yapılabilir. Bunun istisnası, adi komandit şirketlerin kollektif şirketlerle, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin ise anonim şirketlerle birleşebilmeleridir. Bir anlamda şahıs şirketlerine kendi aralarında birleşme imkanı tanınırken; sermaye şirketlerinden de sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerle anonim şirketlere bu imkan tanınmaktadır.

İşletmeler, daha büyük ölçekte faaliyette bulunmayı, azalan maliyetlerden yararlanmayı ve düşük maliyetle daha yüksek kar elde etmeyi hedeflemektedirler. Dolayısıyla her biri üretim yapan ve hizmet sunan birer ekonomik birim olan işletmelerin sağlam sermaye yapılarına sahip olmalarının sağlanmasına ve yaşamlarını devam ettirebilmelerinin sağlanmasına yönelik düzenlemelere yer verilmelidir.

Yeni TTK ile nev’ilerin aynı olması koşulu terk edilmiş ve türler arası birleşme serbestisi benimsenmiştir²⁵. Kanun gerekçesinde de türler arası birleşme serbestisi ilkesi ile geniş bir birleşme yelpazesi oluşturulduğu belirtilmektedir²⁶. Yeni TTK’nın 137. maddesinde; sermaye şirketlerinin ve kooperatiflerin kendi aralarında serbestçe birleşebildikleri gibi, şahıs şirketlerini de devralarak birleşme gerçekleştirebilecekleri ifade edilmektedir. Yeni TTK’ya göre, şahıs şirketleri kendi aralarında birleşebilirken, sermaye şirketlerini ve kooperatifleri devralarak gerçekleştirecekleri birleşmeler, geçerli olmayan birleşme şeklidir.

Ayrıca bir ekonomik birim olan şirketlerin farklı hukuki şekillerle ortadan kaldırılmasının birleşme yoluyla önlenemesine olanak sağlanmıştır. Yeni TTK’da tasfiye halindeki şirketler ile sermayesinin ve kanuni yedek akçelerinin yarısını zararlarla yitirmiş olan veya borca batık durumda olan şirketlerin, devralınması şartıyla birleşme hakkı tanınmıştır. Böylece sağlığa kavuşturucu (iyileştirici) birleşmeye imkan tanınmış olmaktadır²⁷. Ancak birleşmeye katılabilmeleri için; tasfiye halindeki şirketlerde malvarlığının dağıtılmasına başlanmamış olmak, sermayesi ve kanuni yedek akçeleri toplamının yarısını zararlarla yitirmiş veya borca batık durumda olan şirketlerde ise yitirilmiş sermayeyi veya borca batıklık durumunu karşılayabilecek tutarda serbestçe tasarruf edebilen özvarlığa sahip bulunan şirket ile birleşmeleri gerekmektedir (Md. 138 ve 139).

3.3. Birleşme Sözleşmesi, Birleşme Raporu ve Denetim

Eski TTK’da birleşme sözleşmesine ilişkin çerçeve çizilmemiş, yalnızca anonim şirketlerde yeni şirket kurulması suretiyle yapılacak birleşmelerde, birleşme sözleşmesinde bulunması gereken hususlar sayılmıştır (Eski TTK 452/1). Madde hükmüne göre düzenlenecek birleşme sözleşmesinde; taraflar (devir alacak şirket, devir edilecek şirketler) ve devir alma koşullarına (tasfiyesiz infisah eden şirketlerin infisah tarihleri, vergisel yükümlülükler için tarafların yerine getirmesi gereken işlemler,

²⁵ Şengül ALKILIÇ: **Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Ticaret Şirketlerinin Birleşmesi**, Beta Yayıncılık, İstanbul 2009, s. 34.

²⁶ Bkz. www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf (Erişim: 28.03.2011).

²⁷ Bkz. www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf (Erişim: 28.03.2011).

hisse nispetleri, alacak ve borçlardan tarafların sorumluluk ve ödevleri) ilişkin hususlar yer almalıdır²⁸.

Yeni TTK'ya göre ise birleşme sözleşmesinin düzenlenmesi, tüm ticaret şirketleri açısından zorunlu kılınmış ve içeriği somutlaştırılmıştır. Yeni TTK ile birleşme, birleşmeye katılan şirketlerin yönetim organlarınca imzalanıp genel kurullarınca onaylanan yazılı bir belge olan birleşme sözleşmesine göre gerçekleştirilmelidir. Birleşmenin amacı, sonucu ve diğer açıklamalar ile gerekçelerin yer aldığı birleşme raporu, birleşmeye katılan şirketlerin yönetim organlarınca ayrı ayrı veya birlikte hazırlanmak zorundadır. Ayrıca birleşme sözleşmesi, birleşme raporu ve birleşmeye esas oluşturan bilanço tayin edilecek işlem denetçisinin denetimine sunulmalıdır (Md. 147 ve 148).

Kanunun gerekçesine göre; birleşme raporu, birleşmeye katılan şirketlere somut olaydaki birleşmeye ilişkin ve bu birleşmeyi tamamlayan bilgi verilmesini amaçlamaktadır. Raporun kanun hükmünde öngörülen konularda, aydınlatıcı, gerekçeli ve tatmin edici açıklamaları içermesi gerekmektedir²⁹.

Birleşmenin denetlenmesi de yine kanunun gerekçesinde açıklanmıştır. Buna göre birleşmenin denetlenmesi, işlem denetçileri tarafından yapılmaktadır. Birleşmenin denetlenmesi; birleşme sözleşmesinin birleşme raporunun ve birleşmeye esas oluşturan bilançonun denetlenmesi demektir. Denetim, ortakların, azınlığın ve alacaklıların korunması amacıyla yöneliktir³⁰.

3.4. Birleşmede Alacaklıların Hakları

Eski TTK'da birleşen şirketlerin alacaklılarının alacak haklarını korumak amacıyla getirilen düzenlemeler de kolektif – komandit – limited şirketler için **itiraz**, anonim – sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler için devredilen malların **ayrı idaresi** şeklindedir. Birinci grup şirketlerde birleşme kararı, ilan tarihinden üç ay sonra hüküm ifade etmektedir. Bu süre içinde birleşmeye katılan şirketlerin yetkili organlarınca alınan birleşme kararı askıda hükümsüzdür³¹. Bunun nedeni, alacaklıların bu süre içinde itirazlarına olanak tanımaktır. Ancak alacaklıların birleşmeye rıza göstermesi halinde veya ilandan önce borç tutarı kadar para herhangi bir bankaya yatırılmışsa ilanla birlikte birleşme hüküm ifade edecektir (Md. 150). Anonim şirketlerde ise birleşme kararı, tescil edildiği anda hüküm ifade etmektedir. Ancak anonim şirketlerde devralma yoluyla birleşmede devralan şirketin yönetim kurulu üyeleri, alacaklılara karşı infisah eden şirket mallarının ayrı olarak idare edileceği hususunda şahsen ve müteselsilen sorumludurlar (Md 452/3).

Daha önce de açıklandığı üzere Yeni TTK'da tüm ticaret şirketleri açısından ortak hükümler bulunmaktadır. Buna göre birleşme, kararın ticaret sicilinde tescilinden itibaren hüküm ifade etmektedir. Alacaklıların korunması bakımından tanınan itiraz hakkının birleşmeyi engelleyen bir rol oynaması ve geciktirmesi bir yana, etkili ve amaca uygun olmadığı da dikkate alınarak itiraz müessesesi yerine, güvence müessesesi getirilmiştir³². Birleşmeye katılan ortaklıkların yönetim organlarınca hazırlanacak raporda birleşmenin alacaklılar üzerindeki etkileri gösterilecektir. Böylece alacaklılar birleşme raporunu inceleyerek, birleşmenin kendileri açısından

²⁸ Ejder YILMAZ: **Hukuk Rehberi (Adli Yazı ve Yazışma Usulleri) Cilt 5**, Ankara 2006, s. 5651, 5652.

²⁹ Bkz. www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf (Erişim: 28.03.2011).

³⁰ Bkz. www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf (Erişim: 28.03.2011).

³¹ ALKILIÇ: a.g.e., s. 35.

³² Bkz. www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf (Erişim: 28.03.2011).

tehlikeli bir durum yaratıp yaratmadığını saptayabilecek, olumsuz bir durum oluştuğunda da devralan ortaklıktan, birleşmenin hukuken geçerlilik kazanmasından itibaren üç ay içinde alacaklarının güvence altına alınmasını isteyebileceklerdir³³. Bu durumda devralan şirketin ilgili alacakları güvence altına alması gerekmektedir. Ancak bir işlem denetçisi raporuyla, alacağın birleşme dolayısıyla tehlikeye düşmediği ispat edilmesi halinde, güvence verme yükümlülüğü ortadan kalkmaktadır. Ayrıca diğer alacaklıların zarara uğramayacaklarının anlaşılması halinde, yükümlü şirket güvence göstermek yerine borcu ödeyebilmektedir (Md. 157).

3.5. Birleşmede Ortakların Hakları ve Sorumlulukları

Birleşme işlemi, birleşme sonucu infisah eden şirket ortakları bakımından; gerek ortaklık payının ve hakkının korunması, gerekse ortaklara düşen sorumluluklar açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır. Ortaklardan bazıları bu işlemi kabul edemeyebilir ya da birleşme dolayısıyla kaybedeceği paylarına karşılık alacağı değerleri kabul edemeyebilir. Diğer bir husus birleşme öncesi borçlardan, birleşme sonrası ortakların sorumluluğudur. Tüm bu hususlar birleşme işleminin ortaklar açısından hak ve sorumluluklarda meydana getireceği değişimler açısından önemlidir.

Eski TTK'da anonim şirketlerin kendi arasında veya anonim şirketleri devralacak sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler için birleşme işlemlerinde; devralan şirketçe infisah eden şirketin ortaklarına verilecek hisse senetlerinin, birleşme sözleşmesi hükümlerine göre teslim olunacağı belirtilmiştir (Eski TTK Md. 451/8). Bunun dışında ortakların haklarını ya da sorumluluklarını düzenleyen herhangi bir hükme yer verilmemiştir.

Yeni TTK'da ise ortakların hak ve sorumluluklarına ilişkin detaylı belirlemeler bulunmaktadır. Ortaklık payları ve haklarının korunması bakımından, Yeni TTK'nın konuya ilişkin 140. maddesi incelendiğinde, birleşme hukukuna hakim, birleşmeyi tanımlayan ilkelere biri olan ortak olma durumunun devamlılığı (kısaca şirket payının devamlılığı –korunması–) ilkesinin kanuni ifadesini bulduğu görülmektedir³⁴. Birleşme sonucu infisah eden şirketin ortaklarının haklarının korunması açısından, birleşme sonucu alacakları paylar ile ilgili olarak iki farklı alternatif getirilmiştir. Bunlardan ilki mevcut ortaklık pay ve haklarını karşılayacak değerde, devralan şirketin pay ve haklarının verilmesi ile bu pay ve hakların yerine aynı değerde ayrılma akçesi olarak ortaklıktan çıkma hakkı arasında seçimlik hakkı verilmesidir. Bu seçeneklerden birincisi ile şirket payının devamlılığı ilkesi kabul edilmiştir. Devrolunan şirketin her bir ortağının, şirketteki paylarının değerini karşılayacak değerde devralan şirket payını talep etmeye hakkı olduğu kabul edilmiştir³⁵. Diğer bir yol birleşme sözleşmesinde, birleşme sonucu tasfiyesiz infisah eden şirketin ortaklarına sadece ayrılma akçesinin verilmesi öngörülerek, ortaklık pay ve hakkı tanınmamasıdır (Md. 140 ve 141).

Yeni TTK'da ortakların sorumlulukları konusunda, devrolunan şirketin borçlarından birleşmeden önce sorumlu olan ortakların sorumluluklarının birleşmeden sonra da devam edeceği belirtilmiştir³⁶. Ancak bu borçlar birleşme kararının ilanından önce

³³ Neval OKAN: **Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Ortaklık Birleşmelerinde Alacaklıların Korunması**, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 122, Kasım 2009, s.60.

³⁴ Bkz. www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf (Erişim: 28.03.2011).

³⁵ Bkz. <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf> (Erişim: 07.01.2011).

³⁶ Bu noktada; sorumluluğun “ayrılma akçesi” olarak şirketten ayrılan ortaklar için geçerli olup olmadığının ve kapsamının ne olması gerektiğinin açıklanması gerektiği görülmektedir (Türkiye Barolar Birliği: **Türk Ticaret Kanunu Yeni TTK'sı Toplantıları I – II – III**, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Şen Matbaa, Ankara 2008, s. 60).

doğmuş olmalı veya borçları doğuran sebepler bu tarihten önce oluşmuş bulunmalıdır. Ayrıca ortakların sorumluluğu için özel olarak üç yıllık bir zamanaşımı bulunmaktadır (Md. 158).

4. KVK Çerçevesinde Şirket Birleşmeleri

Yabancı şirketlerin Türkiye'deki şirketleri devralmaları uygulamada çoğunlukla hisse senetlerinin devri yoluyla gerçekleştirilmektedir³⁷. Özellikle Türk Vergi Sisteminde bazı şartlarla hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların vergi dışı bırakılması (Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesi ve Mükerrer 80. maddesi gereğince) ve katma değer vergisinden (Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-g maddesi hükmüne göre) istisna tutulması birleşmelerin bu şekilde gerçekleştirilmesinde etkili olmaktadır. Bu kapsamda pay senetlerinin tamamının devredildiği ve karşılığında devralınan şirket ortaklarına devir karşılığı devralan şirket pay senetlerinden verildiği durumda bu devrin amacının değer artış kazancı elde etmek olmaması sonucu vergiden kaçınma amacının olduğu kabul edilerek vergilendirme yapılması gerektiği ifade edilebilecektir³⁸. Pay senetlerinin devri yoluyla yapılan işlemler çalışmamız kapsamı dışında bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) şirket birleşmeleri vergiyi doğuran olayın ortaya çıkıp çıkmaması bakımından sınıflandırılmıştır. Bu kapsamda vergi konusu birleşmeler aynı adla anılırken, belli şartların gerçekleşmesi halinde vergi dışı bırakılan birleşmeler "devir" olarak adlandırılmıştır. Farklı bir ifade ile KVK'da vergisiz birleşmeler için "devir" deyimini kullanılmaktadır³⁹. Oysa hem Eski TTK'ya göre hem de Yeni TTK'ya göre devir, birleşmenin ortaya çıkma şekillerinden biridir. Bu durum bir terminoloji karışıklığı ortaya çıkarmaktadır⁴⁰.

4.1. Vergisi Konusu Olan Birleşme İşlemleri (Birleşme)

KVK'nın "Birleşme" başlıklı 18. maddesi hükmüne göre; bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından KVK'nın tasfiye hükümlerine tabidir. Buna paralel olarak tasfiye kararının tespiti hakkındaki hükümlerin, birleşme kararının tespitinde de geçerli olacağı ve tasfiye halinde tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevlerin, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olacağı belirtilmiştir.

KVK'nın 18. maddesine göre birleşmede, tasfiye karı yerine birleşme karı vergiye matrah olmaktadır. Birleşme kararının tasfiye karından hareketle tespit edilmesi yoluna gidilirse, birleşme döneminin sonundaki servet değeri (birleşme dönemi sonundaki bilançoda görülen öz sermayesidir) ile birleşme döneminin başındaki servet değeri (birleşme dönemi başındaki veya bir önceki bilançoda görülen öz sermayesidir) arasındaki olumlu fark olarak tanımlanabileceği görülmektedir. Ancak tasfiye işlemleri bir süreci ifade ederken, birleşme işlemleri anlık olarak ortaya çıkmaktadır. Birleşme işleminin aynı anda başlayıp aynı anda sona erdiği yönünde görüşler⁴¹ olmakla birlikte, birleşmeye esas alınan bilançonun düzenlendiği tarihte başlayıp,

³⁷ Funda BAŞARAN YAVAŞLAR: "Sınır Ötesi Devir Yoluyla Birleşmelerde Kurumlar Vergisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 291, Kasım 2005 (<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3794>).

³⁸ BAŞARAN YAVAŞLAR: : a.g.e.

³⁹ Mualla ÖNCEL - Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN: **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara 2010, s. 344.

⁴⁰ ÖNCEL - KUMRULU - ÇAĞAN: a.g.e., s. 344.

⁴¹ Şefik ÇAKMAK: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi**, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, Ankara 2008, s. 342 ile ÖZBALCI: a.g.e., s. 516 ve BAŞARAN YAVAŞLAR: a.g.m..

birleşilen şirketin sermaye artırımına ilişkin esas mukavele değişikliğinin tescil ve ilan edildiği tarihte sona ereceği yönünde görüş⁴² de mevcuttur. Tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlayıp tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona eren bir süreçtir (KVK Md. 17/1-a). Birleşme ise şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarihte gerçekleşmektedir (KVK Md. 20/1-a).

Bu durumda birleşme karı, birleşmede esas alınan servet değeri ile birleşme öncesi servet değeri arasındaki fark olarak tespit edilecektir. Birleşmede esas alınan servet değeri, birleşme nedeniyle infisah eden şirkete ait varlıkların cari değeridir. Birleşme öncesi servet değeri ise, birleşmeden önceki mali bilançosuna göre tespit edilen öz sermayesidir⁴³ TTK Md. 136/4'de birleşmeyle devrolunan şirketin sona ereceği ve ticaret sicilinden silineceği belirtilmiştir. Dolayısıyla KVK'nın aksine, TTK açısından da birleşme işlemi süreç olarak değerlendirilmemektedir.

Yukarıda belirtildiği üzere birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından KVK'nın tasfiye hükümleri uygulanacaktır. KVK'nın tasfiyeye ilişkin hükümlerine göre tasfiye beyannamesinin verilmesiyle birlikte tasfiye memurları tarafından verilecek dilekçeye istinaden tasfiye işlemleri incelenmektedir (KVK 17/8). Dolayısıyla birleşen kurum tarafından, birleşme işlemlerine ilişkin beyannamenin verilmesinin ardından birleşme işleminin incelenmesinin talep edilmesi gerekmektedir⁴⁴.

4.2. Vergi Konusu Dışındaki Birleşme İşlemleri (Devir)

KVK'nın 19. maddesinde bazı şartlar altında vergi konusu dışında kalan işlemler düzenlenmiştir. Bunlar; devir, tam bölünme, kısmi bölünme ve hisse değişimi olarak sıralanmıştır.

KVK'nın lafzında devir ve birleşme olarak adlandırılan şirket operasyonları, özünde (ruhunda) aynı işlemleri ifade etmektedir. Aradaki fark vergilendirme açısından ortaya çıkmaktadır. Şirket birleşmelerinin devir olarak kabul edilebilmesi için;

- Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması,
- Münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi gerekmektedir (KVK Md. 19/1).

Yukarıda yer verilen şartlara uygun olarak gerçekleştirilecek birleşme işlemlerinin devir olarak adlandırılması vergi dışı kalmaları için yeterli değildir. Ayrıca vergi kaybının önlenmesine yönelik sorumluluk müesseseleri düzenlenmiştir.

Buna göre kurumların devrinde, şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının ticaret sicilinde tescil edildiği tarih itibarıyla hazırlanan ve müştereken imzalanan münfesihi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesinin, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesihi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir (KVK Md. 20/1-a). Ayrıca birleşilen kurum, münfesihi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesihi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt edecektir (KVK Md. 20/1-b). Böylece bir yandan Türkiye'de

⁴² Hesap Uzmanları Derneği: **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Ankara 2010, s. 737.

⁴³ ÖZBALCI: a.g.e., s. 517.

⁴⁴ Hesap Uzmanları Derneği: a.g.e., s. 738.

yerleşik şirketler açısından birleşme işlemleri teşvik edilmiş olmakta; diğer yandan vergi alacağıının tahsilinin riskli hale gelmesi engellenmiş olmaktadır. Tüm bu şartların yerine getirilmesi halinde birleşmeden doğan karlar hesaplanmamakta ve vergilendirilmemektedir (KVK Md. 20/1).

4.3. Birleşme Halinde Zarar Mahsubu

Şirketler, ölçek ekonomilerinden faydalanmak, uzmanlaşma ve işbölümü gibi ekonomik kriterlere göre verimlilik artışlarına gidebilmek için kurumsal ve sermaye yapılarını değiştirmek isteyebilir ve bu değişimle ulusal ve uluslararası rekabet güçlerini arttırarak ekonomik ve mali anlamda daha sağlıklı bir yapıya kavuşabilirler⁴⁵. KVK'da yer alan, birleşme halinde zarar mahsubu müessesesi de işletme kaynaklarının optimal kullanımını teşvik etmeye yöneliktir⁴⁶.

Birleşme halinde zarar mahsubuna imkan tanınarak, amacına uygun birleşme işlemleri, kanun koyucu tarafından desteklenmekte ve kazanımları hedeflenmektedir. KVK'nın 9. maddesinin 1-a bendi hükmüne göre birleşme sonucu tasfiyesiz infisah eden şirketin bünyesindeki geçmiş yıl zararları belli şartlarla devralınan kurum tarafından mahsup edilebilmektedir.

Mahsup hakkı için KVK'da devir olarak tabir edilen vergi konusu dışındaki birleşmenin yukarıda detaylı olarak açıklanan tüm şartlarla yerine getirilmiş olması gerekmektedir. Buna ek olarak aşağıdaki şartların da mevcut olması halinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla indirebilmektedir.

- Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması,

- Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmelidir (KVK Md. 9/1-a).

Bu şartların ihlali halinde ise, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılmaktadır.

Zarar eden bir şirketin karlı bir başka şirkete devredilmesi sonucunda önemli bir vergisel avantaj sağlanabilmektedir⁴⁷. Ancak, bu hükümden yararlanarak, büyük miktarda geçmiş yıl zararları olan firmaları devralıp vergisel avantajlar yaratmanın önlenmesi bir zorunluluktur ve bu da iyi niyetli düzenlemelerin kötüye kullanılmasının engellenmesinin gereğidir⁴⁸. Bu açıdan, devralınan kurumun devir tarihi itibarıyla mevcut geçmiş yıl zararlarından yalnızca öz sermaye tutarını geçmeyenlerin mahsup edilebilmesi, özellikle öz sermayesini yitirmiş ve/veya gayri faal şirketlerin devralınarak kurumun vergiye tabi kazancının aşındırılmasını önlemek amacıyla getirilmiş bir sınırlamadır⁴⁹. Diğer yandan aynı amaçla devir işlemlerinde zarar mah-

⁴⁵ Ali ÇİÇEN - Nedim Tolga SÜER: "Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Devir ve Birleşme Hallerinde Zarar Mahsubu", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 291, Kasım 2005 (<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3792>).

⁴⁶ ÇİÇEN - SÜER: a.g.m., (<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3792>).

⁴⁷ Bkz. Bülent ŞİŞMAN: **İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2003, s. 337 – 339.

⁴⁸ Mesut KOYUNCU - Engin YILMAZ: "Devir ve Birleşmelerde Geçmiş Yıl Zararlarının İndiriminde Aynı Sektörde Faaliyet Gösterme Kavramı", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 293, Ocak 2006 (<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3157>).

⁴⁹ Bünyamin ÖZTÜRK - Güray ÖĞREDİK: "**Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımı**", Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara Nisan 2008, s.119.

subu yapılabilmesi için “aynı faaliyete devam” şartı getirilmiştir (KVK Md. 9/1-a). Bu şart, mülga 5422 sayılı Kanun’da öngörülen “aynı sektörde faaliyet gösterme” şartından daha dar kapsamlı bir şart olup, devralan kurumların devir işleminin meydana geldiği tarihten itibaren en az beş yıl süreyle, devralınan kurumların faaliyetlerini devam ettirme zorunluluğu bulunmaktadır.

5. Yeni TTK’nın Kurumlar Açısından Birleşme İşlemlerine Etkisi

Yeni TTK ile eski TTK’dan farklı olarak getirilen düzenlemelerin KVK açısından birleşme işlemlerine çeşitli etkilerinin olması beklenebilecektir. Bu açıdan karşılaşılabileceğini düşündüğümüz durumlar aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

5.1. Farklı Nev’iden Şirketlerde Birleşme

Yeni TTK ile şirket birleşmelerindeki nev’ilerin aynı olması koşulu genişletilmiş olduğundan, daha önce hukuken mümkün olmayan birleşme türleri ortaya çıkacaktır. Bunun sonucu olarak da daha önce vergisel açıdan karşılaşılmayan birleşme türleri mümkün hale gelecektir. Yeni TTK’ya göre sermaye şirketleri ve kooperatifler kendi aralarında serbestçe birleşebildikleri gibi, şahıs şirketlerini de devralarak birleşme gerçekleştirebilecektir. Dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefi olan sermaye şirketleri, şahıs şirketlerini devralarak birleşme yoluna gidebilecektir. Bu durumda vergisiz birleşmede devrolunan şahıs şirketi bakımından ortaya çıkacak karlar ve zarar mahsubu konusunda yeni uygulama alanları doğacaktır.

5.2. Birleşme Sözleşmesi, Birleşme Raporu ve Denetim

Birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından KVK’nın tasfiye hükümleri uygulanmaktadır (KVK Md. 18). KVK’nın tasfiyeye ilişkin hükümlerine göre tasfiye beyannamesinin verilmesiyle birlikte tasfiye memurları tarafından verilecek dilekçeye istinaden tasfiye işlemleri incelenmektedir (KVK Md. 17/8). Diğer taraftan Yeni TTK’ya göre birleşme sözleşmesi, birleşme raporu ve birleşmeye esas oluşturan bilanço tayin edilecek işlem denetçisinin denetimine sunulmalıdır (Md. 147 ve 148).

Bu durumda birleşme işlemine ilişkin iki denetim mekanizması ortaya çıkmış bulunmaktadır. Bunlardan biri vergi işlemlerine ilişkin inceleme, diğeri ise özel hukuk alanında yapılacak incelemedir. Bu iki denetimin entegre edilmesi hem zaman kaybını önleyecek hem de daha etkin yürütülmesini sağlayacaktır.

5.3. Birleşmenin Hüküm İfade Edeceği Tarih

Eski TTK’da alacaklıların haklarının korunması için itiraz müessesine yer verilmiştir. Bunun sonucu olarak birleşme işlemi; limited şirketler için alacaklıların itiraz etmelerine olanak sağlamak amacıyla birleşme kararının ilan tarihinden üç ay sonra; anonim şirketler ve anonim şirketleri devralan sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler için ise birleşme kararının tescil edildiği anda tamamlanmış olmaktadır.

KVK’ya göre ise birleşmenin hüküm ifade edeceği tarih tüm kurumlar açısından aynıdır. Şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının ticaret sicilinde tescil edildiği tarih devir tarihi olarak belirlenmiştir (KVK 20/1-a). Bu durum TTK ile KVK arasında sağlanması gereken uyumu bozmaktadır. Söz konusu uyumsuzluk Yeni TTK ile giderilmiştir. Yeni TTK’da tüm ticaret şirketleri açısından birleşmenin hüküm ifade edeceği tarih, birleşme kararının ticaret sicilinde tescil tarihi olarak belirlenmiştir. Böylece hem KVK hem de Yeni TTK açısından birleşme, kararın ticaret sicilinde tescilinden itibaren hüküm ifade eder.

5.4. Birleşmede Ortakların Hakları ve Sorumlulukları

KVK'da vergisiz birleşme olarak tabir edilen devir işlemleri sonucu birleşmeden doğan karlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. Devir işlemleri ile ortakların ortaklıktaki paylarını elden çıkarmaları değil, başka bir ortaklık ile sermaye yapılarını güçlendirmeleri amaçlanmıştır.

Eski TTK'nın 451/8. maddesinde, birleşme işlemlerinde devralan şirketçe infisah eden şirketin ortaklarına verilecek hisse senetlerinin, birleşme sözleşmesi hükümlerine göre teslim olunacağı belirtilmiştir. Bunun dışında ortakların haklarını ya da sorumluluklarını düzenleyen herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Yeni TTK'da ise devrolunan şirket ortaklarının sahip olduğu pay ve hakların yerine aynı değerde ayrılma akçesi olarak ortaklıktan çıkma hakkı vardır (Md. 141). Ayrıca birleşme sözleşmesinde, birleşme sonucu infisah eden şirketin ortaklarına sadece ayrılma akçesinin verilmesi imkanı da getirilmiştir. Bu durum Yeni TTK'da düzenlenen, ayrılma akçesi ile ortaklıktan çıkma hakkının vergi işlemleri bakımından birleşmeden beklenen sonuçları bertaraf edebilecek niteliktedir.

6. Sonuç

Şirketlerde yapısal değişim yollarından biri olan birleşme işlemleri, hem ticaret hukuku alanında hem de vergi hukuku alanında önemli bir yere sahiptir. KVK ile getirilen bazı düzenlemeler, Eski TTK'da yerini bulamamaktadır. Yeni TTK ile öngörülen birleşme işlemlerinde; düzenlenmesi zorunlu olan birleşme sözleşmesi ve birleşme projesinin hazırlanması ve denetlenmesi, sürecin daha profesyonel yürütülmesi ihtiyacından kaynaklanmıştır. Ayrıca Yeni TTK ile getirilen düzenlemeler vergi hukuku alanında da bazı boşluklar doğurabilecektir.

Sonuç olarak aşağıdaki hususlara dikkat çekmek isteriz;

- Yeni TTK ile nev'ilerin aynı olması koşulu terk edilmiş ve türler arası birleşme serbestisi benimsenmiştir. Dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefi olan sermaye şirketleri, şahıs şirketlerini devralarak birleşme yoluna gidebilecektir. Bu durumda vergisiz birleşmede devrolunan şahıs şirketi bakımından ortaya çıkacak karlar ve zarar mahsubu konusunda yeni uygulama alanları ortaya çıkmaktadır.
- Yeni TTK'ya göre birleşme sözleşmesi, birleşme raporu ve birleşmeye esas oluşturan bilanço, tayin edilecek işlem denetçisinin denetimine sunulmalıdır. KVK'ya göre de birleşme işlemlerinin incelenmesi gerekmektedir. Bu iki denetimin entegre edilmesi hem zaman kaybını önleyecek hem de daha etkin yürütülmesini sağlayacaktır.
- Yeni TTK'da tüm ticaret şirketleri açısından birleşme, kararın ticaret sicilinde tescilinden itibaren hüküm ifade etmektedir. Bu durum kurumlar vergisi mükellefleri açısından; TTK'ya göre farklı zamanlarda ortaya çıkan birleşme işlemlerinin KVK'ya göre aynı anda ortaya çıkması gibi bir uyumsuzluğu ortadan kaldırmıştır.
- Yeni TTK'da birleşme sonucu devralınan şirket ortaklarına ayrılma akçesi ile ortaklıktan çekilme hakkı tanınmaktadır. Ancak bu durumda ortakların ortaklıktaki paylarını elden çıkarması sonucu ile vergi hukuku açısından KVK'da devir olarak tabir edilen vergisiz birleşme işlemi için amaçlanan sonucun ortaya çıkmayacağı düşünülmektedir.

- Eski TTK ve Yeni TTK açısından birleşme, devralma veya yeni kurulan şirket bünyesinde birleşme şeklinde gerçekleşebilmektedir. Ancak KVK’da devir ve birleşme terimleri aynı işlemi ifade etmek için kullanılmışlardır. Bu durum terminolojide bir karmaşaya neden olmaktadır⁵⁰.

Kaynakça

- Arıcı, F.**, (2008), Ticari İşletmenin Aktif ve Pasifiyle Devri, Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Alkılıç, Ş.**, (2009), Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Ticaret Şirketlerinin Birleşmesi, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Başaran Yavaşlar, F.**, (2005), “Sınır Ötesi Devir Yoluyla Birleşmelerde Kurumlar Vergisi”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 291, (<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3794>).
- Brigham, E. F.**, Fundamentals of Financial Management, University of Florida’dan aktaran
- Koseoglu, M.**, Şirket Birleşmelerinin Vergisel Boyutları, http://www.muratkoseoglu.com.tr/doc/forum/sirket_birlesmelerinin_vergisel_boyutlari.pdf, (Erişim: 07.03.2011).
- Çakmak, Ş.** (2008), Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, Ankara.
- Çiçen, A. S., Nedim, T.** (2005), “Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Devir ve Birleşme Hallerinde Zarar Mahsubu”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 291, (<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3792>).
- Hesap Uzmanları Derneği:** Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Ankara 2010. <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf>.
- Karapınar, A.** (2006), Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS Taslak 3) Göre İşletme Birleşmeleri, Gazi Kitabevi, Ankara 2006.
- Koyuncu, M., YILMAZ, E.** (2006), “Devir ve Birleşmelerde Geçmiş Yıl Zararlarının İndiriminde Aynı Sektörde Faaliyet Gösterme Kavramı”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 293, (<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3157>).
- Koseoglu, M.**, Şirket Birleşmelerinin Vergisel Boyutları, http://www.muratkoseoglu.com.tr/doc/forum/sirket_birlesmelerinin_vergisel_boyutlari.pdf, (Erişim: 07.03.2011).
- Müftüoğlu, M. T.**, (1994), İşletme İktisadı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Okan N.** (2009), Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Ortaklık Birleşmelerinde Alacaklıların Korunması, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 122.
- Öncel M., Kumrulu A., Çağan N.** (2010), Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Özbalcı, Y.** (2007), Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara.

⁵⁰ Benzer tespit için bkz. ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN: a.g.e., s.20.

- Öztürk, B., Öğredik, G.** (2008), Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Poroy, R., Tekinalp, Ü., Çamoğlu, E.** (2009), Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku, Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Reisoğlu, S.** (2006), Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Beta Basım, İstanbul.
- Saraçoğlu, F.** (2005), İşletmelerin Vergilendirilmesi ve Kurumlaşma, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Şenyüz D.** (2007), Açıklama ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Şişman, B.** (2003), İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Türkiye Barolar Birliği:** Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Toplantıları I – II – III, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Şen Matbaa, Ankara 2008.
- UNCTAD,** World Investment Report 2010,
http://www.unctad.org/en/docs/wir2010_presentation_en.pdf (Erişim: 26.12.2010).
- Vergi Portalı,** Şirket Birleşmeleri ve Devralmaları,
http://www.vergiportali.com/doc/pb/PwC-Infomag%20Ek_Nisan%2006_small.pdf
(Erişim: 20.12.2010).
- Yılmaz, E.**(2005), Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Yılmaz, E.** (2006), Hukuk Rehberi (Adli Yazı ve Yazışma Usulleri) Cilt 5, Ankara.
- Yüksel, V.** (2009), “Şirket Birleşmeleri ve Kobi Birleşmelerine Vergi Teşviki”, Yaklaşım Dergisi, S. 202.
(http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20091015444.htm)

VAKIF ÜNİVERSİTELERİNE UYGULANAN AYRIMCILIK: KATMA DEĞER VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ

Ayşe YİĞİT ŞAKAR^a

ÖZET: 1980’li yıllardan başlayarak refah devleti krizinin ortaya çıkmasıyla birlikte yükseköğretim kurumlarının sayısının artırılmasında özel birikimlerden de yararlanma eğiliminin güç kazanması sonucunda bir kamusal hizmet olan yükseköğretim, özel olarak sunulmaya başlamıştır. Özel kuruluşlar eliyle yükseköğretimin sunumu; kâr amacı gütmeyen vakıf üniversiteleri; kâr amacı güden kurum üniversiteleri, şirket üniversiteleri, sınır ötesi üniversiteler, sanal üniversiteler gibi değişik biçimlerde gerçekleşmektedir. Ülkemizde bir kamu hizmeti olarak kabul edilen ve devlet eliyle sunulan yükseköğretim, hizmetin arzunda devletin yetersiz kalması sonucu vakıf yükseköğretim kurumları tarafından da sunulmaya başlamıştır. Vakıf yükseköğretim kurumlarının ülkemizde yeni gelişen bir olgu olması nedeniyle özellikle vergi ile ilgili konularda birçok belirsizlikler ya da çelişkiler ortaya çıkmaktadır. Bu çalışmanın konusu, tıpkı devlet yükseköğretim kurumları gibi bir kamu kuruluşu olan ve kâr amacı gütmeyen vakıf yükseköğretim kurumlarının Katma Değer Vergisi (KDV) mükellefiyeti ve sunmuş oldukları yükseköğretim hizmetinin karşılığında öğrencilerden aldıkları ücretlerin Katma Değer Vergisine tabi olup olmadığıdır. Vergi idaresi ve Danıştay vakıf üniversitelerinin sunduğu eğitim-öğretim hizmetinin ticari nitelikte bir hizmet olduğu ve vakıf üniversitelerinin KDV mükellefi olduğu yönünde görüş bildirmektedirler. Devlet ve vakıflarca kurulan ve işletilen üniversitelerin kazanç amacı güdemeyecekleri Anayasa’da açık bir şekilde hüküm altına alınmıştır. Bu durumda üniversitelerce ifa edilen eğitim ve öğretim hizmetleri karşılığında bir bedel (öğrenim harcı, ikinci öğrenim harcı, bedel) alınmış olsa dahi bu hizmeti ticari faaliyet olarak kabul etmek mümkün değildir. Vakıf üniversitelerinin faaliyetleri kazanç getirici faaliyetler olarak kabul edilmeyeceğinden bu kurumların vermiş oldukları eğitim öğretim hizmetleri karşılığında aldıkları ücretlerin katma değer vergisinin konusuna girmemesi gerekir.

Anahtar Kelimeler: Vakıf üniversitesi, Vakıf üniversitelerinin KDV mükellefiyeti, Yükseköğretim

1. Giriş

Toplum için yeterli miktar ve kalitede yükseköğretim hizmetinin “kamu malı” olarak sunulması gerekmektedir. Bu sebeple yükseköğretim, günümüze dek genellikle bir kamu hizmeti olarak görülmüş ve giderleri, ABD ve diğer birkaç ülke dışında, hemen hemen tümüyle kamusal kaynaklardan karşılanmıştır. Dünyada bir yandan yükseköğretim alanındaki yığılma, öte yandan refah devletinden uzaklaşma eğilimlerinin yaşanması, yükseköğretim kurumlarının kurulması ve işletilmesinde özel kaynakların kullanılmasını gündeme getirmiştir. Nitekim son yıllara kadar, ABD dışındaki tüm ülkelerde yükseköğretim hizmeti yalnız kamu malı olarak değil aynı zamanda kamu eliyle üretilmiştir. Ancak, yükseköğretimde gözlenen ve önümüzdeki yıllarda da sürmesi beklenen talep artışı nedeniyle, yükseköğretimin sadece kamu kaynakları ile sürdürülebilirliği sorgulanmaya başlanmıştır¹. 1980’li yıllardan

^a Yrd. Doç. Dr. Ayşe Yiğit Şakar, İstanbul Arel Üniversitesi, Mali Hukuk

¹ YÜKSEK ÖĞRETİM KURUMU, *Türkiye’nin Yükseköğretim Stratejisi*, Ankara, Şubat 2007, s.19-20.

başlayarak refah devleti krizinin ortaya çıkmasıyla birlikte yükseköğretim kurumlarının sayısının artırılmasında özel birikimlerden de yararlanma eğilimi güç kazanmıştır. Bu gelişmeleri yükseköğretimin özel hizmet olarak üretildiği biçiminde yorumlamamalıdır. Aslında burada bir kamu malı özel olarak sunulmaktadır (*private provision of public goods*). Özel kuruluşlar eliyle yükseköğretimin sunumu değişik biçimlerde gerçekleşmektedir.

Bunlar arasında;

- Kâr amacı gütmeyen (non-profit) vakıf üniversiteleri (Harvard, Stanford)
- Kâr amacı güden (for-profit) kurum üniversiteleri (University of Phoenix, DeVry University.)
- Şirket (corporate) üniversiteleri (Motorola University, Oracle University)
- Sınır ötesi (transnational) üniversiteler (Nottingham, The Appollo Group)
- Sanal Üniversiteler (Tec de Monterrey)

gibi farklı modeller sayılabilir.²

Ülkemizde bir kamu hizmeti olarak kabul edilen ve devlet eliyle sunulan yükseköğretim, hizmetin arzında devletin yetersiz kalması sonucu vakıf yükseköğretim kurumları tarafından da sunulmaya başlamıştır. Vakıf yükseköğretim kurumlarının ülkemizde yeni gelişen bir olgu olması nedeniyle özellikle vergi ile ilgili konularda birçok belirsizlikler ya da çelişkiler ortaya çıkmaktadır. Bu yazımın konusu, tıpkı devlet yükseköğretim kurumları gibi bir kamu kuruluşu olan ve kar amacı gütmeyen vakıf yükseköğretim kurumlarının Katma Değer Vergisi (KDV) mükellefiyeti ve sunmuş oldukları yükseköğretim hizmetinin karşılığında öğrencilerden aldıkları ücretlerin Katma Değer Vergisine tabi olup olmadığıdır.

2. Vakıf Üniversitelerinin Hukuksal Temeli

Öncelikle, üniversite, yükseköğretim, vakıf, vakıf yükseköğretim kurumu, devlet yüksek öğretim kurumu, vakıf üniversitesi gibi anahtar kavramları açıklamamız gerekmektedir.

Türk Dil Kurumu'nun Türkçe Sözlüğü'nde **üniversite**, "*Bilimsel özerkliğe ve kamu tüzelkişiliğine sahip, yüksek düzeyde eğitim, öğretim, bilimsel araştırma ve yayın yapan fakülte, enstitü, yüksek okul ve benzeri kuruluş ve birimlerden oluşan öğretim kurumu*" olarak tanımlanmaktadır. **Yükseköğretim**; "*Üniversiteleri yönetmek görevini ve sorumluluğunu taşıyan birimlerden oluşan kuruluş; ortaöğretimi bitirenlere, üniversite, akademi vb. eğitim kurumları tarafından planlanıp uygulanan öğretim*" olarak; **Vakıf**; "*Bir topluluk veya bir kimse tarafından belirli bir amacın gerçekleştirilmesi için belli koşullar ve resmi yolla tahsis edilen mal ve para varlığı; Çeşitli toplumsal alanlarda hizmet vermek, hayır işleri görmek üzere bir topluluk veya bir kimse tarafından bırakılan mülk ve paranın idare edildiği, ticari etkinlikleri dışında kurumlar vergisinden bağışık tutulan ve kâr amacı gütmeyen tüzel kişilik*" olarak tanımlanmaktadır³.

² Türkiye'nin Yükseköğretim Stratejisi, s.20.

³ <http://tdkterim.gov.tr/bts> (Erişim: 12.07.2010)

Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği'nin⁴ 4. maddesine göre, **vakıf**; Medeni Kanun hükümleri uyarınca kurulmuş, amaç ve faaliyetleri arasında yükseköğretim kurumları kurmaya ilişkin hüküm bulunan, 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu ve bu Yönetmelik hükümleri uyarınca yükseköğretim kurumlarını ve bunlara bağlı birimleri kuran veya kurmak için başvuran tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır.

Vakıflar; **kazanç amacına yönelik olmamak şartıyla** ve mali ve idari hususlar dışında, akademik çalışmalar, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönlerinden Yüksek Öğretim Kanunu'nda gösterilen esas ve usullere uymak kaydıyla, Yükseköğretim kurumları veya bunlara bağlı birimlerden birini veya birden fazlasını ya da bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı olmaksızın, ekonominin ihtiyaç duyduğu alanlarda yüksek nitelikli işgücü yetiştirmek amacıyla, bu Kanun hükümleri çerçevesinde kalmak şartıyla meslek yüksekokulu kurabilir. Bu meslek yüksekokulu, kamu tüzel kişiliğini haiz olup, Yükseköğretim Kurulunun görüşü alınarak Bakanlar Kurulu kararı ile kurulur. Kurulacak meslek yüksekokullarına, meslek ve teknik eğitim bölgesinde gereksinim duyulması esastır (Yüksek Öğretim Kanunu ek madde 2).

Vakıf Yükseköğretim Kurumu, kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından kurulmuş bulunan üniversite ile yüksek teknoloji enstitüsü ve bunların bünyesinde yer alan fakülteler, enstitüler, yüksekokullar, meslek yüksekokulu konservatuarlar, araştırma uygulama merkezleri ile bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı olmayan meslek yüksekokuludur (Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği m. 4)

Devlet Yükseköğretim Kurumu, 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu hükümleri uyarınca Devlet tarafından kurulmuş bulunan üniversite ile yüksek teknoloji enstitüsü ve bunların bünyesinde yer alan fakülteler, enstitüler, yüksekokullar, konservatuarlar, meslek yüksekokulları ve araştırma uygulama merkezleridir (Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği m. 4).

Vakıf üniversitesi, gelirlerini sadece kendi üniversitelerini ve mülkiyeti üniversitelere ait kurum ve kuruluşları geliştirmek amacıyla harcamak kaydıyla, vakıflar tarafından kanunla kurulmuş bulunan **kamu tüzel kişiliğine sahip, yüksek düzeyde araştırma, eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapan**, fakülte, enstitü, yüksekokul, meslek yüksekokulu, destek, hazırlık okulu veya birimleri, benzeri kuruluş ve birimlerden oluşan bir yükseköğretim kurumudur (Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği m. 5).

Kurulacak yükseköğretim kurumu, vakıf tüzel kişiliği dışında ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olur ve bu kurumun gelirleri, geçici olarak dahi hiçbir suretle vakıf mameleğine veya hesaplarına intikal edemez. Vakıf Yükseköğretim Kurumuna doğrudan doğruya bağlı ve yardım yapılabilir (Yüksek Öğretim Kanunu Ek madde 6).

Vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları, bu Kanun'un 56. maddesinde **yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden, istisnalardan aynen istifade ederler ve bunlar emlak vergisinden muaf tutulurlar** (Yüksek Öğretim Kanunu Ek madde 7).

Vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumlarındaki akademik organlar, Devlet yükseköğretim kurumlarındaki akademik organlar gibi düzenlenir ve onların görev-

⁴ RG. 31.12.2005, 26040.

lerini yerine getirir. Öğretim elemanlarının nitelikleri Devlet yükseköğretim kurumlarındaki öğretim elemanlarının niteliklerinin aynıdır. Devlet yükseköğretim kurumlarında çalışmaları yasaklanmış veya disiplin yoluyla bu kurumlardan çıkarılmış kişiler, vakıf yükseköğretim kurumlarında görev alamazlar (Yüksek Öğretim Kanunu Ek madde 8).

Vakıf yükseköğretim kurumlarının eğitim - öğretim esasları, öğretim süreleri ve öğrenci hakları ile ilgili hususlar bu Kanun hükümlerine tabidir. **Öğrencilerden alınacak ücretler mütevelli heyeti tarafından tespit edilir** (Yüksek Öğretim Kanunu Ek madde 9).

Vakıflar tarafından kurulacak yükseköğretim kurumları çalışmalarını Devlet yükseköğretim kurumları gibi, her ders yılı sonunda Yükseköğretim Kurulu'na sunarlar. Bu kurumlar mali, idari ve ekonomik konularda Yükseköğretim Kurulu'nun gözetim ve denetimine tabidirler (Yüksek Öğretim Kanunu Ek madde 10).

Vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumlarında, beklenen eğitim - öğretim düzeyinin yetersizliğinin Yükseköğretim Kurulunca tespit edilmesi ve durumun düzeltilmesi için gerekli uyarı ve önerilerin sonuçsuz kalması halinde bu kurumun faaliyeti Yükseköğretim Kurulunca durdurulur (Yüksek Öğretim Kanunu Ek madde 11).

Vakıf tarafından kurulacak yükseköğretim kurumunda akademik kurul, senatoların; yönetim kurulu, üniversite yönetim kurulunun; en yüksek düzeyindeki yönetici, rektörlerin yetkisini kullanır ve görevlerini yapar (Yüksek Öğretim Kanunu Ek madde 12).

Vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumlarının eğitim ve öğretim alanları gözönünde tutularak yapı ve tesisler, araç - gereç, öğretim, yönetim kadrosu ve diğer akademik konular Yükseköğretim Kurulunca belirlenir (Yüksek Öğretim Kanunu Ek madde 14).

Vakıf tüzelkişiliğinin herhangi bir şekilde nihayete ermesi halinde, vakıf yükseköğretim kurumunun tüzelkişiliği devam eder ve vakıf tarafından yükseköğretim kurumu tüzelkişiliğine tahsis edilen her türlü taşınır ve taşınmaz mal, araç-gereç, malzeme, para ve ekonomik değeri olan haklar yükseköğretim kurumunun mülkiyetine geçer (Yüksek Öğretim Kanunu Ek madde 15/I). Bu durumda vakıf yükseköğretim kurumu mütevelli heyeti üyeleri ile yükseköğretim kurumu yöneticilerinin seçilmesi yetkisi, Yükseköğretim Kurulunun olumlu görüşü üzerine Vakıflar Genel Müdürlüğüne bir başka vakfa devredilir (Yüksek Öğretim Kanunu Ek madde 15/II). Vakıf yükseköğretim kurumunun faaliyetlerinin durdurulması halinde durdurulma süresince, kapatılması halinde ise temelli olarak, kurumun idaresi Yükseköğretim Kurulunca eğitim ve öğretimi sürdürmek veya tamamlamak üzere uygun bir Devlet yükseköğretim kurumunun vesayetine verilir (Yüksek Öğretim Kanunu Ek madde 15/III).

Vakıf üniversitelerinin anayasal temeli Anayasanın 130. maddesine dayanmaktadır. Bu maddede üniversitelerin devlet tarafından kanunla kurulacağı, ikinci fıkrada kanunda gösterilen usul ve esaslar içinde **kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından devletin gözetim ve denetimine tabi yüksek öğretim kurumları kurulabileceğinin öngörüldüğü**, vakıflar tarafından kurulan yüksek öğretim kurumlarının, mali ve idari konular dışındaki akademik çalışmaları, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönlerinden, Devlet eliyle kurulan yüksek öğretim kurumları için Anayasa'da belirtilen hükümlere tabi olduğu ifade edilmektedir.

“MADDE 130. – Çağdaş eğitim-öğretim esaslarına dayanan bir düzen içinde milletin ve ülkenin ihtiyaçlarına uygun insan gücü yetiştirmek amacı ile ortaöğretime dayalı çeşitli düzeylerde eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapmak, ülkeye ve insanlığa hizmet etmek üzere çeşitli birimlerden oluşan kamu tüzelkişiliğine ve bilimsel özerkliğe sahip üniversiteler Devlet tarafından kanunla kurulur.

Kanunda gösterilen usul ve esaslara göre, kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından, Devletin gözetim ve denetimine tâbi yükseköğretim kurumları kurulabilir.

.....

Yükseköğretim kurumlarının kuruluş ve organları ile işleyişleri ve bunların seçimleri, görev, yetki ve sorumlulukları üniversiteler üzerinde Devletin gözetim ve denetim hakkını kullanma usulleri, öğretim elemanlarının görevleri, unvanları, atama, yükselme ve emeklilikleri, öğretim elemanı yetiştirme, üniversitelerin ve öğretim elemanlarının kamu kuruluşları ve diğer kurumlar ile ilişkileri, öğretim düzeyleri ve süreleri, yükseköğretime giriş, devam ve alınacak harçlar, Devletin yapacağı yardımlar ile ilgili ilkelere, disiplin ve ceza işleri, malî işler, özlük hakları, öğretim elemanlarının uyacakları koşullar, üniversitelerarası ihtiyaçlara göre öğretim elemanlarının görevlendirilmesi, öğrenimin ve öğretimin hürriyet ve teminat içinde ve çağdaş bilim ve teknoloji gereklerine göre yürütülmesi, Yükseköğretim Kuruluna ve üniversitelere Devletin sağladığı malî kaynakların kullanılması kanunla düzenlenir.

Vakıflar tarafından kurulan yükseköğretim kurumları, malî ve idarî konuları dışındaki akademik çalışmalarını, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönlerinden, Devlet eliyle kurulan yükseköğretim kurumları için Anayasada belirtilen hükümlere tâbidir.”

Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir kararda⁵ Anayasanın 130. maddesinde yer alan ilkelerin ister devlet, isterse vakıflar tarafından kurulsun, tüm yükseköğretim kurumlarına yönelik kurallar olduğunu ve bir ayırım olmadığını, vakıf üniversitelerinin kamu tüzel kişileri olduğunu ifade etmiştir.

Vakıf üniversitelerinin, Anayasa ve Yüksek Öğretim Kanunu’nda yer alan hükümler, Anayasa Mahkemesi’nin verdiği kararlar ışığında kamu tüzel kişisi olduğu açıktır. Fakat vakıf üniversitelerinin ancak özel hukuk tüzel kişisi olabileceğini savunan görüşler de mevcuttur⁶.

⁵AYM, 30.05.1990, E.1990/2, K.1990/10, (RG: 09.02.1991, 20371) <http://www.anayasa.gov.tr> (Erişim:10.01.2011)

⁶Bkz. AYM, 30.05.1990, E.1990/2, K.1990/10’da yer alan karşı oy yazısı.

3. Vakıf Üniversitelerinin Tahsil Ettikleri Eğitim Hizmet Bedelinin Niteliği: Harç mı Yoksa Ücret mi?

Bu başlık altında evvela öğrenci harçlarının vergi hukukundaki yerini tespit etmemiz gerekmektedir.

Harç; “Kamusal güce dayalı olarak, kamusal harcamaların finansmanı için, kamu idaresinin belirli edimleri ya da belirli kamu hizmetlerinden yararlanma karşılığında alınan paradır.”⁷

492 Sayılı Harçlar Kanunu’na⁸ göre alınacak harçlar; yargı harçları, noter harçları, vergi yargısı harçları, tapu ve kadastro harçları, konsolosluk harçları, pasaport, ikamet tezkeresi vize ve dışişleri bakanlığı tasdik harçları, gemi ve liman harçları, imtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları, trafik harçlarıdır.

Harç, devletin toplum yararına sunduğu hizmetlerden ayrıca özel fayda sağlanması nedeniyle alınan bedeldir. Bir ödemenin harç sayılabilmesi için şu nitelikleri taşıması gerekir:⁹

- *Devletin yaptığı bir hizmet, kişiye sağladığı özel bir fayda karşılığında alınır.*
- *Cebren alınır.*
- *Yapılan hizmet, ticari ve sınaî nitelikte değildir.*

Harç, sadece harç konusu mal/hizmetten yararlananlar bakımından, yararlanma kararı alındıktan sonra zorunlu hale gelir. Hizmetten faydalanmaktan vazgeçme durumunda zorunluluk ortadan kalkmaktadır. Nadaroğlu, bu görüşün gerçekçi olmadığını, harç ödemeyi gerektiren hizmetlerden vazgeçmenin pek mümkün olmadığını, bu bakımdan harcın zorunlu manevi bir yükümlülük olduğunu ifade eder¹⁰. Harcı ödeyen kişi bunun karşılığında belli bir hizmetten faydalanır. Eğitim hizmeti gibi yarı kamusal mal ve hizmetlerde birey hizmetin faydasından mahrum bırakılabilir. Mesela, yüksek öğrenime girmeye hak kazanmış bir kişi, yüksek öğrenim harcını ödemedikçe bu hizmetten yararlanamaz¹¹. Bazı kamu hizmetlerinin karşılığında alınan harç ile verilen kamu hizmetinin maliyeti arasında doğrudan bir ilişki kurmak zordur. Örneğin, yükseköğrenim hizmeti alan öğrencilerin ödedikleri harç, almış oldukları öğrenim hizmetinin maliyetine göre çok düşüktür. Buna karşılık mesela pasaport alabilmek için ödenen harçlar pasaport işleminin maliyetinin çok üzerindedir¹².

Vakıf üniversitesi veya devlet üniversitesi ayrımı gözetmeksizin **Yüksek Öğretim Kanunu’nun 55. Maddesine göre** yükseköğretim üst kuruluşları, yükseköğretim kurumları ve bunlara bağlı birimlerin gelir kaynakları;

- Her yıl bütçeye konulacak ödenekler,

⁷ Nihal SABAN, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Beta Yay. İstanbul 2009, s.5 ve dipnotu 5.

⁸ R.G. 17.07.1964, 11756

⁹ Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Geliştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2009, s.104.

¹⁰ Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, Beta Yay., İstanbul 2000, s.195.

¹¹ Gülşay AKGÜL YILMAZ, **Kamu Maliyesi**, Genişletilmiş 3. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2009, s.111.

¹² Osman PEHLİVAN, **Kamu Maliyesi**, Trabzon 2010, s. 88.

- Kurumlarca yapılacak yardımlar,
- Alınacak harç ve ücretler,
- Yayın ve satış gelirleri,
- Taşınır ve taşınmaz malların gelirleri,
- Döner sermaye işletmelerinden elde edilecek karlar,
- Bağışlar, vasiyetler ve diğer gelirler olarak sayılmıştır.

Yüksek Öğretim Kanunu 55. maddede gelir kaynakları arasında “**öğrenci harçları ve ücretler**” şeklinde ifade yer almakta iken, YÖK’ün Türkiye’nin Yükseköğretim Stratejisi adlı raporunda “**öğrenci harçları**” ibaresi yer almaktadır. Söz konusu rapora göre vakıf üniversiteleri, üç ayrı finansman kaynağına sahiptirler ve bu üç ayrı kaynaktan gelen gelirlerin oranları, vakıf üniversitelerine göre değişmektedir¹³. Bunlar:

- Kurucu vakfın katkısı,
- Öğrenci harçları,
- Devlet yardımıdır.

Raporda yer alan öğrenci harçları kavramı, Harçlar Kanunu kapsamında yer almaktadır ve üniversitelerin harç adıyla öğrencilerden aldıkları parayı ifade etmektedir. Ayrıca raporda gelirler sayılırken harç ve ücret ayrımı da yapılmamış; bir bütünlük içinde vurgulanmıştır. Bu da, devlet üniversitesi ile vakıflar tarafından kurulan üniversiteler arasında bir ayırım yapmanın sonucu olabilir. Devlet üniversiteleri ile vakıf üniversitelerince alınan harç ve ücretler her yıl bu konuyla ilgili mevzuata göre ayrıca belirlenmektedir¹⁴.

Vakıf üniversitelerine, eğitim ve öğretim hizmetleri karşılığı öğrenciler tarafından ödenen ücretlerin benzeri devlet üniversitelerinde okuyan öğrenciler tarafından “harç” adı altında ödenmekte ve bu harç bedeli üzerinden ayrıca KDV tahsil edilmektedir. Kamunun sunduğu eğitim ve öğretim hizmetlerinden yararlanmanın karşılığı ödenen “harç” ile bir kamu hizmeti yaptıkları kabul edilen vakıf üniversitelerine aynı hizmetin karşılığında ödenen ücretler arasında bir fark bulunmamaktadır. **Vakıf Yükseköğretim kurumlarının almış oldukları ücretler harç niteliğindedir.** Çünkü hem Anayasa’nın 130. maddesinde, hem de Yüksek Öğretim Kanunu’nda ayırım gözetmeksizin vakıf üniversiteleri ile devlet üniversiteleri kamu kuruluşu olarak kabul edilmiş ve vakıf üniversitelerinin ticari amaçlarla kurulamayacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla vakıf üniversiteleri tarafından tahsil edilen öğretim ücretlerinden de ayrıca KDV tahsil edilmemesi gerekmektedir.

¹³ Türkiye’nin Yükseköğretim Stratejisi, s.65.

¹⁴ Ahmet EROL, “Vakıf Üniversitelerinin KDV Karşısındaki Durumu I”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 15, Sayı: 176, Ağustos 2007. http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007089550.htm (Erişim: 10.01.2011)

4. Vakıf Üniversitelerinin KDV Mükellefiyeti

KDV'nde mükellef kavramı ile diğer vergi kanunlarındaki mükellef kavramı arasında farklılık vardır. KDV dolaylı ve yansıtılabilen bir vergi olduğu için KDV'nde iki türlü mükellefiyet vardır: Kanuni mükellef ve iktisadi (nihai tüketici) mükellef. KDV'nin kanuni mükellefi, mal teslimi yapan veya hizmeti ifa eden gerçek veya tüzel kişidir. Bu kişiler, yaptıkları satışlarda mal ya da hizmet bedeliyle birlikte tüketiciden KDV tahsil edip, vergi dairesine ödemek zorundadırlar. Bu açıdan kanuni mükellefler vergi ile ilgili şekli ödevleri yerine getirmektedirler ve verginin asıl borçlusu olmadıkları için vergi yükünü nihai tüketiciye yansıtmaktadırlar. İktisadi mükellef ise kanuni mükelleflerin sundukları mal veya hizmetin nihai tüketicisi konumunda olan ve mal ya da hizmet bedeli ile birlikte KDV'yi de ödemekle yükümlü ve verginin asıl borçlusu olan gerçek veya tüzel kişilerdir¹⁵. Kanuni mükellefler, iktisadi mükelleflerden tahsil ettikleri vergileri vergi dairelerine yatırmak zorunda olduklarından kendi varlıklarında artış veya azalış gibi bir değişiklik olmaz¹⁶.

Bir kamu kuruluşu olan ve kar amacı gütmeyen vakıf üniversiteleri devlet üniversiteleri gibi kurumlar vergisinden muafır. Kurumlar vergisinden muaf olunması, KDV'den de muaf olunmasını gerektirmemektedir. Fakat devlet üniversiteleri, sunmuş oldukları eğitim ve öğretim hizmeti karşılığında tahsil ettikleri öğrenim harçları bakımından KDV mükellefi değilken, vakıf üniversiteleri, bu hizmetleri karşılığında aldıkları öğrenim ücreti ve/veya harçlar nedeniyle KDV mükellefidir. Acaba vakıf üniversiteleri KDV mükellefi olmalı mıdır?

Bu konuda vergi idaresi¹⁷ ve Danıştay'ın görüşü vakıf üniversitelerinin sunduğu eğitim-öğretim hizmetinin ticari nitelikte bir hizmet olduğu ve vakıf üniversitelerinin KDV mükellefi olduğu yönündedir.

Vakıf üniversiteleri hem Anayasanın 130. maddesi gereği hem de Yüksek Öğretim Kanunu'nun ek 2. maddesi gereği kamu kuruluşudur ve kar amacı gütmeyen ve kamu yararına hizmet veren kurumlar olarak ifade edilmiştir. Vakıf üniversiteleri özel okul işletmesi olarak kabul edilemez. Zaten Gelir Vergisi Kanunu'nun 37/3. maddesinde yer alan özel okul işletmeciliğinden sağlanan kazançların ticari kazanç sayılmasına ilişkin hükümde yer alan özel okullardan ayıran en önemli özelliği de, vakıf üniversitelerinin kazanç amacı gütmemesi yasak olan bu sosyal ve kamu yararına statüleridir¹⁸.

KDV Kanunu'nun 1/1. maddesine göre Türkiye'de yapılan, **ticarî, sınai, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti** çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, KDV'nin konusuna girmektedir. KDV Kanunu'nun 1-3/g maddesine göre de "*Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya*

¹⁵ M. Kamil MUTLUER, **Vergi Özel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yay.168, İstanbul Mayıs 2007, s.284; Doğan ŞENYÜZ/ Adnan GERÇEK/ Mehmet YÜCE, **En Son Değişikliklere Göre Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yay., Ankara 2008, s. 449.

¹⁶ ŞENYÜZ/ GERÇEK/ YÜCE, s. 449.

¹⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-7143 sayılı Özelgesi. <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/kurumlarvergisi2006/13766.htm> (Erişim: 14.07.2010).

¹⁸ ANKARA YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI, **Mevzuatı İzleme Komisyonu Kararı**, Karar No: 15, Tarih: 07.12.1999. <http://www.ankara.ymmo.org.tr/mevzuatlar.php?cmd=detay&id=100> (Erişim: 12.07.2010)

tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınaî, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri” katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Ticari, sınaî, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir. Bu faaliyetlerin kanunların veya resmî makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukukî statü ve kişilikleri, Türk tabiyetinde bulunup bulunmaması, ikametgâh veya işyerlerinin yahut kanunî merkez veya iş merkezlerinin Türkiye’de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez. Türk Ticaret Kanunu’nun 12/6. maddesine göre özel okul işletilmesi için kurulan müesseseler ticarethane sayılmaktadır.

Yukarıda belirtilen hükümler dikkate alındığında, teslim ve hizmetlerin katma değer vergisi konusuna girmesi için faaliyetin; ticari, zirai, serbest meslek faaliyeti türünden olması gerekir. Ayrıca kamu kuruluşlarının veya bu kuruluşlara bağlı teşekküllerin faaliyetlerinin katma değer vergisi konusuna girebilmesi için, özel kesimin faaliyetleri gibi ticari faaliyetlerden meydana gelmesi gerekir. Oysa yukarıda da belirtildiği gibi vakıf üniversitelerinin asli faaliyetleri olan eğitim öğretim ve araştırma hizmetleri karşılığında kâr amacı gütmemesi ve kar elde etmesi anayasal ve yasal düzenlemelere aykırıdır. Bir işin ticari faaliyet olabilmesi için, o işin sonunda kâr ya da zararın mutlak bir şekilde söz konusu olması gerekir. **Eğer faaliyet sonunda kâr amacı söz konusu değil ise, o faaliyet ticari faaliyet olarak nitelendirilemez**¹⁹. Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 3. maddesi uyarınca, vergi yasaları lafzî ve ruhuyla bir bütündür. Gelir Vergisi Kanunu’nun 37. maddesinde tanımlanan ticari kazanç bu yönden değerlendirildiğinde, anılan madde hükmünün sözünde ve ruhunda kazanç asli öge durumundadır. Kâr amacı güdülmeksizin icra edilen bir faaliyeti ticari faaliyet olarak kabul etmek maddenin ruhuna uygun düşmez. Devlet ve vakıflarca kurulan ve işletilen üniversitelerin kazanç amacı güdemeyecekleri Anayasa’da dahi yer alan temel bir hüküm niteliğindedir. Bu durumda üniversitelerce yapılan eğitim ve öğretim hizmetleri için karşılığında bir bedel (öğrenim harcı, ikinci öğrenim harcı, bedel) alınmış olsa dahi bu faaliyeti, bu hizmeti ticari faaliyet olarak kabul etmek mümkün değildir²⁰. Vakıf üniversitelerinin faaliyetleri kazanç getirici faaliyetler olarak kabul edilmediği için, bu kurumların vermiş oldukları eğitim öğretim hizmetleri karşılığında aldıkları ücretlerin katma değer vergisinin konusuna girmemesi gerekir²¹. Ancak vakıf üniversiteleri ya da devlet üniversiteleri tarafından verilen ve ticari nitelik taşıyan faaliyetler (hastanecilik hizmetleri, otopark hizmetleri, kantin hizmetleri, servis ve taşımacılık hizmetleri, lokal işletmeciliği hizmetleri, otel işletmeciliği hizmetleri, özel nitelikte okul öncesi, ilköğretim

¹⁹ Erdoğan ÖNER, “Vakıf Üniversitelerinin Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:13, Sayı: 154, Ekim 2005, ss.32-38. http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005107054.htm (Erişim: 14.07.2010).

²⁰EROL, “Vakıf Üniversitelerinin KDV Karşısındaki Durumu I”, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007089550.htm (Erişim: 10.01.2011)

²¹ ÖNER,ss.32-38. http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005107054.htm (Erişim: 14.07.2010); İlhami SÖYLER, “Eğitim Hizmetleri Bağlamında Vakıf Üniversitelerinin Finansal ve Vergisel Sorunları”, **Maliye Dergisi**, Sayı:154, Ocak –Haziran Sayısı 2008,<http://www.MaliyeOkulu.org.tr> (Erişim: 14.07.2010)

ve lise eğitim hizmetleri vb.) rekabet hukuku ve var olan vergi düzenlemelerine göre gerek KDV'ye ve gerekse kurumlar vergisine tabi tutulacaktır²².

Danıştay, kararlarında²³, Gelir Vergisi Kanunu'nun 37/3. maddesi ve Türk Ticaret Kanunu'nun 12/6. maddesine dayanarak, eğitim ve öğretim hizmeti yapan yükümlü üniversitenin bu faaliyetinin bir iktisadi işletme olarak kabul edilmesi, elde edilen okul ücretinin de katma değer vergisine tabi tutulmasında bir isabetsizlik görmemiştir²⁴. Yüksek Mahkeme, katma değer vergisinin yüklenicisinin vakıf ve iktisadi işletmesi durumundaki üniversite olmayıp, verginin asıl yüklenicisinin eğitim-öğretim hizmetinden yararlanan öğrenciler olduğunu ve kamu idarelerine ait müesseseler kamu yararı amacıyla kamu hizmeti yapan, kazanç gayesi gütmeyen sosyal kuruluşlar olmakla birlikte, ticari, sınai, zırai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisine tabi olduğunu ifade etmiştir. Danıştay'a göre²⁵, yükümlü üniversite öğrenci ücretlerini belirlerken okul ücretlerine katma değer vergisini eklemeyip dolayısıyla öğrencilerden söz konusu vergiyi tahsil etmeyerek bu faaliyete ilişkin beyannameleri matrahsız olarak verdiği için, bu aşamada öğrencilere yansıtılma olanağı bulunmayan katma değer vergisi üniversiteden alındığı takdirde vergi yükümlü üniversite üzerinde kalacaktır. Bu durum ise katma değer vergisinin yansıtılabilirlik ilkesiyle bağdaşmayacağından, mezun olmuş öğrencilere ait katma değer vergisinin yükümlü üniversiteden istenilmesinde isabet görülmemiştir. Fakat Danıştay başka bir kararında ise aksi yönde görüş bildirmiştir²⁶:

5. Vakıf Üniversitelerinin Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar Açısından Durumu

KDV Kanununun "*Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar*" başlıklı m. 17/1-a'ya göre genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, **üniversiteler**, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların, ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri

²²EROL, "*Vakıf Üniversitelerinin KDV Karşısındaki Durumu I*", http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007089550.htm (Erişim: 10.01.2011)

²³ Danıştay 11. Daire, 19.10.1998, E: 1997/785, K: 1998/3508; Danıştay 7. Daire, 02.04.2000, E: 2000/5572, K: 2000/1024; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 29.06.2006, E: 2006/150, K: 2006/230. <http://danistay.gov.tr> (Erişim: 14.07.2010); Danıştay 7. Daire, 09.12.2003, E: 2003/688, K: 2003/4982; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 29.09.2006, E: 2006/157, K: 2006/237, <http://www.legalbank.net> (Erişim: 03.01.2011).

²⁴ Aynı yönde görüş için bkz. Şükrü KIZILOĞLU, *Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Yaklaşım Yay., Ankara 2010, s.987 ve dipnotu1109.

²⁵ Danıştay 11. Daire, 19.10.1998, E: 1997/785, K: 1998/3508.

²⁶ Danıştay 7. Daire, 02.04.2000, E: 2000/5572, K: 2000/1024: "... Öte yandan; yansıtılma vergilerle ilgili tarhiyatlarda, bu vergilerin asıl yüklenicilerine yansıtılma olanağının bulunup bulunmadığının saptanması gerektiği yolunda vergi mevzuatımızda bir düzenleme bulunmadığı gibi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 29 ve 30 uncu maddelerinin açık hükmüne karşın, söz konusu vergilerle ilgili olarak, ikmalen veya re'sen vergi tarhiyatını olanaksız kılacak böyle bir anlayışa cevaz da verilemez. Bu itibarla, verdiği hizmet dolayısıyla katma değer vergisine tabi olan davacı kurumun, bu vergiyi yansıtma olanağının bulunup bulunmadığına bakılmaksızın verginin ödenmesi bakımından Hazineye karşı sorumlu olduğundan, bu faaliyeti dolayısıyla katma değer vergisi hesaplanmasında hukuka aykırılık görülmemiştir."

KDV'den istisnadır. m. 17/I-b' ye göre ise tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetler KDV'den istisnadır.

Danıştay, vakıf üniversitelerinin KDV Kanunu m.17'de yer alan istisnadan yararlanmayacağı görüşündedir.

“.....Her ne kadar, davacı Kurum tarafından, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun ek 7 nci maddesi delaletiyle, aynı Kanunun 56 ncı maddesinde yer alan mali kolaylık, muafiyet ve istisnalardan vakıf üniversitelerinin de aynen yararlanmaları gerektiği ileri sürülmemekte ise de; yukarıda anılan 3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesinde belirtilen, ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri katma değer vergisine tabi bulunan kurumlar arasında Devlet üniversitelerinin de sayılmış bulunması karşısında, 2547 sayılı Kanunun anılan maddesinde sözü edilen mali kolaylık, muafiyet ve istisnaların katma değer vergisiyle ilgilerinin olmadığı açıktır.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin (a) bendinde, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinden istisna edildiği hükme bağlanmış, Anayasanın 42 nci maddesinin 8 inci fıkrasında ise eğitim-öğretim kurumlarında sadece eğitim, öğretim, araştırma ve inceleme ile ilgili faaliyetlerin yürütüleceği açıklanmış, 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 3 üncü maddesinde de yüksek öğretim, üniversite ve birimlerinin tanımı yapılmış, 4 üncü maddesinde yüksek öğretimin amacı, 5 inci maddesinde ilkeleri sayılmış bulunmaktadır.

Yukarıda anılan kanun hükmüne göre katma değer vergisi istisnası; ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin olup, okul ve üniversitelere ise ilmi yaymak, teşvik etmek ve ıslah etmek gibi bir fonksiyon ve görev verilmediği anlaşılmaktadır. Bu nedenle de kültürel bir faaliyet olan ilim ve fenni yayma ile eğitim-öğretim faaliyeti olan okul işletmeciliği, amaçları, araçları itibarıyla birbirinden farklı faaliyetler olduğundan, davacı üniversitenin eğitim ve öğretim faaliyetinin bu istisna hükümleri içinde değerlendirilmesine de olanak bulunmamaktadır.”²⁷

²⁷ Danıştay 11. Daire, 19.10.1998,E: 1997/785, K: 1998/3508; Danıştay 7. Daire, 02.04.2000,E: 2000/5572, K: 2000/1024; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 29.06.2006, E: 2006/150, K: 2006/230. <http://danistay.gov.tr> (Erişim: 14.07.2010); Danıştay 7. Daire, 09.12.2003, E: 2003/688, K: 2003/4982; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 29.09.2006, E: 2006/157, K: 2006/237, <http://www.legalbank.net> (Erişim:03.01.2011).

Danıştay 17. maddedeki KDV istisnasının ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin olduğu, Yüksek Öğretim Kanunu'na göre üniversitelere ilmi yaymak, teşvik etmek ve ıslah etmek gibi bir fonksiyon ve görev verilmediği görüşündedir. Oysa Yüksek Öğretim Kanunu'nun 4. maddesinde yükseköğretimin amacına baktığımızda bu yorumun doğru olmadığı kanaatindeyiz.

Yüksek Öğretim Kanunu'nun 4. maddesinde yükseköğretimin amacı:

- a) Öğrencilerini;
 - (1) ATATÜRK İnkılapları ve ilkeleri doğrultusunda ATATÜRK milliyetçiliğine bağlı,
 - (2) Türk milletinin milli, ahlaki, insani, manevi ve kültürel değerlerini taşıyan, Türk olmanın şeref ve mutluluğunu duyan,
 - (3) Toplum yararını kişisel çıkarının üstünde tutan, aile, ülke ve millet sevgisi ile dolu,
 - (4) Türkiye Cumhuriyeti Devletine karşı görev ve sorumluluklarını bilen ve bunları davranış haline getiren,
 - (5) Hür ve bilimsel düşünce gücüne, geniş bir dünya görüşüne sahip, insan haklarına saygılı,
 - (6) Beden, zihin, ruh, ahlak ve duygu bakımından dengeli ve sağlıklı şekilde gelişmiş,
 - (7) İlgi ve yetenekleri yönünde yurt kalkınmasına ve ihtiyaçlarına cevap verecek, aynı zamanda kendi geçim ve mutluluğunu sağlayacak bir mesleğin bilgi, beceri, davranış ve genel kültürüne sahip, vatandaşlar olarak yetiştirmek,
- b) Türk Devletinin ülkesi ve milletiyle bölünmez bir bütün olarak, refah ve mutluluğunu artırmak amacıyla; ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmasına katkıda bulunacak ve hızlandıracak programlar uygulayarak, çağdaş uygarlığın yapıcı, yaratıcı ve seçkin bir ortağı haline gelmesini sağlamak,
- c) Yükseköğretim kurumları olarak yüksek düzeyde bilimsel çalışma ve araştırma yapmak, bilgi ve teknoloji üretmek, bilim verilerini yaymak, ulusal alanda gelişme ve kalkınmaya destek olmak, yurt içi ve yurt dışı kurumlarla işbirliği yapmak suretiyle bilim dünyasının seçkin bir üyesi haline gelmek, evrensel ve çağdaş gelişmeye katkıda bulunmaktır.

Söz konusu maddeden de açıkça anlaşıldığı gibi üniversitelerin ilim, fen ve güzel sanatları yaymak ve teşvik etmek gibi amaçları vardır ve bu amaçları gerçekleştirmek üniversitelerin görevlerinden veya işlevlerinden biridir. Zaten üniversitelere Yükseköğretim Kanunu bu görevi vermese dahi üniversitelerin tabiatı gereği böyle bir işlevi vardır. "Özellikle bünyelerinde güzel sanatlar ve mimarlık fakülte ve bölümleri bulunan üniversiteler, güzel sanatların topluma mal edilmesinde ve gelişmelerinde önemli rol oynarlar. Madde içeriğinde "**güzel sanatlar**" ibaresi de bulun-

duğuna göre, bu açıdan üniversitelerin hizmetlerinin söz konusu istisna kapsamı içine girmesi gerekir. Öte taraftan maddenin (b) fıkrasında da, “*Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri*” yoluyla kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetler istisna kapsamına alınmıştır. Bu tür kurumları müstakil olarak işletenlerin hizmetlerini vergi istisnasına tabi kılmak ve eğitim öğretim ve bilimsel araştırmalarla birlikte söz konusu faaliyetleri de yapan vakıf üniversitelerine bu istisnayı tanımamak, haksızlık olacaktır.”²⁸ Yine KDV Kanununun 17. maddesindeki “*Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar*” başlığından da eğitim hizmeti veren üniversitelerin bu istisnadan yararlanabileceği sonucu çıkmaktadır.

Bilim, fen ve güzel sanatları yaymak, islah ve teşvik etmek amacıyla eğitim ve öğretim faaliyetinde bulduklarına kuşku bulunmayan vakıf üniversiteleri ticari faaliyet statüsüne dâhil olmayıp, sosyal hizmet faaliyeti statüsünde yer almaktadırlar. Dolayısıyla ticari faaliyet sayılmayan bilim ve fennin ve güzel sanatların eğitimi ve öğretimi hizmeti karşılığında öğrencilerden tahsil ettikleri ücretler KDV Kanununun 17. maddesinin 1. fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde yazılı hükümler kapsamında istisna konusu yapılmalıdır²⁹.

6. Sonuç

Vakıf üniversitelerinin, Anayasa ve Yüksek Öğretim Kanunu’nda yer alan hükümler, Anayasa Mahkemesi’nin verdiği kararlar ışığında kamu tüzel kişisi olduğu açıktır.

Vakıf Yükseköğretim kurumlarının almış oldukları ücretler harç niteliğindedir. Çünkü hem Anayasa’nın 130. maddesinde, hem de Yüksek Öğretim Kanunu’nda ayırım gözetmeksizin vakıf üniversiteleri ile devlet üniversiteleri kamu kuruluşu olarak kabul edilmiş ve vakıf üniversitelerinin ticari amaçlarla kurulamayacağı ifade edilmiştir. Vakıf üniversiteleri tarafından tahsil edilen öğretim ücretlerinden de ayrıca KDV tahsil edilmesi, kurumlarda öğrenim gören kişiler ile devlet üniversitelerinde öğrenim gören kişiler arasında eşitsizlik yaratmaktadır.

Vergi idaresi ve Danıştay vakıf üniversitelerinin sunduğu eğitim-öğretim hizmetinin ticari nitelikte bir hizmet olduğu ve vakıf üniversitelerinin KDV mükellefi olduğu yönünde görüş bildirmektedirler. Devlet ve vakıflarca kurulan ve işletilen üniversitelerin kazanç amacı güdemeyecekleri Anayasa’da açık bir şekilde hüküm altına alınmıştır. Bu durumda üniversitelerce ifa edilen eğitim ve öğretim hizmetleri karşılığında bir bedel (öğrenim harcı, ikinci öğrenim harcı, bedel) alınmış olsa dahi bu hizmeti ticari faaliyet olarak kabul etmek mümkün değildir. Vakıf üniversitelerinin faaliyetleri kazanç getirici faaliyetler olarak kabul edilmeyeceğinden bu kurumların vermiş oldukları eğitim öğretim hizmetleri karşılığında aldıkları ücretlerin katma değer vergisinin konusuna girmemesi gerekir.

Vakıf üniversitelerinin Katma Değer Vergisi Kanunu’nda yer alan kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar açısından durumunu incelediğimizde Danıştay’ın ve vergi idaresinin görüşünün aksine vakıf üniversitelerinin tahsil etmiş oldukları öğretim ücretlerinin KDV Kanunu m.17 madde kapsamında yer alan istisnadan yararlanması gerektiği kanaatindeyiz.

²⁸ ÖNER, s.34.

²⁹ ANKARA YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI, **Mevzuatı İzleme Komisyonu Kararı**, Karar No: 15, Tarih: 07.12.1999. <http://www.ankara.ymmo.org.tr/mevzuatlar.php?cmd=detay&id=100> (Erişim:12.07.2010)

Avrupa Birliği üyesi ülkelerin hemen hepsinde ilköğretim, lise, yüksek öğretim ve meslek eğitim hizmetleri ya KDV'den istisnadır ya da sıfır oran uygulanmaktadır. Mesela, İrlanda, İspanya, İsveç, İtalya, İngiltere³⁰ gibi ülkelerde eğitim hizmetleri KDV'den istisnadır. Almanya³¹, Fransa³², Belçika, Danimarka, Finlandiya, Hollanda, Lüksemburg, Portekiz, Yunanistan gibi ülkelerde ise eğitim hizmetlerine kısmi istisna uygulanmaktadır³³. Avrupa Birliği ülkeleri KDV istinası uygularken eğitim hizmeti veren kurumun devlete mi özel kesime mi ait olduğu konusunda bir ayırım gözetmemektedir. Ülkemizde devlet kurumlarının vermiş olduğu ilköğretim, lise ve yükseköğretim hizmetleri KDV'den istisna iken, özel eğitim kurumlarının vermiş oldukları ilköğretim, lise eğitimi hizmetleri ile vakıf üniversitelerinin vermiş oldukları yüksek öğretim hizmetleri %8 oranında KDV'ne tabidir. Vakıf üniversitelerinin kar amacı güden özel eğitim kurumu gibi algılanmasından vazgeçilmeli ve bu kurumların sunmuş oldukları yükseköğretim hizmetleri KDV kapsamından çıkarılmalıdır.

Kaynakça

Akdoğan, A. (2009), Kamu Maliyesi, Geliştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Akgül Y. G. (2009), Kamu Maliyesi, Genişletilmiş 3. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası, Mevzuatı İzleme Komisyonu Kararı, Karar No: 15, Tarih: 07.12.1999. <http://www.ankara.ymmo.org.tr/mevzuatlar.php?cmd=detay&id=100>

Erol, A. (2007), "*Vakıf Üniversitelerinin KDV Karşısındaki Durumu I*", Yaklaşım Dergisi, Yıl: 15, Sayı: 176, http://www.yaklasim.com/mevzuat/d_ergi/read_frame.asp?file_name=2007089550.htm.

Kızılot, Ş. (2010), Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Yaklaşım Yay., Ankara.

Mutluer, M. K. (2007), Vergi Özel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yay.168, İstanbul Mayıs.

Nadaroğlu, H. (2000), Kamu Maliyesi Teorisi, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, Beta Yay., İstanbul.

Ozansoy, A. (2009), Türk Vergi Hukukunda Eğitimin Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yay., Ankara.

Öner, E. (2005), "*Vakıf Üniversitelerinin Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti*", Yaklaşım Dergisi, Yıl:13, Sayı: 154, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005107054.htm

Pehlivan, O. (2010), Kamu Maliyesi, Trabzon.

³⁰ Billur YALTI SOYDAN, *Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi (Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi)*, Beta Yay., İstanbul1998, s.231.

³¹ YALTI SOYDAN, s.222.

³² YALTI SOYDAN, s.226.

³³ Ahmet OZANSOY, *Türk Vergi Hukukunda Eğitimin Vergilendirilmesi*, Yaklaşım Yay., Ankara 2009, s.46-47.

- Saban, N.** (2009), Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Beta Yay. İstanbul.
- Söyler, İ.** (2008), *Eğitim Hizmetleri Bağlamında Vakıf Üniversitelerinin Finansal ve Vergisel Sorunları*”, Maliye Dergisi, Sayı:154, Ocak –Haziran Sayısı, <http://www.maliyeokulu.org.tr> .
- Şenyüz, D., Gerçek, A., Yüce, M.,** (2008), En Son Değişikliklere Göre Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yay., Ankara.
- Yaltı Soydan, B.** (1998), Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi (Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi, Beta Yay., İstanbul.
- Yüksek Öğretim Kurumu,** (2007), Türkiye'nin Yükseköğretim Stratejisi, Ankara.
<http://danistay.gov.tr>
<http://www.legalbank.net>.
<http://www.ivdb.gov.tr>
<http://tdkterim.gov.tr/bts>
<http://www.anayasa.gov.tr>

% 10 BARAJININ BÜTÇESEL ANALİZİ

Orhan Şener^a

ÖZET: Türkiye’de 12 Eylül Anayasasıyla uygulanmaya başlanan % 10 barajı ve diğer barajlar temsilde adalet ve yönetimde istikrar ilkelerini birlikte bozduğundan son derece antidemokratik bir uygulamadır. Böyle bir uygulama ile %35 oy alan bir siyasi parti kolaylıkla anayasayı bile değiştirecek, %66 gibi aşırı bir temsil ya da oylama gücü kazanabilmektedir. Bu durum ise, anayasanın temsilde adalet ve yönetimde istikrarın birlikte sağlanmasına ilişkin hükmüne tamamen aykırı olduğu gibi, çok sayıda seçmenin demokrasiye olan güvenini de sarsmaktadır. Bu nedenle, aşağıdaki yazımızda % 10 baraj uygulamasının toplumsal tercihlerde bir sapmaya yol açarak, seçmenlerin refahını nasıl olumsuz yönde etkilediği ele alınmaktadır.

1. Dünyada Ülke Barajı Uygulamaları

Dünyada 203 ülkeden sadece 45 ülke seçim barajı uygulamakta olup, Sri Lenka ve Türkiye 5 10 barajını uygulamaktadır. Türkiye’den sonra en yüksek baraj % 7 oranıyla Rusya’da uygulanmasına karşın, bu ülkede de mecliste temsil edilemeyen oyların sayısı oldukça yüksektir. 5 5 barajını sadece Fransa ve Belçika uygulamaktadır. Bir çok Batı demokrasilerinde ise % 2 ile 4 arasında değişen barajlar uygulanmaktadır. Avrupa’da en yüksek baraj olan %5, Almanya ve Belçika’da uygulanmakta olup, % 4 barajını uygulayan ülkelere örnek olarak Estonya, Gürcistan, Moldova, Polonya, ve Çek Cumhuriyeti örnek olarak gösterilebilir. Buna karşın, Avusturya, Bulgaristan, İtalya, Norveç, Slovanya ve İsveç % 3 barajını uygulamaktadırlar. En düşük seçim barajını % 2 oranıyla İspanya, Yunanistan, Romanya, Ukrayna uygulamaktadır. Danimarka’da oyların 0.67 sini ve Hollanda’da ise, 1/150 sinin alınması 1 milletvekili çıkarabilmek için yeterlidir. Bu karşılaştırmalarımız Türkiye’de uygulanmakta olan % 10 luk ülke barajının ne kadar antidemokratik bir uygulama olduğunu açıkça göstermektedir.

Siyaset bilimciler seçmenlerin ancak bir kez olmak üzere seçimler sırasında hür iradelerini açıklayabildiklerini, dolayısıyla gelecek seçimlere kadar temsil yetkilerini devrettikleri politikacıların ve oylarının esiri olduklarını ileri sürerler. Bu sorun ilk kez J.J. Rousseau tarafından, seçmenlerin tercihlerinin parlamentoya aktarılmasının olanaksız olduğunu ileri sürerek milli iradenin söz konusu olamayacağını ileri sürmüştür. Ona göre toplumsal tercihler ancak, direk demokrasi kurallarının uygulandığı yerel yönetimler düzeyinde olanaklıdır (1). Bu nedenle, seçmenlerin tercihlerini parlamentoya aktarmalarına olanak verecek seçim yöntemleri son derece önem kazanmaktadır. Ne var ki, Türkiye’de uzun yıllardan bu yana uygulanmakta olan yüksek barajlı seçimler sırasında, temsilde adaletten uzaklaşıldığı gibi, ayrıca oylarının istemedikleri partilere aktarılması nedeniyle seçmenlerin büyük bir bölümü huzursuz olmaktadır. Buna karşın, % 10 barajından yararlanarak iktidara gelen partiler genellikle aldıkları oylara oranla çok daha fazla temsil gücü elde ettiklerinden, bu adaletsizliğin devam etmesinden rahatsız olmamaktadırlar. Ancak, temsilde adaletten dramatik bir biçimde uzaklaşılması, çoğu seçmenin demokrasiye olan güvenini sarstığı gibi, önemli bir seçmen grubunun seçimlere katılmamasına da

^a Prof Dr Orhan Şener, Kadir Has Üniversitesi, Hukuk Fakültesi

neden olmaktadır. Sorunun giderek daha da önem kazanması nedeniyle konuyu, yeni bir sosyal bilim dalı olarak Batı ülkelerinde üniversitelerde okutulmaya başlanan, **Siyasal Maliye** (Public Choice) ilkeleri yönünden ele alacağız.

2. Yönetimde İstikrarsızlık ve Temsilde Adaletsizlik

Bilindiği gibi, gelişmiş ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de anayasa temsilde adalet ve yönetimde istikrar arasında bir dengenin sağlanması gerektiğini hükme bağlamıştır. Ne var ki, Türkiye'de uzun zamandan beri uygulanmakta olan % 10 barajı temsilde adaletten dramatik bir biçimde sapılmasına yol açmıştır. Öte yandan, bu adaletsiz baraj uygulamasıyla başa geçen siyasi partiler ise, yönetimde istikrarı sağladığını iddia ederek, % 10 barajının makul sayılabilecek olan, % 4 gibi bir Avrupa Birliği ülkeleri ortalamasına indirilmesine yaklaşmamaktadırlar. Son günlerde ise, dünyanın hiçbir demokratik ülkesinde uygulanmayan bu yüksek barajın siyasi partilerin bazılarının bağımsız adaylarla seçimlere girmek zorunda kaldığı görülmektedir. Ne var ki, sorun sadece siyasi partiler yönünden ele alındığından, geniş bir seçmen kitlesinin durumu gözden kaçırılmaktadır.

Dünya ve Türkiye uygulamaları yüksek barajlarla yönetimde istikrarın sağlanamadığını gösteren örneklerle doludur. Avrupa ülkelerinde uygulanan düşük barajlarla yönetimde istikrarın daha kolay sağlandığı görülmektedir. Şöyle ki, barajı geçen partilerin genellikle sağ ya da sol birlikler biçimde hükümeti kurmaları, uygulanan nispi seçim sistemiyle bile oldukça kolaylaşmaktadır. Öte yandan, Türkiye'de yönetimde istikrar denilince genellikle hükümetin kolayca kurulabilmesi anlaşılmaktadır. Ne var ki, yönetimde istikrar daha çok bürokrasinin ya da kamu yönetiminin iyi işlemesiyle ilgilidir. Geçmiş yıllarda İtalya'da hükümetler uzun bir süre boyunca kurulamadığı halde, ekonomik ve sosyal yaşamda ciddi bir sorun yaşanmadı. Hatta bu yıllarda İtalya'da ekonomik kalkınma hızı daha da arttı. Çünkü, Batı demokrasi-lerinde genellikle kamu yönetiminde **merit** ya da liyakat sistemi uygulandığından, hükümetlerin kurulamaması yönetimde istikrarı etkilememektedir. Örneğin, sağcı ve solcu hükümetlerin değişmesine karşın, Almanya'da merkez bankası başkanı 25 yıl kadar görevinin başında kalmamıştır. Buna karşın, Türkiye'de hükümetlerin kolayca kurulmasına karşın, **spoil** ya da hükümetin adamlarını başa getirilmeleri, kamu yönetiminde etkinliği azaltmakta ve ekonomik istikrarsızlığa yol açmaktadır. Buna karşın, 27 Mayıs Anayasasının uygulamaya konulduğu ve % 10 barajının uygulanmadığı yıllarda, ekonomik büyüme hızı % 7 gibi yüksek düzeylerde ve sürdürülebilir biçimde gerçekleşmiştir. Bu açıklanan nedenlerle, Türkiye'de % 10 barajı uygulamasının bir yandan yönetimde istikrarsızlığa yol açarken, öte yandan temsilde adaletten uzaklaşılmasına yol açtığı söylenebilir.

3. Türkiye'de Temsilde Adaletsizlik Uygulamaları

Aşağıdaki tablolarda da yer aldığı gibi, Türkiye'de 1950-1960 arası ile, 1980 yılından günümüze kadar temsilde adaletsizlik ilkesinden önemli ölçüde sapılmıştır.

1950 seçiminde, Demokrat Parti aldığı % 53 oy karşılığında mecliste % 84 oranında temsil gücü ya da sandalye kazanmıştır.

1954 seçim yılında ise, Demokrat Parti aldığı % 56 oy karşılığında % 92 oranında temsil gücü kazanırken, Cumhuriyet Halk Partisi ise, % 35 oyu karşılığında % 5.6 oranında milletvekili çıkarmıştır.

Bu büyük adaletsizlik, baraj uygulamasının kaldırıldığı ve çoğunluk sisteminden nispi temsile geçildiği 27 Mayıs Anayasası uygulamasıyla tamamen ortadan kaldı-

rılmıştır. **Ulusal Bakiye** denilen bir yöntemle göre, artık oylar partilere aldıkları oylarla orantılı bir biçimde dağıtılarak uygulanan ideal bir yöntem 12 Eylül, 1980 Anayasasına kadar devam etmiştir. Ne var ki bu Anayasa ile 1950'li yıllardaki gibi temsilde adaletsizliğe yol açan baraj uygulamaları başlatılmıştır. Böylece,

1984 yılında yapılan seçimde Ana Vatan Partisi (ANAP) aldığı % 34 oyu karşılığında mecliste % 65 oranında temsil gücü kazanırken,

1991 seçim yılında daha önce % 42 oranında oy alan Demokratik Sol Parti, aldığı % 10.8 oyu karşılığında, 49 milletvekili çıkarılması gerekirken, sadece 7 milletvekili çıkarabilmiştir. Bunun nedeni olarak, aşağıda açıklandığı biçimde % 10 ülke barajına ek olarak, seçim bölgesi barajı ve kontenjan oyu aktarımı gösterilebilir.

Öte yandan, CHP, MHP ve Doğru Yol gibi partiler önceki seçimlerde hükümet ortakları oldukları halde, sonraki seçimlerde ise, % 10 barajının çok az altında oy aldıklarından meclise girememişlerdir. Önceki seçimlerde yüksek oranda oy alabilen bu partilerin barajın altında kalmalarının nedenleri olarak % 10 ülke barajı, seçim çevresi barajı ve kontenjan uygulamaları olmuştur. Seçim çevresi barajı çıkarılacak milletvekili sayısına bağlı olarak değişmekteydi. Örneğin, bir küçük seçim bölgesinden 2 milletvekili çıkarılması durumunda baraj % 50 olurken, 4 milletvekili için % 25 olmaktadır. İktidardaki ANAP'ın kasabaları il yaparak küçük seçim çevreleri oluşturması ve seçim ekonomisi uygulamalarıyla siyasi partiler arasında rekabet üstünlüğü sağlamasına yol açmaktaydı. Ayrıca, baraj altında kalan oylar da kontenjan oyu adı altında, en çok oyu alan siyasi partiye aktarılmaktaydı. Bu tür bir anti-demokratik uygulamaya göre, bir siyasi parti % 10 ülke barajının üzerinde oy alsaydı, eğer seçim çevresi barajını aşamazsa, o bölgeden 1 milletvekili bile çıkarılmıyordu.

1995 yılı yapılan seçimlerde ise, kontenjan oyu transferi ve seçim bölgesi barajları kaldırıldı. Ancak, yapılan bu değişiklik nedeniyle temsilde adalet yine de iyileştirilemedi.

2002 yılında uygulanan % 10 ülke barajına göre seçim sonuçları:

AKP	% 34.2	oranındaki oyu karşılığında	% 66.9	oranında
CHP	% 19.5	oranındaki oyu karşılığında	% 31.1	oranında

2007 yılında % 10 ülke barajı uygulandığı seçim sonuçları ise şöyledir:

AKP	% 46.6	oranındaki oyu karşılığında	% 62	oranında
CHP	% 20.9	oranındaki oyu karşılığında	% 20.4	oranında
MHP	% 14.3	oranındaki oyu karşılığında	% 14.3	oranında
BAĞIMSIZLAR	% 5.2	oranındaki oyu karşılığında	% 4.7	oranında

oranında temsil gücü kazanmışlardır.

4. Sıfır Baraj Uygulaması

27 Mayıs Anayasasının seçim barajını tamamen kaldırarak sıfırlaması sonucu yapılan seçimlerde, siyasi partiler aldıkları oylarla orantılı bir biçimde mecliste temsil gücü kazandılar. Seçim sonuçlarına göre,

Adalet Partisi aldığı	% 53	oyu karşılığında	% 53.3	oranında,
CHP,	% 28.7	oyu karşılığında	% 30	oranında
Yeni Türkiye Partisi,	% 3.7	oyu karşılığında	% 4.2	oranında
Türkiye İşçi Partisi,	% 3	oyu karşılığında	% 3.1	oranında

Temsil gücü kazanarak, oyları oranında milletvekili çıkardılar. Nispi temsil sisteminin uygulandığı bu seçimde, seçim bölgelerindeki artık oylar toplanarak partilere aldıkları oylarla orantılı olarak dağıtıldı. Böylece, Avrupa ülkelerindeki uygulamalara benzer biçimde küçük partilerin az da olsa, mecliste aldıkları oya göre biraz daha milletvekili çıkarmaları olanağı yaratıldı.

Temsilde adaletin en ideal biçimde gerçekleştirildiği bu seçim sistemine 12 Eylül 1980 I Anayasası ile son verildi. Askeri yönetimin bu ideal seçim sistemini % 10 ilke barajı koyarak değiştirmesinin en önemli sebeplerinin başında sosyalist partilerin ve Kürt partilerinin mecliste temsil edilmesinin önlenmesi gelmektedir. Buna karşın, % 10 barajı kamuoyuna karşı istikrarlı hükümetlerin kurulmasını kolaylaştırdığı biçimde savunulmuştur. Benzer yaklaşım günümüzde de iktidardaki partiler tarafından ileri sürülmektedir

5. Mali İstismar Sorunu

Yüksek baraj uygulaması genellikle parlamentoda tek bir partinin egemen olmasına yol açmaktadır. Türkiye'de birçok seçimde toplam oyların % 35 ini alan partinin mecliste 2/3 ya da % 65 gibi bir milletvekili çoğunluğuna sahip olması, seçmenlerin istemedikleri partiye oy vermek zorunda kalmalarına yol açmaktadır. Şöyle ki, böyle bir durumda en çok oyu alan bir siyasi parti, rakip partileri destekleyen seçmenlerin yaklaşık % 30 unun oyunu de elde etmiş sayılmaktadır. Öte yandan, muhalefet partilerinin toplam oyu aldıkları oyların toplamından çok daha az bir oranla milletvekili çıkarabilmektedirler. Böylece, muhalefetin temsil gücü minimum düzeye inmektedir. Böyle bir mecliste ise, muhalefetin bütün direnmelerine karşın yasalar büyük bir çoğunluk desteğiyle çıkarılabilmektedir. Bu nedenle, hukuk ilkelerine uygun olmayan çok sayıda yasa çıkarılabilmektedir.

Bu açıklanan **çarpık temsil** (misrepresentation) durumu, seçmenlerin % 35 inin tercih yapılarına uygun olarak bütçe (kamu harcaması, vergi ve borçlanma) yasalarının kolayca çıkarılmasına olanak sağlamaktadır. Ne var ki, barajlar nedeniyle demokrasiye olan güvenlerini kaybettiklerinden dolayı seçimlere katılmayan önemli bir seçmen kitlesi de hesaba katıldığında, 1.nci olan partinin gerçekte yaklaşık % 25 oyu karşılığında % 65 oranında **aşırı temsil** (overrepresentation) gücü kazandığı görülür. Bu durumda, 1.nci parti aşırı temsil ya da **oylama gücü** (voting power) kazanırken, muhalefet partilerine oy veren seçmenler ise, mecliste **eksik temsil** (underrepresentation) edilirler. (2) Böylece, iktidardaki partiyi destekleyen (ya da gerçekte azınlığı oluşturan) seçmenlerin tercihlerine uygun olarak hazırlanan bütçe harcamalarının finansmanına muhalefet partilerine oy veren seçmenler istemeyerek ödeme zorunda kaldıkları vergilerle katılmak zorunda kalırlar. Doğal olarak, azınlık oyu ile hükümeti kuran siyasi partinin sunduğu kamusal mal ve hizmetler, kendi

seçmenlerinin tercih yapılarına uygun olduğu halde, çoğunluğu oluşturdukları halde meclise tercihleri yansıtılmayan seçmenler geniş bir seçmen kitlesi tarafından talep edilmemektedir. Bu nedenle, muhalefet partilerini destekleyen seçmenlerin istemedikleri kamusal mal ve hizmetleri tüketme durumunda kalmaları ve bütçenin finansmanını zorlamaya dayanan vergilerle finanse etme zorunda kalmalarına mali sömürü denilmektedir. Alevilerin, Hıristiyanların ve bir çok seçmenin Diyanet İşleri Başkanlığını sunduğu hizmetler tercih yapılarına uymadığı halde, bu kuruluşun harcamalarını istemeyerek ödedikleri vergilerle finanse etmek zorunda kalmaları gibi somut örnekler verilebilir. Öte yandan, büyük bir seçmen kitlesinin demiryolu taşımacılığını yeğlemesine karşın, iktidardaki partinin oto yol harcamalarının finansmanını arabası olmayanların vergileriyle karşılaması gibi sayısız örnekler verilebilir. İktidarların uyguladıkları eğitim, sağlık, toplu konut ve sosyal güvenlik gibi sosyal hizmetlerin seçmenlerin çoğunluğunun tercih yapılarına uygun olmaması durumlarında söz konusu mali sömürü daha da yüksektir.

Mali sömürü, siyasal karar almanın maliyetinin hesaplanması sırasında, iktidarın muhalefette kalan **seçmenlere yüklediği dışsal maliyetler** (voters externality cost) olarak kullanılan oylama ya da seçim yöntemlerine göre değişmektedir. Örneğin, geçmiş yıllarda olduğu gibi, Büyük Kent Belediye başkanlarını % 20 gibi azınlık oyu ile seçilmesinde ve baraj sisteminin uygulandığı seçimlerde seçmenlere yüklenen dışsal maliyetler maksimum düzeye yükselmektedir. Buna karşın, hükümetin % 50 +1 oyla kurulduğu, koalisyon yönetimlerinde ve Avrupa ülkelerindeki uygulamalarda mali sömürü toplumun tolare edebileceği düzeydedir. Çünkü, muhalefette kalan seçmenler mecliste %50-1 oyla temsil edildiğinden, **tercihlerinin açıklanması** (revealing the preferences) olanağı bulunmaktadır. Kaldı ki, muhalefetteki partilerin sonraki seçimlerde iktidarı elde etme olanakları bulunmaktadır. Buna karşın, Türkiye'deki % 10 barajının uygulandığı çoğunluk sistemine göre ise, muhalefette kalan partilerin, baraj düşürülmediği sürece başa geçmeleri olasılığı yok gibidir. Bu nedenle, % 10 baraj uygulamasıyla elde edilen minimum oyla mecliste maksimum düzeyde oylama gücü kazanılması, siyasal maliyede **azınlık diktası** (tyranny of the majority) olarak değerlendirilmektedir. Ancak, bu durumun günümüz demokrasilerinin en önemli kuralı olan, azınlıkların haklarının çoğunluk tarafından korunması gerektiğini öngören ilke ile hiç ilişkisi yoktur.

6. Azınlık Haklarının Korunması

Batı demokrasilerinde azınlıkta kalan seçmenlerin tercihlerinin parlamentoya yansıtılmasını sağlayacak biçimde seçim sistemleri geliştirilmiş bulunmaktadır. Özellikle, İskandinavya, Almanya ve Polonya gibi bir çok ülke bu amaçla çifte seçim barajları uygulamaktadırlar. Bunlardan birincisi, %4 gibi bir ülke barajı olup, ikincisi ise azınlıkta kalan seçmen grupların temsiline olanak veren % 13 barajıdır. Buna göre, örneğin Polonya'nın belli bir bölgesinde yerleşik Alman azınlığın oluşturduğu seçim çevresinde % 12 nin üzerinde oy alınması durumunda, alınan oylar % 4 ülke barajının altında kalması durumunda bile, bu azınlık grubu parlamentoda temsil edilebilmektedir. Bu uygulama örneğin en son Almanya seçimlerine şöyle yansımaktadır.

2009 yılı Federal Meclise giren partilerin oyları ve milletvekili sayıları

Hristiyan Demokratik Birlik	% 27.3	oy karşılığında	194
Hristiyan Sosyal Birlik, Bavyera	% 6.5	oy karşılığında	45
Sosyal Demokrat Parti	% 23.0	oy karşılığında	146
Hür Demokratik Parti	% 14.6	oy karşılığında	93
Sol Parti	% 11.8	oy karşılığında	76
Yeşiller ve 90 Birliği	% 10.7	oy karşılığında	68

Milletvekili çıkarmışlardır. Aldıkları oylar % 2 ile 0.5 arasında değişen 6 kadar siyasi parti barajı altında kaldıkları için Federal Meclise milletvekili sokamamışlardır. Yukarıdaki tablodan, barajı geçerek parlamentoya girebilen sol parti aldığı oya göre 2, Yeşiller Partisi 2 ve Bavyera Hristiyan Sosyal Birlik Partisi 5 milletvekilini fazladan kazanmışlardır. Yukarıda açıkladığımız gibi, bu ülkede bir seçim bölgesinden % 12 nin üzerinde oy alan ancak % 4 ülke barajını geçen küçük partilere ek milletvekilliği verilerek, azınlıkta kalanlara pozitif ayrımcılık yapılmaktadır. Benzer durum İskandinavya ülkeleri için söz konusudur.

2011 yılında Finlandiya'da yapılan seçimlerin sonucuna göre,

Ulusal Koalisyon	% 20.4	oy oranındaki oyu karşılığında	44
Fin Sosyal Demokrat Parti	%19.1	oy oranındaki oyu karşılığında	42
Gerçek Fin	% 19.1	oy oranındaki oyu karşılığında	39
Merkez Parti	%15.8	oy oranındaki oyu karşılığında	35
Sol Birlik	% 8.1	oy oranındaki oyu karşılığında	14
Yeşiller Birliği	% 7.3	oy oranındaki oyu karşılığında	10
İsveç Halk Partisi	% 4.3	oy oranındaki oyu karşılığında	9
Hristiyan Demokratlar	% 4	oy oranındaki oyu karşılığında	6

Milletvekilliği kazanmışlardır. Tabloya göre, İsveç Halk Partisi ile Hristiyan Demokratlar birbirine oldukça yakın oylar almalarına karşın, % 12 seçim bölgesini geçen İsveç Halk Partisi lehine pozitif ayrımcılık yapılmıştır. Buna karşın, 10 kadar küçük parti ülke barajını geçemediklerinden meclise milletvekili sokamamışlardır.

7. Sonuç

Yukarıdaki açıklamalarımıza göre, Anayasanın temsilde adalet ve yönetimde istikrarın birlikte sağlanabilmesi için, çoğunluk kuralı yerine nispi temsil sistemi düşük barajlarla uygulanması gerekir. % 3 ülke ve % 12 seçim bölgesi barajının ileri demokrasi ülkelerinde temsilde adaleti sağlamada son derece etkin olduğunu göstermektedir. Türkiye'de uygulanmakta olan % 10 barajı tek parti diktasına yol açarak muhalefeti tamamen ortadan kaldırmaktadır. Bu nedenle, bu antidemokratik uygulamanın derhal kaldırılarak, 27 Mayıs Anayasasının nispi temsil sistemi ve barajsız modeli uygulamaya konulmalıdır. Bu model teorik yönden de şimdiki kadar geliştirilen en ideal uygulamaya olanak vermektedir.

Yönetimde istikrarın sağlanmasıyla hükümetlerin kolayca kurulabilmesi arasında direk bir ilişki yoktur. Yönetimde istikrar merit ya da liyakat sisteminin bürokraside yaygınlaştırılmasıyla olanaklıdır. Gerçekten, % 10 barajının uygulanması daha önceki seçimlerde hükümetlerde yer alan çok sayıda siyasal partilerin silinmelerine yol açarak, yönetimde istikrarı bozmuştur. Çoğunluk kuralı ABD ve İngiltere’de olduğu gibi sadece iki büyük partinin ortaya çıkmasına yol açmıştır. Ancak, Türkiye’nin sosyo- ekonomik ve siyasal yapısı iki partili sisteme uygun olmadığı da bir gerçektir.

Türkiye’de uygulanmakta olan % 10 barajı ayrıca muhalefeti tamamen etkinsiz hale getirmektedir. Muhalefetin olmadığı bir durum ise, doğrudan doğruya tek parti diktasına yol açmaktadır. Gelişmiş ülkelerde ise, düşük barajlı uygulamalarla muhalefet ile iktidar partileri arasında tam bir denge kurulmasına önem verilmektedir. Örneğin, en son seçimlerde Finlandiya’da iktidar partilerinin milletvekili sayısı 99 olduğu halde, muhalefet partilerinin toplam milletvekili sayısı 101dir.

Türkiye’de sadece ülke barajının % 3 ya da 4 e indirilmesiyle, temsilde adaleti sağlama olanağı pek yoktur. Küçük seçim bölgelerinde az sayıda seçmen 1 milletvekili seçebilirken, büyük seçim çevrelerinde 1 milletvekili 3-4 katı sayıdaki seçmen oyu ile seçilebilmektedir. Bu nedenle, aynı sayıda seçmenle 1 milletvekili seçebilmesi için bütün seçim çevrelerinin coğrafi büyüklüğünün yeniden saptanması gerekmektedir.

Milletvekili aday adaylarının parti başkanları ya da merkez yönetimleriyle belirlenmesi yerine ön seçimle belirlenmesiyle, temsilde adaletin sağlanmasına katkıda bulunulabilmektedir.

Kaynakça

Rousseau J.J. (1913), *The Social Contrat*, Everyman’s Library, London, s. 7

Şener, O. (2010) *Kamu Ekonomisi*, Beta Yayınevi, İstanbul, s.(192-195)

Wikipedia, Election Threshold

ANAYASAL İKTİSAT ÖĞRETİSİNİN BİR SONUCU OLARAK MALİ KURAL UYGULAMALARI (ABD VE AB DENEYİMLERİ: TÜRKİYE'DE UYGULANABİLİRLİĞİ)

Mehmet ŞENTÜRK^a

Yusuf Ekrem AKBAŞ^b

ÖZET: Bu çalışmada; mali kural uygulamaları ile anayasal iktisat öğretisi arasında ilişki kurulmaya çalışılmıştır. Mali kural uygulamalarının, anayasal iktisat öğretilerine uygulamada karşılaşılan güçlükler neticesinde yürütme yetkisini elinde bulunduran siyasi mercilerin sıcak bakmadığı, ancak mali disiplinin gerçekleştirilmesi için anayasal iktisat doktrinine benzer bir uygulamanın yürütülmesinin gerekliliği ve mali kural uygulamalarının anayasal iktisat doktrinine göre uygulamada daha kolay olması vb. sebeplerden dolayı anayasal iktisat doktrininin bir sonucu olarak türetilmiş tartışılmış, mali kural uygulamalarının Amerika Birleşik Devletleri ve Avrupa Birliği uygulamalarından hareketle Türkiye'de uygulanabilirliği ile ülkelerin sosyo-ekonomik yapısına olumlu ve olumsuz etkilerine eleştirel üslupla yaklaşmıştır.

Ayrıca kamu tercihi teorisiyle anayasal iktisat doktrini arasındaki etkileşim açıklanmıştır. Çalışma sonucunda mali kural uygulamalarının anayasal iktisat öğretisi sonucunda gelişen bir uygulama olduğu ve mali disiplini sağlamada önemli bir etken olduğu sonucuna varılmıştır. Mali kural uygulamalarının bu olumlu yönüne karşın işsizlik ve ekonomik büyüme gibi makro ekonomik değişkenleri bazı durumlarda olumsuz yönde etkileyebileceği kanaatine varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Mali Kural, Anayasal İktisat, Kamu Tercihi Teorisi, Mali Disiplin.

1. Giriş

18. yy sonlarına doğru İngiltere'de başlayıp tüm ülkeleri etkisi altına alan sanayi devrimi ülkelerin siyasi yapılarında da değişikliklere neden olmuştur. Sanayi devrimiyle birlikte sanayileşme yaşayan ülkelerde işçi sınıfı gibi yeni alt sınıfların ortaya çıktığı görülmüştür. Bu sınıfların toplum içi ve toplum dışı faktörlere karşı korumasız oluşu ülkelerin devlet anlayışında değişiklik yapıp sosyal devlet ilkesinin benimsenip yerleşmesine zemin hazırlamıştır. 1929 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde başlayıp tüm dünyayı etkisi altına alan büyük buhran olarak ifade edilen ekonomik kriz, liberal ekonomi anlayışının zayıflamasına neden olmuş, buna ilave olarak Keynesyen öğretinin popülaritesinin artması devletin ekonomik hayata müdahalesini öngören teorilerin oluşumuna neden olmuştur.

Büyük buhranın ardından yayılmaya başlayan Keynesyen öğretisi, devletin ekonomiye maliye politikası aracılığıyla müdahalesini öngörmekteydi. Ancak bu maliye politikalarının 1970'lerde ortaya çıkan stagflasyon olgusunu çözememesi nedeni ile maliye politikalarının kullanılması tartışılır hale gelmiştir. Bunun en önemli nedeni ise uygulanan maliye politikalarının ihtiyari olmasıdır. Bununla birlikte son 20- 25 yılda maliye politikalarının uygulanmasında ihtiyarılığın mi yoksa mali kuralların mi daha etkili olabileceği üzerinde yoğunlaşmıştır. Özellikle maliye politikalarındaki ihtiyarılığın uygulanmasının olumsuz sonuçlar doğurması, yani önemli konjonktürel dalgalanmalar yaşanmış olması ve ekonomik istikrarsızlığın gerçek-

^a Öğr. Gör. Mehmet Şentürk, Kilis 7 Aralık Üniversitesi, Pazarlama ve Dış Ticaret Bölümü

^b Öğr. Gör. Yusuf Ekrem Akbaş, Kilis 7 Aralık Üniversitesi, Pazarlama ve Dış Ticaret Bölümü

leşmesi bağlamında bu tarz politikalara olan ilgi azalırken mali kurallara yönelme başlamıştır (Şengönlü ve Songur, 2010:4).

Bu çalışmanın amacı; anayasal iktisat kuramı tarafından desteklenen ve son 20-25 yıllık süreç dahilinde özellikle de gelişmiş ülke örneklerinde yerini bulan mali kural uygulamalarının işleyişini ve başarısını incelemektir. Çalışmanın ilk bölümlerinde Anayasal iktisat öğretisi, kamu tercihi teorisi ile birlikte incelenmekte, sonraki safhalarda da mali kural uygulamalarına seçilmiş ülke örnekleri çerçevesinde yer verilmektedir.

2. Anayasal İktisat ve Kamu Tercihi Teorisi

Anayasal iktisat Amerika Birleşik Devletleri'nde doğmuş ve 1970'li yılların başında değer kazanmaya başlamış iktisadi bir akımdır. Geleneksel iktisat anlayışından politik iktisat anlayışına geçişte 1986 Nobel ekonomi ödülü sahibi **James M. Buchanan**'ın önemli bir yeri bulunmaktadır. Buchanan kamu tercihi alanında yapmış olduğu çalışmalar neticesinde piyasa ekonomisinin yetersiz olduğunu savunmuştur. Bunun sonucunda elde ettiği "**Devletin Başarısızlığı Teorisi**" Anayasal İktisadın doğmasında önemli bir etken olmuştur. Virginia politik iktisat okulunun öğretisi olan Kamu Tercihi Teorisi, esas itibarıyla ekonomik kuralları politik yaşama uygulayan bir bilim dalıdır. Bu teori, politikayı bir mübadele aracı olarak ele almakta ve politik süreç içerisinde seçmen, politikacı, bürokrat gibi tüm aktörlerin rasyonel olduğunu ve "**homo economicus**" motifi ile hareket ettiklerini varsaymaktadır (Aktan, 2002: 341-351)

Tablo 1. Anayasal İktisat ve Kamu Tercihi Teorisinin Temel İlkeleri

Metodolojik Bireyselcilik	Kamu Tercihi Teorisi ve anayasal iktisat, faydalarını maksimize etmeye çalışan bireyleri analiz etmeye çalışır. Bu analizde önemli olan bir süreç içerisinde bireyin tercihlerini ortaya koyarak gerçekleştirmesidir.
Rasyonalite ve Maximand	Kamu Tercihi Teorisi ve anayasal iktisat'ın temelinde fayda maksimizasyonu peşinde koşan bireylerin analizinin olduğunu vurgulanmaktadır. Buna göre piyasa başarısızlığı teorisi içerisinde bir "başarısızlıktan" bahsedilmekte ve eğer kurallar değiştirilir ise " başarıya " ulaşılabileceği üzerinde durulmaktadır. Buna karşın bu analizlerde özellikle birey davranışları analizi ihmal edilmektedir. Yapılan analizler ilk önce kendi faydası peşinde koşan ve bu faydayı maksimize etmeye çalışan birey davranışlarıyla başlamalıdır.
Politik Mübadele	Kamu Tercihi Teorisinde, siyasal karar alma mekanizmasının esasen politik süreçte rol alan kimseler arasındaki bir "politik mübadele" olduğu görüşü hakimdir.

Kaynak: canaktan.org

Tablo 1'den de görüleceği üzere kamu tercihi teorisi ve buna bağlı olarak anayasal iktisadın sahip olduğu üç ilke bulunmaktadır. Bunlar metodolojik bireyselcilik, rasyonalite-maximand (*homo economicus*) ve politik mübadeledir.

Kamu Tercihi Teorisi (KTT), ekonomi bilimini araç ve metotlarıyla politik karar verme analizidir. (Buchanan and Geoffery, 1980:11) KTT, politik süreçte alınan karar ve uygulamaları, iktisat biliminin kullandığı araç, yöntem ve varsayımlara dayalı olarak açıklayan bir disiplindir (Gökbunar, 1997:2). Kamu Tercihi, piyasa

dışı verilen kararları ekonomik açıdan inceleyerek, ekonominin siyaset bilimiyle ele alınmasını amaç edinen, ekonomi teorisinin araç ve yöntemlerini siyasi sürece uygulayan politik bir perspektifi yansıtır. Kamu Tercihi teorisinin analizleri normatif olmaktan çok pozitiftir. Bu nedenle politikacı, bürokrat veya seçmenlere neyi kabul edip neyi kabul etmemeleri gerektiğine dair önerilerde bulunmaz. Dolayısıyla her şeyi olduğu gibi ele alır. Kamu Tercihi yaklaşımı iktisatçıların siyasi karar alma sürecini incelerken kullandıkları araç ve yöntemlerin genişletilmesiyle ortaya çıkan bir yaklaşım olup, politik bir bakış açısını içerir.

Bilim ve ticarete politik anayasa yerine kullanılan anayasal iktisat veya anayasal politik iktisat terimi, en iyi şekilde toplum bilimi ve toplum felsefesinde bazen unutulmuş ilk fikri gelenekleri canlandırmak, yeniden keşfetmek olarak vurgulanabilir (Buchanan, 1991:10-11). Anayasal iktisat, kamu tercihi teorisinin aksine normatif ve pozitif öneriler getiren bir yaklaşım olmakla birlikte temelini Kamu Tercihi teorisi oluşturmaktadır. Ancak Kamu Tercihi teorisi daha çok sorunların tespitini yapmaktadır. Anayasal iktisat teorisinde devletin meşruiyeti konusu felsefi düzeyde incelenmekte, bu çerçevede devletin bireylerin can ve mal güvenliğini korumasına karşılık onun hak ve özgürlüklerine ne tür sınırlamalar getirebileceği ve bu sınırlamaların neler olması gerektiği konusu tartışılmaktadır (Eker, 1992:32-52). Ayrıca anayasal iktisat, kendine daha dar bir inceleme alanı seçmiş ve politik davranışları sınırlayan anayasal hükümlerin nasıl olması gerektiği konusunda yoğunlaşmıştır (Savaş, 1997: 41-71)

3. Mali Kural Teorisi

Mali kurallara ilişkin olarak çeşitli tanımlar yapılmaktadır. Yapılan tanımların temelinde maliye politikası araçlarında çeşitli sınırlamaların yapılması gerekliliği yatmaktadır. Maliye politikası kuralları, bütçe karar alma ve uygulama sürecini düzenleyen davranışsal veya hukuki normlardır (Hallerberg vd., 2004: 15). Bu kurallar bütçe açığı, borçlanma, borç veya temel bileşenleri gibi mali göstergeler üzerine getirilen miktarsal ya da oransal sınırlamaları kapsamaktadır. Buradan hareketle mali kurallar borçlanmaya, harcamaya ve gelire yönelik olabilir.

Borçlanmaya ilişkin kurallar, gelişmekte olan ülkelerde borçların büyük sorun olmasıyla birlikte önem kazanmaya başlamıştır. Bu kural ile borç stoku üzerine limit koyulabilmekte veya GSYH'nın yüzdesi olarak bir borç sınırı belirlenebilmektedir. ABD'de toplam nominal borcun kongre tarafından değiştirilebilen bir tavana bağlı olması, İngiliz Mali İstikrar Kanununa göre net kamu borcunun sabit ve ihtiyatlı bir seviyede tutulması buna örnek gösterilebilir (Wyplosz, 2005: 75).

Harcamaya ilişkin kuralları bütçenin gider kısmına yöneliktir ve denk bütçenin sağlanmasına önemli katkı sağlamaktadır. Harcama kuralı, vergilerin nitelik ve niceliğinin ani şekilde değiştirilmesinin zor olması nedeniyle, gelir kuralına oranla uygulanması daha kolaydır. Bu kurallarla bütün harcama kalemlerine bir limit getirilebildiği gibi sadece belirli bir grup harcamalara da sınır getirilebilmektedir. Gelire ilişkin kurallar, kamu gelirlerinin belirli bir tavan ile sınırlandırılmasına dayanmaktadır. Bu sınırlama daha çok vergiler aracılığıyla yapılmakta ve vergi yükü belirli bir seviyede tutulmaya çalışılmaktadır. Gelir kurallarıyla birlikte vergi yükünün ve kamunun büyüklüğünün sınırlandırılması gerçekleştirilmektedir (European Commission, 2008: 92-102).

Mali disiplin için önemli bir adım olan mali kural uygulamalarını kullanmanın çeşitli amaçları bulunmaktadır.

Bu amaçlar;

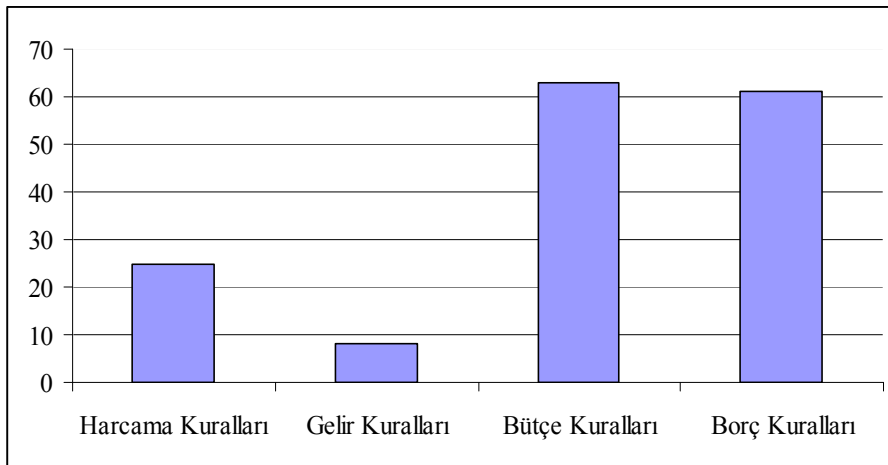
- *Kamu açığı ve borç yükünü sürdürülebilir bir yapıya kavuşturmak,*
- *Mali disiplin anlayışını kalıcı hale getirmek,*
- *Maliye politikasına olan güveni artırmak,*
- *Artan güven ve kredibilitayla beraber risk priminin düşmesini sağlayarak borçlanma maliyetini azaltmak, olarak sıralanabilir. Bu amaçlara ulaşabilmek için mali kural uygulamalarının uygulanması gereklidir.*

Mali kuralların verimli bir şekilde uygulanabilmesi ve istenilen sonucun alınabilmesi için bazı koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir. Her şeyden önce mali kuralların kamuoyunda kolaylıkla takip edilebilmesi şeffaflık ve hesap verebilirlik açısından önemli bir husustur. Bu nedenle mali kuralın basit ve anlaşılır olması istenilen bir diğer özelliktir. Kurallı maliye politikasının mali disiplini sağlaması açısından kamunun tamamının kapsanması önemlidir (MB, 2010:1).

4. Mali Kural Türleri

Birçok ülke mali politika kararlarını sınırlamak amacıyla mali kurallar benimseme yolunu seçmiştir. Kurallar kesinlik ve hedefler açısından çok çeşitli olmakla birlikte genellikle dört yöntem benimsenmektedir. Bunlar; denk bütçe kuralları, borçlanmaya ilişkin kurallar, harcama kuralları ve gelirlere ilişkin kurallardır. IMF'nin 2009 yılında yayınladığı rapora göre; mali kural uygulamaları 1990'lı yıllara göre artış göstermiştir. 1990'lı yıllarda ülkeler ortalama 11/2 numerik kurala sahipken 2008 yılında bu oran 21/2'ye yükselmiştir. Uygulanan kural türüne göre bir değerlendirme yapacak olursak, bütçe ve borç kurallarının mali kural uygulamalarının yaklaşık %60'ını oluşturduğunu söyleyebiliriz. Ayrıca; harcama kuralları %20, gelir kurallarıysa yaklaşık %10'lar düzeyinde seyretmektedir (IMF, 2009: 9). Şekil 1'den de anlaşılacağı üzere; söz konusu mali kural uygulamaları bağlamında hükümetler borçlanmayı öngörebilmekte ancak geliri öngörememektedirler. Nitekim; mali kuralların uygulanabilirliği noktasında karşılaşılabilecek en önemli risklerden birisi de gelir kurallarının ihlalidir.

Şekil 1. Uygulanan Kural Türüne Göre Mali Kurallar



Kaynak: IMF Fiscal Rules Databases.

4.1. Bütçe Kuralları

Bütçe sınırlamaları, bütçe açığının hacmini sınırlandıran veya altın kural uygulanmasında olduğu gibi bütçenin bileşimini kayda bağlayan ya da belirli düzeylerde bütçe fazlası verilmesini zorunlu kılan uygulamalardır. Bütçe sınırlamaları, ülkelerin mali gereksinimlerine göre farklılıklar göstermektedir. Bütçe sınırlamalarına ilişkin kuralları denk bütçe kuralı, sürdürülebilir bütçe açığı, altın kural ve bütçe fazlası kuralı olarak sınıflandırmak mümkündür.

4.2. Borçlanma Kuralları

Borçlanmaya ilişkin kurallar, kamu borcuna GSYH'nın oranı ekinde belli bir sınır veya hedef getirmektedir. Söz konusu kurallar, tanım itibarıyla, belirlenen borç hedefine yaklaşmayı sağlama anlamında en etkili kurallardır. Doğrudan borçların sürdürülebilirliğiyle mücadele ederler. Ancak, borç seviyesi belirlenen tavanın oldukça altındaysa, maliye politikasına yeterli desteği sağlayamazlar (IMF, 2009: 8-11).

4.3. Gelir Kuralları

Gelir elde edilmesini artırmayı ve/veya aşırı bir vergi yükünü önlemeyi amaçlayan gelirlere ilişkin kurallar, gelirler üzerine tavan veya taban getirilmesi esasına dayanmaktadır (Dede, 2010: 37-40).

5. Anayasal İktisat Mali Kural Etkileşimi

Anayasal iktisadın dayanak noktasının kamu tercihi teorisi olduğu daha önce belirtilmişti. Anayasal iktisada ihtiyaç duymanın birçok nedeni bulunmaktadır. Bu nedenleri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

5.1. İktidar Gücünün Kötüye Kullanılması

Ekonomilerde iktidar gücünün keyfi kullanımı transfer harcamalarının artmasına neden olmaktadır. Kamu görevlilerinin atanmasında liyakattan çok iktidara yakınlık keza bu gücün keyfi kullanıma sonucudur. Bütün bunlar bütçe için kontrol mekanizmasının haricinde bulunan bütçe dışı fonların oluşmasına sebep olmaktadır. Ekonomik hayattaki bu tür bozulmalar ahlaki bozulmalara da yol açabilmektedir (Savaş, 1997:23-26).

Kamu ekonomisinin aşırı bir şekilde büyümesi ekonomik yozlaşmaya neden olmaktadır. Öyleki; seçim öncesinde kamu harcamalarını artıran, vergileri düşüren, istihdamı artırmak ve yüksek büyüme hızlarına ulaşmak adına bütçe açıklarına ve fiyat artışlarına göz yuman, seçim sonrasında ise kamu harcamalarını kısan, vergileri artıran ve sıkı para politikası izleyen hükümetlerin neden olduğu politik konjonktür hareketleri güncel ekonomik sorunların da nedenini oluşturmaktadır. Politik konjonktür hareketleri, kendilerinin yeniden seçilme şansını artırmada kullanan politikacılar tarafından oluşturulmaktadır.

Demokratik işleyişlerde “seçim ekonomisi” olarak bilinen bu dinamik faktör kamu harcamalarını artırıcı bir rol oynamaktadır. Hükümetlerin "Seçim Ekonomisi" koşullarında gerçekleştirdikleri bu faaliyetleri dolayısıyla maliye ve para politikalarının etkinliği azalmakta; ekonominin bu şekilde politizasyonu kamu müdahalelerini artırmaktadır. Ekonominin politik kontrolü olarak adlandırılan bu durum nedeniyle ekonomide kaynak dağılımı bozulup, piyasaların işleyişi zayıflamakta ve enflasyon, işsizlik, kronik bütçe açıkları, aşırı borçlanma ve benzeri istenmeyen ekonomik sonuçlara da neden olmaktadır. Politik konjonktür hareketleri demokrasinin işleyişini adeta “Kamu Gelirlerinin paylaşılması Mücadelesi” ne dönüştürmektedir. Bütçelerin toplumsal politik güç kazanma amacıyla kullanılması yanında oluşturulan

bütçe dışı rant aktarma kanallarıyla (transferler, fonlar, teşvikler v.b.) siyasi iktidarlar, kendilerine politik destek sağlayan çıkar gruplarını ödüllendirebilmekte veya bu desteği vermeyenleri cezalandırabilmektedirler (Gökbunar, 1997: 505-510).

5.2. Homo Economicus'un Toplumun Aleyhine Olması

Smith'e göre *homo economicus* kendi çıkarını maksimize ederken toplumun çıkarını da maksimize eder. Sağladığımız faydanın sebebi başkasının yardım severliğinden değil onların bencilliğinden kaynaklanır (Smith, 1997: 25-30). Ancak gerçek hayatta bu durum her zaman doğru değildir. Çünkü enformasyon eksikliği, ona ulaşmanın zorluğu ve yüksek maliyeti, asimetrik bilgi, aldatıcı reklam vb. faktörler bunu engeller.

Ayrıca; *homo economicus* siyaset alanında piyasa koşullarına göre daha başarısız olabilmektedir. Çünkü politikacının birincil amacı olarak oy maksimizasyonu toplumun refahını yükseltmek yerini alabilmektedir. Bürokratlar bütçe maksimizasyonu yolu ile gelirlerini artırıp ve mevkilerini sağlamlaştırma yolunu tercih edebilir. Ayrıca seçmenler kendilerine azami ekonomik fayda sağlayan iktidar partileri tercih edebilir ve bunun için baskı ve çıkar grupları oluşturabilir. Tüm bunlar Smith'in ifade ettiği *homo economicus*'un toplumun aleyhine gelişmesine neden olabilmektedir (Öztürk, 2004: 20).

5.3. Toplumun İlgisizliği ve Bilgisizliği

Seçim ve oylama demokrasi için gerekli ancak yeterli değildir. Gerçek demokrasi için halkın tümüyle siyasete katılması gerekir. Günümüzde bu tür uygulama nadiren gerçekleşmektedir. Birçok ülkede bu tarz demokrasi yerine *temsili demokrasi* uygulanmaktadır. Bu tarz bir katılım halkın bilgisizliği ve bilinçsizliği nedeniyle gerçekleşemeyebilmektedir. Bu durum siyasi otoritelerin keyfi uygulamasına sebep olmaktadır. Bu yüzden anayasal iktisat doktrininin yürürlüğe konulması gündeme gelebilmektedir (Öztürk, 2004: 21-22).

Bütün bu nedenler anayasal iktisat doktrininin uygulamaya konulmasına neden olmaktadır. 1929 yılında patlak veren Büyük Buhran sonrası dönemlerde Keynesyen politikaların önem kazanmaya başlaması birçok ülkede kamu harcamalarının artmasına ve bu yüzden bütçe açıklarının artıp mali disiplinden uzaklaşmalara sebep olmuştur. Siyasi iradenin bu şekilde keyfi ve popülist uygulamaları makro ekonomik istikrarı sağlamak açısından da son derece önemli olan mali disiplinden her geçen gün uzaklaşılmasına sebep olmaktadır. Özellikle 1970'li yıllarda ekonomilerde durgunluk içerisinde enflasyonun yaşanmaya başlanması Keynesyen iktisada büyük darbe vermiştir. Keynesyen öğretinin yaklaşık kırk yıl ekonomilerde uygulanması kamunun payının dünya genelinde ülke ekonomilerinde önemli yer tutmasına sebep olmuştur.

Kamu kurum ve kuruluşlarının iyi yönetilememesi ve **yönetişim** ilkesinden uzak kalınması yönetimin bir dizi sınırlamalara tabii tutulmasına sebep olmuştur. Bu olumsuz durumu iktidar olan her siyasi parti bilmesine rağmen uygulamak istemeyebilir. Çünkü hiçbir siyasi parti yetkilerinin kısılmasını istemez. Yetki kısıtlanması, iktidarların oy maksimizasyonu için yapmak isteyip yapamayacakları şeyler anlamına gelmektedir. Dolayısıyla bu tür kısıtlamaları siyasi birimler pek istemezler. Ancak keyfi uygulamalar da bütçe açıklarına, mali disiplinden uzaklaşılmasına yol açmaktadır. Böyle bir durumda anayasal iktisat uygulamalarına göre daha esnek ve uygulanabilirlik açısından daha basit olan mali kurullar önem kazanır. Mali kurullar hem bütçeyi disipline etmekte hem de siyasi otoriteler açısından daha cezbedicidir. Mali kurullar siyasi otoritelerinin yetkilerini tam anlamıyla kısıtlamamakta gerekti-

ğinde revize edilebilmektedir. 1970’li yıllarda patlak birinci ve ikinci petrol şokuyla Keynesyen öğretinin sekteye uğraması kamu kesimini ülke ekonomilerinde sınırlarının belirlenmesine sebep olmuş ve Anayasal iktisat’ın gündeme gelmesine ancak katı kuralları sebebiyle mali kesimi disipline etmek için anayasal iktisada göre uygulanabilirlik açısından daha basit olan mali kural son yıllarda siyasi otoritelerin gözdesi olmuştur. Buradan hareketle mali kural fikrinin anayasal iktisat öğretisinin katı kuralları nedeniyle tam anlamıyla uygulanamaması ve siyasi otoritelerin yetkilerinin sınırlandırılmasında daha uygulanabilir olması nedeniyle anayasal iktisat doktrini sonucu ortaya çıktığı söylenebilir.

6. Dünyada Mali Kural Uygulamaları

Çalışmanın bu bölümünde başta Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve Avrupa Birliği (AB) olmak üzere bir takım seçilmiş ülke örnekleri alınmış ve bu ülkelerdeki mali kural uygulamaları incelenmiştir. ABD’de eyalet bazında uygulanan kurallar değerlendirilirken, AB’de ise 7 Şubat 1992 yılında imzalanan ve 1 Kasım 1993’de yürürlüğe giren Maastricht Kriterlerinin üye ülkelerin mali performanslarına etkisi değerlendirilmiştir. Ayrıca bazı seçilmiş ülke grupları ile ilgili örneklerde değerlendirmeye alınmıştır. Son olarak ise; mali kuralların Türkiye’de uygulanabilirliğine yönelik değerlendirmeler yapılmıştır.

6.1. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)

Bugüne kadar uygulanan mali kurallar değerlendirildiğinde, açık veya borç kuralları olmak üzere iki farklı mali kural göze çarpmaktadır. Açık ve borç kurallarında, genellikle yıllık açık miktarına sayısal bir sınırlama getirilmektedir. Bu limit parasal olabileceği gibi, “0” gibi, GSYH’nın yüzdesi biçiminde de olabilir. Bu tip mali kurallara örnek olarak Avrupa Birliğinin İstikrar ve Büyüme Pakti ile ABD’nin 1986-1990 yılları arasında uyguladığı Gram-Rudman-Hollings sistemi örnek verilebilir. ABD’nin sistemi kanuni olarak belirlenmiş ve aşamalı olarak 0’a düşen açık yada borç limitine dayanmaktaydı. Sistem değiştirilmeden önce sınırlamaları gevşetmek için bir kez revize edilmiştir. “İstikrar ve Büyüme Pakti”nda ise maksimum açık GSYH’nın % 3’ü olarak belirlenmiştir. Bu yaklaşımın alternatifi açık ve borç limitinin ülke ekonomisine göre ayarlanması olabilir. Örneğin; reel GSYH yerine Potansiyel GSYH’nın yüzdesi açık ya da borç limiti olarak belirlenebilir. Bu yaklaşım ise maksimum izin verilen mali açığın değişmeden kalmasına neden olacaktır. Harcama kuralları ise doğrudan açığa ya da borca odaklanmak yerine harcamalarda artışa ve gelirlerde azalmaya neden olacak politikaları sınırlamayı amaçlamaktadır. Harcama kuralları teriminden yola çıkarak vergi kaybına neden olacak değişikliklerin dışlandığı anlamı çıkarılmamalıdır (Şevik, 2008:53).

2. Dünya savaşından sonraki dönem boyunca mali disiplini empoze etmek için tasarlanmış federal bütçe kurallarında önemli değişiklikler yaşanmıştır. Bu dönemde birçok mali kural uygulaması yürürlüğe konulmuş olmasına rağmen, harcamalardaki artışın önüne geçmek pek mümkün olmamıştır. Ancak yaşanan tüm aksamalara ve başarısız sonuçlara rağmen Amerika Birleşik Devletleri’nde eyalet yöneticileri yeni mali kurallar üretmeye devam etmişlerdir (Budget of United States, 2004:5).

Amerika Birleşik Devletleri’nde vergi ve harcama politikalarının genellikle anayasal iktisat kuramının gerektirdiği boyutlarda uygulandığını vurgulayan Clemens (2003) v.d.’ne göre; eyalet bazında yönetimlerin vergi ve harcama artışlarına getirilen sınırlamalar da yasalarla düzenlenmiştir. Örneğin; vergi ve harcama politikaları yasa organı tarafından tasarlanmakta ve uygulanmaktadır. Bu konuda da en üst

karar mercii halk olmaktadır. Nitekim tüm düzenlemeler referandum yoluyla halkın kararına bırakılmaktadır (Clemens, 2003:16).

Amerika Birleşik Devletleri son yıllarda mali konularda davranış ve sorumluluk anlamında değişiklikler yaşandığını vurgulayan, Bails ve Tieslau 1969-1994 yıllarına ait 26 yıllık dönemi ve 49 eyaleti kapsayan çalışmalarında farklı türlerde mali kural ölçümleri yapmışlardır. Bu bağlamda; vergi ve harcama sınırlamaları, referandum ve denk bütçe gereksinimleri, dönemsel sınırlamalar ve halkın inisiyatifine dayanan yasama faaliyetleri kullanan eyaletlerin kişi başına düşen kamu harcamalarının bunları kullanmayan eyaletlerden 473 \$ daha az olduğu sonucuna ulaşmışlardır (Bails and Tieslau, 2000:256).

James M. Poterba 1995 yılında Amerika Birleşik Devletleri için yapmış olduğu çalışmada, denk bütçe uygulamalarının gerekliliğini vurgulamaya çalışmış ve ABD'deki 49 eyaleti baz alan bir çalışma yapmıştır. Bu bağlamda 44 eyalette denk bütçe uygulama zorunluluğu bulunmaktadır. Ayrıca 37 eyalette sıkılaştırılmış (harcama kısıcıcı, gelir artırıcı) politikalar uygulanması ve bütçenin denk bir biçimde yasalaştırılması zorunluluğu bulunmaktadır. Ayrıca; en büyük 10 eyaletin 7'sinde bütçe açıklarına bir sonraki yıla aktarılmamak kaydıyla izin verilmektedir (Poterba, 1995:330-331).

Tablo 2'de, Amerika Birleşik Devletleri eyaletlerinde 1990 yılı itibari ile uzun vadeli borçlanma için uygulanan sınırlamalar gösterilmektedir. Buna göre 21 eyalette borçlanma yetkisinin kullanılabilmesi için referanduma müracaat edilmesi gerekirken, 12 eyalette ise nitelikli çoğunluk şartı aranmaktadır. 9 Eyalette uzun vadeli borçlanma yasaklanmış, 15'inde de gelirin belirli bir yüzdesi ile sınırlandırılmıştır. Son olarak; *Connecticut, Maryland, New Hampshire, Tennessee, Vermont* eyaletlerinde ise uzun vadeli borçlanma için herhangi bir sınırlandırma getirilmemiştir.

Tablo 2. 1990 Yılı İtibariyle ABD'de Eyalet Anayasasında Uzun Vadeli Garantili Borç Senetlerine Getirilen Sınırlandırmalar

Eyalet	Referandum	Nitelikli	Yasaklamalar	Gelir	Limitsizler
Alabama			X		
Alaska	X				
Arizona			X		
Arkansas	X				
California	X	X			
Colorado			X		
Connecticut					X
Delaware		X			
Florida	X				
Georgia				X	
Hawaii				X	
Idaho	X				
Illinois	X	X			
Indiana			X		
Ioawa	X				
Kansas	X				

Kentucky	X				
Lousiana		X			
Maine	X	X			
Maryland					X
Massachussets		X			
Michigan	X	X			
Eyalet	Referandum	Nitelikli	Yasaklamalar	Gelir	Limitsizler
Minnesota		X			
Missippi				X	
Missouri	X				
Montana		X			
Nebraska			X		
Nevada				X	
New					X
New Jersey	X				
New Mexico	X			X	
New York	X				
North Carolina	X			X	
North Dakota			X		
Ohio			X		
Oklahoma	X				
Oregon				X	
Pennsylvania	X			X	
Rhode Island	X				
South Carolina				X	
South Dakota		X		X	
Tennessee					X
Texas			X		
Utah				X	
Vermont					X
Virginia	X	X		X	
Wahington		X		X	
West Virginia			X		
Wisconsin				X	
Wyoming	X			X	

Kaynak: Kiewiet and Szakaly, 1996:67.

6.2. Avrupa Birliği

Dünyada görülen mali kural uygulamalarında *Avrupa Ekonomik ve Parasal Birliği* önemli bir örnek teşkil etmektedir. Avrupa Birliği açıkların sınırlandırılması ve hedeflenen borç seviyesinin sürdürülebilirliği için bir takım kurallar belirlemiştir. Yüksek bütçe açıkları ve aşırı artan bütçe açıkları merkez bankaları üzerinde baskı oluşturmakta ve enflasyonu tetiklemektedir. Hagen ve Guntram (2006)'ya göre; mali

kural uygulamaları hükümetleri sınırlandırmaktadır. Son 20 yıllık süreç dahilinde AB'nin mali kural kısıtlamaları göz ardı edilerek bir takım senaryolar geliştirilmiş ve mali kural uygulamalarının hükümetler üzerinde bağlayıcı bir etki oluşturduğu sonucuna ulaşılmıştır (Hagen and Guntram, 2006:3260-3279).

7 Şubat 1992 tarihinde, Hollanda'nın Maastricht kentinde imzalanarak 1 Kasım 1993'de yürürlüğe giren Avrupa Birliği Antlaşmasında (Maastricht Antlaşması), Ekonomik ve Parasal Birliğin (EPB) aşamaları, bu aşamalarda izlenecek ekonomik ve parasal politikalar ve bu politikaların uygulanması için gerekli kurumsal değişiklikler ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler çerçevesinde, EPB'nin gerçekleştirilmesi doğrultusunda, üye ülke ekonomileri arasındaki farklılıkların giderilebilmesini teminen, bazı makro büyüklükler açısından, "Maastricht Kriterleri" olarak adlandırılan yakınlaşma kriterleri tespit edilmiş ve bunlara uyulmaması durumunda uygulanacak yaptırımlar belirlenmiştir. Söz konusu kriterler aşağıda yer almaktadır:

1-) Toplulukta fiyat istikrarı bakımından en iyi performansa sahip üç ülkenin yıllık enflasyon oranları ortalaması ile, bir üye ülkenin enflasyon oranı arasındaki fark 1,5 puanı geçmemelidir. (*Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşmanın 121'inci Maddesinde Öngörülen Yakınlaşma Kriterlerine İlişkin Protokol, m. 1*).

2-) Üye ülkelerin kamu açıklarının GSYH'lerine oranı %3'ü geçmemelidir. (*Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşmanın 121'inci Maddesinde Öngörülen Yakınlaşma Kriterlerine İlişkin Protokol m. 2; Aşırı Kamu Açığı Prosedürüne İlişkin Protokol*).

3-) Üye devletlerin kamu borçlarının GSYH'lerine oranı %60'ı geçmemelidir. (*Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşmanın 121(1); Maddesinde Öngörülen Yakınlaşma Kriterlerine İlişkin Protokol m. 2; Aşırı Kamu Açığı Prosedürüne İlişkin Protokol*).

4-) Üye ülkelerde uygulanan uzun vadeli faiz oranları, 12 aylık dönem itibarıyla, fiyat istikrarı bakımından en iyi performansa sahip 3 ülkenin faiz oranını 2 puandan fazla aşmamalıdır. (*121(1); Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşmanın 121'inci Maddesinde Öngörülen Yakınlaşma Kriterlerine İlişkin Protokol m. 4*).

5-) Son 2 yıl itibarıyla, bir üye ülkenin para birimi, diğer bir üye ülkenin para birimi karşısında devalüe edilmemiş olmalıdır. (*Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşmanın 121'inci Maddesinde Öngörülen Yakınlaşma Kriterlerine İlişkin Protokol m. 3*).

Maastricht Antlaşması ile getirilen hükümler, üye ülke merkez bankalarının bağımsızlığı konusunu da ele almaktadır. Bu konuya ilişkin olarak, Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşmanın 107'nci maddesinde, "Avrupa Merkez Bankası (AMB), ulusal merkez bankaları ve bunların karar alma organlarında görev yapan kişiler, bu Antlaşma ve Avrupa Merkez Bankaları Sistemi (AMBS) Statüsü tarafından kendilerine verilen görev ve yükümlülükleri yerine getirirken ve yetkilerini kullanırken, Topluluk kurum ve organlarından, üye devlet hükümetlerinden veya herhangi bir başka makamdan talimat istemez ve almaz. Topluluk kurum ve organları ve üye ülke hükümetleri, bu ilkeye riayet etmeyi ve Avrupa Merkez Bankası'nın veya ulusal merkez bankalarının karar alma organlarının üyelerini, görevlerini yerine getirirken etkileme girişiminde bulunmamayı taahhüt eder." hükümlerine yer verilmiştir. Enflasyona ilişkin olarak; Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşmanın 121'inci Maddesinde Öngörülen Yakınlaşma Kriterlerine İlişkin Protokolün 1'inci maddesinde, "Enflasyon, ulusal tanımlardaki farklılıklar göz önünde bulundurularak, karşılaştırılabilir bazlı bir tüketici fiyat endeksi aracılığıyla ölçülür." hükmü yer almaktadır. Bu kapsamda, Eurostat, üye ülke istatistik kuruluşları ile işbirliği yaparak, bir Uyumlaştırılmış Tüketici Fiyat Endeksi (**HICP**) oluşturmuş ve bu Endeks 1997 yılından

itibaren kullanılmaya başlanmıştır. HICP, üye ülkelerdeki TÜFE oranları için karşılaştırılabilir bir standart sağlamaktadır.

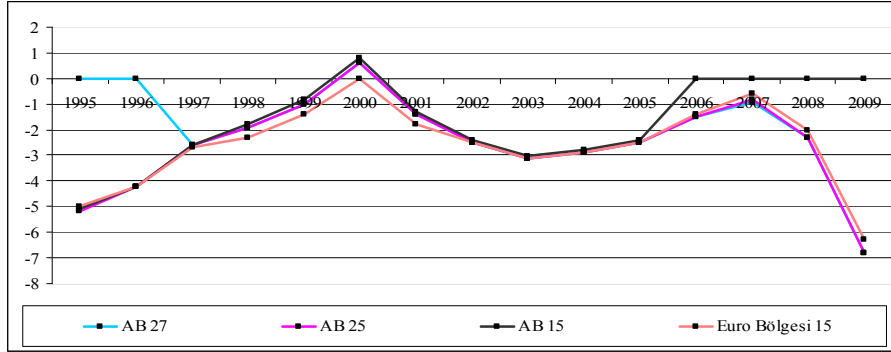
Faiz oranlarına ilişkin olarak; Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşmanın 121'inci Maddesinde Öngörülen Yakınlaşma Kriterlerine İlişkin Protokolün 4'üncü maddesinde, “Faiz oranları, ulusal tanımlardaki farklılıklar göz önünde bulundurularak, devlet tahvilleri ve benzeri menkul kıymetler bazında ölçülür.” hükmü yer almaktadır. Faiz oranlarına ilişkin yakınlaşma kriterinin değerlendirilmesinde, 10 yıllık devlet tahvillerinin getirisi kullanılmaktadır. Bu kapsamda, söz konusu tahvillerin faiz oranlarının 12 aylık dönemler itibarıyla ortalamaları alınmaktadır. Devlet bütçesi ile ilgili veriler, “aşırı kamu açığı prosedürü” kapsamında değerlendirilmekte ve ulusal muhasebe standartları bazında hesaplanmaktadır. Kamu açığı, Aşırı Kamu Açığı Prosedürüne İlişkin Protokolün 2'nci maddesi uyarınca, genel devletin net borçlanma gereğini ifade etmektedir. “Genel devlet” terimi ile, ticari faaliyetleri hariç, merkezi devlet, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik fonları kastedilmektedir. Aşırı kamu açığı prosedürüne ilişkin hükümler, Ekonomik ve Parasal Birliğe katılan ülkelerin, Euro alanında enflasyonist baskıya yol açabilecek derecede borçlanmaktan kaçınmalarını sağlamayı amaçlamaktadır (Dilekli ve Yaşilkaya, 2002:1-7).

Avrupa Birliği'ndeki mali kural uygulamalarının evrimini araştıran Ferretti ve Moriyama (2006)'ya göre; AB, kamu finansmanı konusunda bir denge yaklaşımı ile hareket etmektedir. Birlik bünyesindeki bazı ülkeler özellikle de son dönemde (Maastricht Kriterleri'nin yürürlüğe girmesinden sonra) bir takım finansal politika değişiklikleri yaşamaktadır.

Şekil 2'de Avrupa Birliği, Euro bölgesi, Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada kapsamında GSYH'nin yüzdesi olarak konsolide kamu bütçe dengesi gösterilmektedir. Maastricht kriterlerinin uygulanmaya başlaması ile birlikte, AB kapsamında bir iyileşme görülmektedir. Bu da mali kural uygulamalarının bir örneği olan Maastricht kriterlerinin, AB'de kamu bütçe dengesini olumlu etkilediğini göstermektedir. Şekilde 2008 dönemi sonrasında dengeden uzaklaşma görülmesinin nedeni hemen tüm dünyayı olumsuz etkileyen küresel finans krizinin olumsuz etkileridir.

Günümüzde 27 üyeli bir ekonomik bütünleşmeyi temsil eden Avrupa Birliği'nin en önemli hedeflerinden birisi üye ülkelerdeki parasal ve mali disiplini sağlamaktır. Her boyutta hak ve özgürlüklerin güvence altına alınarak bireylerin refahını yükseltmeyi amaçlayan Avrupa Birliği, bünyesinde Anayasal İktisat teorisini hayata geçirmiş görünmektedir (Dede, 2010:3).

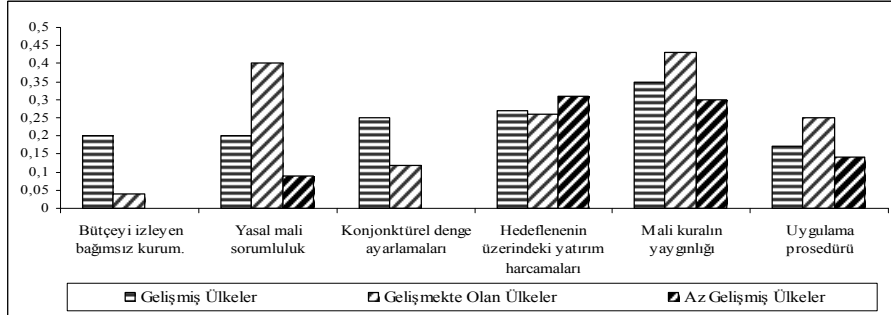
Şekil 2. Avrupa Birliği ve ABD'de Konsolide Kamu Bütçe Dengesi (GSYH'nın Yüzdesi Olarak)



Kaynak: ec.europa.eu/eurostat

Şekil 3'de 2009 yılı itibariyle ülkelerin gelişmişlik düzeylerine göre mali kural uygulamaları gösterilmektedir. Burada ülkeler; gelişmiş, gelişmekte olan ve az gelişmiş olmak üzere 3 gruba ayrılmışlardır. Mali kurallara ilişkin değerlendirmeler de 6 başlık altında yapılmaktadır. Bütçeyi izleyen mali kurumlar gelişmiş ülkelerde mali kural uygulamalarını % 20 etkilerken, bu oran gelişmekte olan ülkelere % 0,3 seviyelerine düşmekte, az gelişmiş ülkelerde ise etkisini yitirmektedir. Şekilde dikkati çeken bir diğer önemli husus ise; mali kuralların uygulanış prosedürüdür. Gelişmiş ülkelerde bu prosedürler mali kural uygulamalarını % 15, gelişmekte olan ülkelere % 20, az gelişmiş ülkelere ise, yaklaşık % 13 etkilemektedir.

Şekil 3: Ülkelerin Gelişmişlik Düzeylerine Göre Mali Kural Uygulamaları (2009)



Kaynak: IMF Fiscal Rules Databases.

Tablo 3'de seçilmiş ülkelerde mali sorumluluk yasalarının temel dinamikleri gösterilmektedir. IMF (2009)'a göre; uygulamayı aksatacak yasal boşlukların bulunduğu ve yaptırımların son derece zayıf, tavizlerinse fazla olduğu durumlarda mali kural uygulamalarının başarısı da düşmektedir. Uygulamanın katılığı, yasal düzenlemelerin ve yaptırımların gücü ne denli yüksek olursa, mali kuralların başarısı da o denli yüksek olmaktadır.

Tablo 3. Seçilmiş Ülkelerde Mali Sorumluluk Yasalarının Temel Dinamikleri

Ülke	Yasanın Tarihi	Yasal Prosedür	Yasalaştırılmış Sayısal Hedefler ¹	Uygulamanın Yaygınlığı ²	Uygulamayı Aksatacak Yasal Boşluk	Yaptırım
Arjantin	2004	Var	HK-BK	MH	Var	Var
Avustralya	1998	Var	-- ³	MH	Yok	Yok
Brezilya	2000	Var	--	KS	Var	Var
Kolombiya	2003	Var	BDK-HK-BK	FDKS ⁴	Yok	Var
Ekvador	2005	Var	BDK-HK-BK	KS	Yok	Var
Hindistan	2003	Var	BDK	MH ⁵	Var	Yok
Y. Zelanda	2005	Var	--	GH	Yok	Yok
Pakistan	2005	Var	BDK-BK	MH	Var	Yok
Panama	2002	Yok	BDK-BK	FDKS	Yok	Yok
Peru	2003	Var	BDK-HK ⁶	FDKS	Var	Var
İspanya	2007	Var	BDK	FDKS	Var	Var
Sri Lanka	2003	Var	BDK-BK	MH	Var	Yok
İngiltere	1998	Var	--	KS	Yok	Yok

Kaynak: IMF, 2009:14.

6.3. Türkiye

Türkiye’de son yıllarda sürdürülen mali disiplin ve kararlı özelleştirme politikaları sayesinde;

- Toplam kamu açığına ilişkin Maastricht kriteri tutturulmuş,
- AB tanımlı brüt kamu borç yükü, AB-27 ortalamalarının çok altına çekilmiş,
- Net kamu borç stoğu, hem milli gelire oran olarak, hem de mutlak değer olarak azaltılmış,
- Faiz harcamalarının, vergi gelirlerine oranı keskin şekilde düşürülmüş,
- Borcun vade ve döviz kompozisyonunda önemli iyileştirmeler sağlanmıştır (hazine.gov.tr).

AB Tanımlı Genel Bütçe Açığı/GSYH oranı, krizin yaşandığı 2001 yılında % 24,5 seviyesinde iken bu oran önemli ölçüde azalarak 2008 yılında % 2,2 seviyesine düşmüştür. Bu oranın 2010 yılında % 4,7, 2011 yılında % 3,5 ve 2012 yılında % 2,7 olması hedeflenmektedir. Bir diğer Maastricht kriteri olan AB Tanımlı Genel Yönetim Borç Stoku/GSYH oranı, 2002 yılında % 73,7 iken, 2004 yılından beri % 60’lık kriterin altına düşerek 2009 yılında % 45,5 seviyesinde gerçekleşmiştir. Böylece

¹ HK: Harcama Kuralı, BDK: Bütçe Denge Kuralı, BK: Borç Kuralı, GK: Gelir Kuralı

² MH: Merkezi Hükümet, GH: Genel Hükümet, KS: Kamu Sektörü, FDKS: Finans Dışı Kamu Sektörü

³ Yasada belirtilenin dışında kesinlikle harcama yapmayan ülkeler

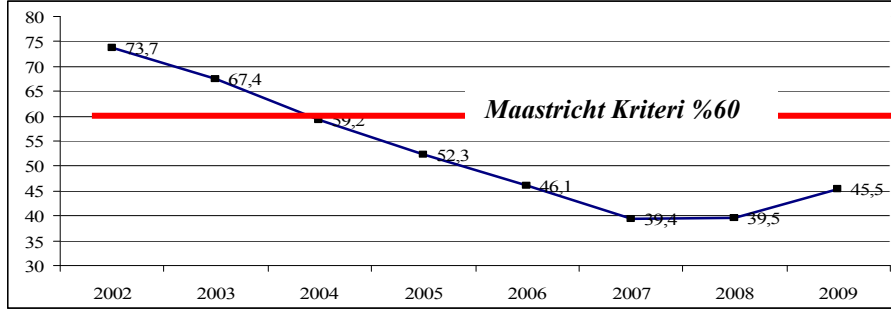
⁴ Mali kural uygulaması yasal temellere dayanmamakta ve yalnızca ulusal hükümet tarafından uygulanmaktadır.

⁵ Diğer alt hükümetler tarafından kabul edilen

⁶ Bazı ulusal kurallar, yasal düzenlemelerin dışında bırakılmıştır.

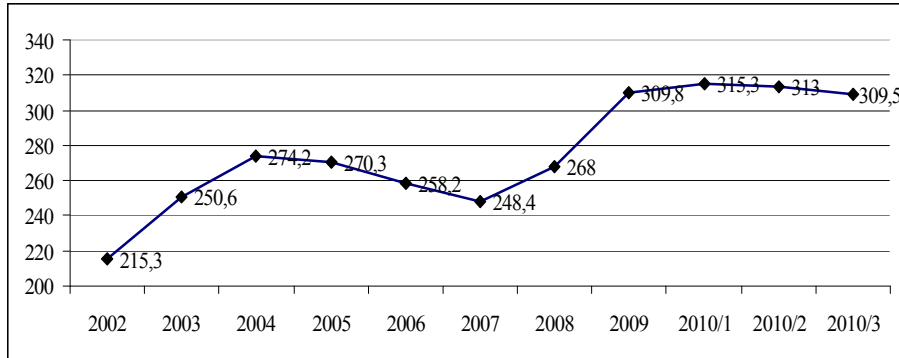
borçlarla ilgili Maastricht kriteri 2004 yılından bu yana karşılanmış olmaktadır. Bu oranın 2010 yılında % 49,0, 2011 yılında % 48,8 ve 2012 yılında % 47,8 olması hedeflenmektedir. Aynı şekilde kamu net borç stoğundaki değişimde de 2008 küresel finans kriz dönemi dışında iyileşme görülmektedir (Bkz. Şekil 4-5).

Şekil 4. AB Tanımlı Borç Stoğu / GSYH (%)



Kaynak: hazine.gov.tr

Şekil 5. Kamu Net Borç Stoğu (Milyar TL)



Kaynak: hazine.gov.tr

Genel yönetim brüt borç stoğunun GSYH'ya oranındaki değişimini şu şekilde ifade etmek mümkündür⁷:

	2001	2009
TL'nin %5 Değer Kaybı/Kazancı	+/- 2.2 P	+/-0.7 P
TL Cinsi Borcun Reel Faizinin 5 Puan Artması/Azalması	+/- 1.6 P	+/-1.6 P
GSYH Büyümesinin 2 Puan Azalması/Artması	+/- 1.5 P	+/-0.9 P
Faiz Dışı Fazla/GSYH Oranının 1 Puan Artması/Azalması	+/- 1.0 P	+/-1.0 P

Kaynak: hazine.gov.tr

Türkiye ekonomisinde son dönemde kapalı mali kural uygulaması yapılmaktaydı ancak bunun yasalaştırılarak bağlayıcılığının artırılması ilk kez gündeme gelmiştir. Bu bağlamda; Maliye Bakanlığı tarafından mali kural kanun tasarısı hazırlanmıştır. Bu hazırlık Türkiye ekonomisinin ileriye dönük beklentilerini güçlendirmek, özellikle 2002 yılından bu yana sağlanan istikrarı sürdürmek ve piyasa disiplini sağlamak için atılmış tarihi bir adımdır.

⁷ 2001 ve 2009 yıl sonu gerçekleşme rakamları kullanılarak senaryoların baz senaryoya göre ESA tanımlı Genel Yönetim Brüt Borç Stoku / GSYH oranında yol açabileceği etkiyi göstermektedir.

Tasarıda mali kurala ilişkin hükümler ise şu şekilde belirlenmiştir:

1-) Herhangi bir yılda genel yönetim açığının GSYH'ya oranı, bir önceki yıl genel yönetim açığının GSYH'ya oranına aşağıdaki şekilde belirlenen genel yönetim açık uyarlamasının eklenmesi suretiyle hesaplanan tavanı aşamaz.

a) Genel yönetim açık uyarlaması, açık etkisi ile konjonktürel etkinin toplamından oluşur.

b) Açık etkisi, bir önceki yıl genel yönetim açığının GSYH'ya oranından, genel yönetim açığının GSYH'ya oranına ilişkin uzun dönemli hedef olan yüzde birin çıkarılması sonucu bulunan değer -0,33 ile çarpılması suretiyle hesaplanır.

c) Konjonktürel etki, ilgili yıl reel gayrisafi yurtiçi hasıla artış oranından yüzde beşin çıkarılması sonucu bulunan değer -0,33 ile çarpılması suretiyle hesaplanır.

2-) Döner sermayeli işletmelerin bütçelerinde gelir ve gider denkleğinin sağlanması esastır.

3-) 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye tabi kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile 4046 sayılı Kanuna tabi olup sermayesinin yarısından fazlası kamuya ait olan işletmeciler kuruluşları, toplulaştırılmış bazda borçlanma gereği oluşturamaz (MKKT, Md.5).

7. Sonuç

Bu çalışmada kamu ekonomisinin disipline edilmesinin gerekliliği olarak türetilen kamu tercihi teorisi ve bunun ışığında geliştirilen anayasal iktisat doktrinine göre uygulamada daha basit ve esnek olan aynı zamanda siyasal iktidarın yetkisini tam olarak sınırlandırmayan mali kural teorisinin bu avantajları nedeniyle anayasal iktisat yerine kullanıldığı yönünde değerlendirilmiştir. Bu değerlendirme yapılırken, uygulama tecrübesi bulunan ABD ve AB gibi gelişmiş ülke ve ülke gruplarının deneyimleri gözlemlenmiştir. ABD'de mali kural uygulamaları eyalet bazında yürütülürken, AB'de ekonomik bütünleşmenin de etkisinden olsa gerek; birlik düzeyinde uygulamalar yapılmaktadır. Gerek ABD'de eyalet bazında gerekse AB'de ülke bazında mali kural uygulamalarının olduğu dönemlerde kamu disiplini adına önemli gelişmeler olduğu sonucuna varılmıştır. Burada önemli olan nokta uygulamaların tavizsiz yürütüldüğü müddetçe başarılı sonuçlar vermesidir.. Burada önemli olan nokta mali disiplinden şaşılmasında ve uygulama sürecinde yasal boşluk oluşturulmamasıdır. Türkiye, AB'ye uyum sürecinde Maastricht kriterlerini uygulamış ve günümüzde geline nokta da birçok AB ülkesinden dahi daha iyi sonuçlar elde etmiştir (Bkz. Şekil4). 18.06.2010 tarihinde TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu'ndan geçen mali kural kanun tasarısı ise, AB ile ekonomik bütünleşme sürecinde Türkiye'ye önemli kazanımlar sağlayacaktır. Nitekim 2008 küresel finans krizi sonrasında geldiğimiz noktada, Türkiye'nin krizi ABD ve AB'den daha hafif atlattığı açıktır. Bu finansal başarı, başta Türkiye'nin izlemiş olduğu başarılı dış ticaret politikasından (pazar çeşitlendirmesi), daha sonra da, 2002'den günümüze sürdürdüğü mali disiplinden kaynaklanmaktadır. Öz olarak; Türkiye gelişmekte olan ülkeler arasında yıldızı parlayan bir ülke konumundadır. Tasarısı hazırlanmış olan mali kural ile birlikte de, şayet mali disiplinden taviz verilmez ve yasal boşluk oluşturulmaz ise, başarılı olunmaması için hiçbir neden bulunmamaktadır.

Ancak, mali disiplinin sağlanması için uygulanan katı mali kurallar bazı durumlarda işsizliğe ve ekonominin daralmasına neden olabilir. Konjonktürel hareketlerin görüldüğü ve ekonominin resesyon sürecinde olduğu dönemlerde mali disiplini sağlamak amacıyla uygulanan tedbirler ekonominin mevcut halini daraltabilir. Konjonktürel hareketlenmeye neden olan olay neticesinde özel sektör kuruluşları

önemli derecede zarar gördüğünde ekonominin canlanma aşamasına geçmesi için kamu harcamalarının artırılması gerekmektedir. Kamu harcamalarının artırılması yerine azaltılması neticesinde ekonomik aktörlerin alım gücü olmadığından dolayı ekonominin içinde bulunduğu resesyona süreci derinleşerek ekonominin depresyona girmesine neden olabilir. Resesyona ortamında yürütülen mali kural uygulamaları mali yönden zor durumda olan özel sektör kuruluşlarının küçülmesine ve işçi çıkarılmalarına neden olacaktır. Dolayısıyla resesyona döneminde böyle bir uygulama özel sektör kuruluşlarının da zarar gördüğü ortamda ekonominin daralmasına ve işsizlik oranının artmasına sebep olabilir. Buna karşın, yukarıda da bahsedildiği üzere, mali kural uygulamalarının bu tür muhtemel olumsuz etkileri canlanma döneminde veya konjonktürel hareketlerin yaşanmadığı durumlarda geçerli olmamaktadır. Ekonomik büyümenin yaşandığı dönemlerde uygulanan mali kurallar ekonomik istikrar açısından önemli gelişme sağlayarak hem iç hem de dış dengenin sağlanması açısından büyük önem arz etmektedir. Öz olarak; mali kural uygulamalarının mali disiplini sağlamada önemli bir etken olduğu ancak Keynesyen öğretinin geçerli olduğu 1944-1970 yılları arasında savaş sonrası dünya ekonomisinde daralmanın yaşandığı ve özel sektörün ekonomik büyümeyi sağlamak için yeterli donanımının olmadığı durumlarda mali kural uygulamalarının ekonominin daralmasına ve işsizlik oranının yükselmesine neden olduğu sonucuna ulaşılabilir.

Kaynakça

- Adam S.** (2005). "An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations by Adam Smith A Penn State Electronic Classics Series Publication <http://www2.hn.psu.edu/faculty/jmanis/adam-smith/wealth-nations.pdf>
- Aktan C. C.** (2002). "Anayasal İktisat", Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Aktan, C.C. ve Y. Vural,** (2007). "Ekonomi Politikası Yönetiminde Mali ve Parasal Kurallar", içinde: Kurumsal Maliye Politikası, (ed. C.C. Aktan- D. Dileyici D.Y. Vural), Seçkin Yayınları, Ankara.
- Bails, D., and Tieslau, M.** (2000). "The Impact of Fiscal Constitution on State and Local Expenditures". Cato Journal, Vol. 20(2).
- Buchanan, J. M. & Tullock, G.** (1962). "The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy", Ann Arbor: University of Michigan Press.
- Buchanan, J. M. and B. Geoffrey** (1980). "The Power To Tax-Analytical Foundations of a Fiscal Constitution", Cambridge University Press.Cambridge.
- Buchanan, J. M.** (1991), "The Economics and the Ethics of Constitutional Order", The University of Michigan Pres.
- Budget of The United States (2004), "The Budget System and Concepts", U.S. Government Printing Office.
- Clemens J., T. Fox, A. Karabegovic, S. LeRoy, and N. Veldhuis** (2003). "Tax and Expenditure Limitations: The Next Step in Fiscal Discipline", Critical Issues Bulletin, Fraser Institute, http://www.heartland.org/custom/semod_policybot/pdf/13497.pdf.

Dede, M. E. (2010). “Anayasal İktisat Perspektifinden Maliye Politikası Kuralları ve Avrupa Birliği Ülkelerinde Uygulamanın İncelenmesi” Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Mesleki Yeterlilik Tezi, Ankara.

Dilekli S., ve Yeşilkaya, K., (2002). “Maastricht Kriterleri” Devlet Planlama Teşkilatı, Avrupa Birliği ile İlişkiler Genel Müdürlüğü.

Eker, A. (2009). “Küreselleşme ve Kamu Maliyesinde Yaşanan Dönüşüm”, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Bakanlığı Yayın No:2009/392.

European Commission (2008). ”National Numerical Fiscal Rules For Sound Public Finances”, S. Deroose ve C. Kastrop (der.), The Quality of Public Finances içinde, Occasional Papers, 37, Belgium, 91-128, http://europa.eu/epc/pdf/publication12278_en.pdf

Ferretti, M. and Moriyama, K. (2006), “Fiscal Adjustment in EU Countries: A Balance Sheet Approach”, Journal of Banking & Finance, Vollume: 30, Issue: 12, December, 3281–3298.

Gökbunar, R. (1997). “Kamu Finansmanında Demokratikleşme ve Ekonomik Anayasa Önerisi” Prof.Dr. Şükrü POSTACIOĞLU’na Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.

Hagen von J. and Guntram B. W., (2006). “What do deficits tell us about debt ? Empirical evidence on creative accounting with fiscal rules in the EU”, Journal of Banking and Finance, Vol.30.

Hallerberg, M., Strauch, R., Von Hagen, J. (2004). “The Design of Fiscal Rules and Forms of Governance in European Union Countries”, European Central Bank Working Paper Series, No. 419, Frankfurt, <http://www.ecb.int/pub/pdf/scpwps/ecbwp419.pdf>

Hepaksaz, E. (2007). “Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Teorisi Perspektifinden Anayasal Mali Reform”, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, Cilt:44(514), http://www.ekonomikyorumlar.com.tr/dergiler/makaleler/514/Sayi_514_Makale_07.pdf

IMF (2009). “Fiscal Rules-Anchoring Expectations for Sustainable Public Finances” IMF Working Paper, <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2009/121609.pdf>

-----, (2009). “Fiscal Rules—Anchoring Expectations for Sustainable Public Finances” Prepared by the Fiscal Affairs Department, Approved by Carlo Cottarelli.

Kiewet, D.R., and K., Szakaly, (1996). “Constitutional Limitations on Borrowing: An Analysis of Bonded Indebtedness”, The Journal of Law, Economics and Organizations, Vol.12(11).

Maliye Bakanlığı, (2010). “Mali Kural Kanun Tasarısı” (18.06.2010 tarihinde TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu’ndan geçmiştir.)

Öztürk N. (2004). “Anayasal İktisat Çerçevesinde Demokrasiyi Yozlaştıran İktisadi Etmenler”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt:37(3).

Poterba, J.M., (1995). “Balanced Budget Rules and Fiscal Policy: Evidence From the States”, National Tax Journal, Vol. 48(3).

- Savaş, V. F.** (1997). “Anayasal İktisat”, Avcıol Basım Yayın, İstanbul.
- Şengönül, A. ve M. Songur,** (2010). “Türkiye’de Mali Kural: Olsaydı Ya Da Olacaksa” SETA Analiz, Siyaset, Ekonomi ve Toplum Araştırmaları Vakfı.
- Şevik, E.** (2008). “Mali Kurallar” Bütçe Dünyası, Cilt 3(28).
- Wyplosz, C.** (2005). “Fiscal Policy: Institutions Versus Rules”, National Institute Economic Review No. 191, ies.fsv.cuni.cz/default/file/download/id/3190
- http://www.treasury.gov.tr/irj/go/km/docs/documents/Hazine%20Web/%C4%B0statistikler/Borc_Gostergeleri_Sunumu/borc_gostergeleri.pdf (Erişim: 14.01.2011).
- canaktan.org/ekonomi/anayasal_iktisat/buchanan-life-legacy/turkce-kaynaklar/buchanan-kamu-tercihi.htm (Erişim: 14.01.2011).
- ec.europa.eu/eurostat (AB Finansal İstatistikleri/Erişim: 14.01.2011)

VERGİ KABAHAHLERİNDE TEKERRÜR

Doğan ŞENYÜZ^a

ÖZET: Ceza hukukunun önemli kurumlarından biri de tekerrürdür. Tekerrür kabahatler ve suçlar açısından ceza üzerindeki etki ve sonuçları farklı düzenlenmiştir. Özellikle vergi kabahatleri açısından ortaya çıkan sonuçlar kanunlarda yapılan değişiklikler karşısında literatürde farklı şekilde algılanmalara sebebiyet vermiştir. Makalede ele alındığı ölçüde tekerrürün vergi kabahatleri açısından şartları açıklanmış ve vergi ziyayı ile genel usulsüzlük kabahatinin tekerrür halinin para cezasını etkileyecek şekilde düzenlendiği, özel usulsüzlüklerin tekerrür dışında bırakıldığı, vergi ziyayı ile genel usulsüzlüğün birleşmesi haline sürenin hesabın yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Genel usulsüzlük, kabahatler, kabahatler hukuku, özel usulsüzlük tekerrür, vergi ceza hukuku, vergi ziyayı.

1. Genel Açıklama

Vergi ceza hukuku kapsamında vergi ziyayı, genel usulsüzlük¹ ve özel usulsüzlük olmak üzere üç adet kabahate yer verilmiştir. Bu kabahatlerin tekraren işlenmesi durumunda nasıl bir cezalandırma yapılacağı hukuk sistemlerinde “tekerrür” müessesesi aracılığıyla çözüme kavuşturulmaktadır. Bu yapı içinde tekerrür daha önce işlemiş olduğu kabahatten sonra tekrar yeni bir kabahat işleyen kişiye uygulanacak ceza politikası olarak karşımıza çıkmaktadır. Cezalandırmanın amacının, kabahatlerin işlenmesini engellemek olduğu dikkate alındığında kabahati birden fazla defa işleyen kişiye her defasında ilk defa işliyormuş gibi bir ceza mı verilmelidir? Bu soruya verilecek cevap hayırdır. Çünkü kanunda yer alan cezanın kişiyi ıslah etmeye yeterli gelmemesi nedeniyle farklı bir ceza politikası izlenmesi gündeme gelir. İşte bu noktada kabahatlerde tekerrür devreye girmektedir.

Tekerrür kişinin kabahat işleme ısrarına bağlı olarak ortaya çıkan bir durumdur. Tekerrür nedeniyle cezaların artırımından amaç kişinin yeniden suç işlemesi halinde daha ağır bir cezaya muhatap olacağını bilmesi ve bu nedene dayanarak kabahat işlemekten kaçınmasının sağlanmasıdır.

Bir kişi vergi kabahati işledikten sonra tekrar kabahat işlerse kişinin verilen cezadan dolayı uslanmadığı dikkate alınarak sonraki kabahate verilen **cezanın artırılması** yoluna gidilmesi öngörülmüştür. Gerçekten de tarihin hemen her döneminde fiilin tekrarlanması halinde kabahat işleyeninin cezası artırılmıştır².

Tekerrür çeşitli ölçütlere göre ayrımlara tabi tutulabilmektedir³. Bunlardan bazılarına aşağıda tanım düzeyinde yer verilmiştir.

^a Prof. Dr. Doğan Şenyüz, Uludağ Üniversitesi, Hukuk Fakültesi

¹ Kabahat fiillerinden benzer ağırlıkta görülenleri bir araya toplanarak biri “özel”, diğeri özel kavramının karşıt anlamı olmak üzere kullanılan “genel” usulsüzlük olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Her ne kadar kanunda “genel” kavramına yer verilmemişse de, kanun koyucunun bir grup usulsüzlük fiilini esas alarak “özel” ismi kullanmış olması karşısında diğeri grup usulsüzlük fiilleri için “genel” şeklinde isimlendirme sonucunu doğurmuştur. “Genel” şeklindeki nitelendirme literatür tarafından üretilmiş olup, varlık ve kullanımını literatüre borçludur. Aksi halde özel usulsüzlüğün karşıtı olarak sadece usulsüzlük kavramını kullanmak kavram kargaşasına sebep olma tehlikesini içinde barındırmaktadır.

²MUTLUER Kamil, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir İTİA Yay. No:214, Eskişehir, 1979, s.86.

³ DÖNMEZER Sulhi- ERMAN Sahir, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, C.III 11. b, İstanbul 1994, s.167-176.

Gerçek tekerrür-Mefruz (farazi,varsayılan) tekerrür: Gerçek tekerrür önceki cezanın infaz edilmiş olma şartını ararken, mefruz tekerrür kesinleşmesini yeterli görmektedir. Kabahatlerde tekerrür uygulanabilmesi açısından vergi cezasının tahsili aranmadığından mefruz tekerrür söz konusudur.

Genel tekerrür-Özel tekerrür: Genel tekerrür önceki kabahatle sonradan işlenen kabahatin aynı olmasını aramazken, özel tekerrür iki kabahat arasındaki aynılığı aramaktadır. Bir tekerrürün genel veya özel tekerrür olarak kabul edilip edilmemesi kabahatin, madde, bent, fiil düzeyindeki aynılığın aranıp aranması ekseninde çözülmesi gereken bir husustur. Ancak, fiillerin bent ve madde düzeyinde olması aranmamakla beraber kabahatin aynılığını aranırsa bu durumda da özel tekerrürün varlığından bahsedilir.

Sürelî tekerrür-Süresiz tekerrür: Sürelî tekerrür kabahatin işlenmesinden sonraki kabahatin belirli bir süre içinde işlenmesini ararken, süresiz tekerrürde sonraki kabahat ne zaman işlenirse işlensin tekerrüre esas alınır. Vergi kabahatlerde tekerrür uygulanabilmesi belirli süreler içinde işlenmesine bağlandığından sürelî tekerrür benimsenmiştir.

Tekerrür mükellef düzeyi esas alınmak suretiyle uygulanır. Tekerrür uygulanması için, önceki cezanın aynı vergiden kaynaklanması yahut aynı vergi dairesinin yetki alanında işlenmesi veyahut aynı mükellefiyet dolayısıyla kesilmiş bulunması şart değildir⁴

2. Tekerrür Şartları

Vergi kabahatleri açısından tekerrür uygulanmasının şartlara bağlandığı görülmektedir (VUK.m.339).

2.1. Kabahatin Vergi Ziyayı veya Genel Usulsüzlük Olması

Kanun metninde tekerrür kapsamına alınan kabahatler olarak sadece vergi ziyayı kabahati ile usulsüzlükten bahsedilmiştir. Bu ifade de vergi ziyayı kabahati ile anlaşılması gereken açık olmakla birlikte “usulsüzlük” ifadesinin “özel usulsüzlük” kabahatini kapsayıp kapsamadığının tespiti bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. İlk bakışta VUK’un ceza hükümleri başlıklı 4. kitabının 2. bölüm başlığının “usulsüzlük” olduğu ve özel usulsüzlüklerin de bu kapsamda ele alınması gerektiği ileri sürülebilir. Bu konuda BAYRAKLI⁵, görüşünü özel usulsüzlüklere tekerrüre tabi olmasını “...usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması (m.351) olduğuna göre, tekerrür hükümleri için özel ve genel usulsüzlük suçu birlikte değerlendirilmesi gerekir”, şeklindeki görüşünü kanunun “...önceki suçla sonraki suç arasında ayniyet şartının kaldırıldığını, böylece genel tekerrür hükümlerine yer verildiğini belirtmiş olmasına...”; TAŞDELEN⁶ ise kabahatler arasında bir ayırım yapmaksızın sonraki kabahat ile önceki kabahatin aynı olmasını yeterli görmek suretiyle özel usulsüzlüklerin de tekerrüre konu olabileceği yönündeki kanaatini belirtmiştir. Özel usulsüzlük kabahatinin tekerrüre esas olmasını savunan bu görüşler gerekçelerini daha önceden kanunda bu konuda kanunda var olan sınırlandırmanın kaldırılması şeklinde ortaya koymuşlardır.

⁴ IŞIK Ekrem , Vergi Usul Kanununda Tekerrür,Vergi Sorunları Dergisi, Şubat-2009, sayı 245, s.21

⁵ BAYRAKLI Hasan Hüseyin, Vergi Ceza Hukuku, 3.b, Afyonkarahisar-2006, s. 167

⁶ TAŞDELEN Aziz, Vergi Kabahatleri, Turhan Kitabevi, Ankara-2010,s.57

Geniş olarak yorumlandığında özel usulsüzlük suçunun tekerrür kapsamında olduğu düşünülebilirse de, bu görüşün aksi yönde görüşler de mevcuttur. ÖZBALCI, özel usulsüzlük fiil ve cezaları VUK'un tekerrüre ilişkin 339. madde hükmü kapsamında değerlendirilemeyeceğini ileri sürülmüştür⁷ KIZILOT-KIZILOT, zamanaşımı ve birleşme hükümlerinde usulsüzlük yanında açıkça özel usulsüzlükten bahsedildiğini, bu ayırımın özel usulsüzlüğün ayrı bir suç tipi olarak düzenlendiğini gösterdiğini ve usulsüzlük ifadesinin özel usulsüzlüğü ifade etmediğini, bu nedenle de tekerrürün özel usulsüzlük için geçerli olmadığını⁸, CANDAN, ise tekerrür cezasının hesaplanması başlığı altında yaptığı açıklamada, "burada söz konusu olan usulsüzlük eylemleri, VUK'un 352. maddesinde düzenlenen genel usulsüzlük eylemleridir; özel usulsüzlük eylemleri dolayısıyla 339. maddedeki tekerrür hükümlerinin uygulanmasının olanaklı bulunmadığını" belirtmiştir⁹. Bu yönde düşünenler de görüşlerini büyük ölçüde, tekerrür hükümlerini düzenleyen VUK. 339 maddede ve özel usulsüzlük kabahatini düzenleyen hükümlerde VUK'un 339. maddesinin uygulanacağına dair bir ifade bulunmamış olmasına dayandırmaktadırlar.

Öncelikle, vergi ziyayı ve genel usulsüzlük açısından yaşanmayan tereddüdün özel usulsüzlükler açısından neden yaşandığı noktasına dikkat çekmek gerekir. Bu nedenle ilgili görüşlerin dayanak yaptıkları değişikliğin kanun gerekçelerine ve sonra her iki kabahate ilişkin kanun sistematüğinde düzenlemelere bakarak cevaplamak doğru olsa gerekir. Bizim kanaatimiz özel usulsüzlüğün tekerrüre esas alınmayacağı yönünde olup konu ile ilgili dayanaklarımız aşağıda ortaya konmuştur.

i- Aynı nev'iden olma "koşulunu kaldıran ilgili değişikliğin kanun gerekçesinde konu "ceza sisteminde yapılan değişikliğe paralel olarak tekerrür ile ilgili 339 uncu maddesi yeniden düzenlenmektedir. Ceza uygulamasında basitlik sağlamak amacıyla tekerrür halinde kesilen vergi cezalarının artırımında her hangi bir farklılığa gidilmemiştir" şeklinde ifade edilmiştir. Yasalaşma sürecinde aynı konu ile ilgili "Plan ve Bütçe komisyonunda Maliye Bakanı yürürlükteki 339.madde hakkında "Cezalarla ilgili bölümde belirttiğimiz üzere, şu andaki kaçakçılık, ağır kusur, kusur gibi ceza çeşitliliği ortadan kaldırılmakta, bunların yerine vergi ziyayı cezası getirilmektedir. Daha önce maddedeki "kaçakçılık, kusur, ağır kusurda" ibareleri vergi ziyayı cezası tekleştirildiği için, burada sadece bir ibare değişikliği yapılmakta, "vergi ziyayı cezasında" denilmek suretiyle, daha önceden farklı uygulanan katlar bu ceza için yüzde elli oranında artırılarak uygulanacağı netleştirilmektedir" şeklindeki açıklama düzenlemenin amacını ortaya koyması açısından çok büyük önem taşıyan bir tespittir. Bu açıklamalar tekerrür hükümlerindeki değişikliğin, kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarını vergi ziyayı cezası olarak tek bir cezaya indirme dışında kapsam olarak değişiklik yapılmasının hiçbir şekilde amaçlanmadığı görülmektedir.

i-VUK'un sistematüğü dikkate alındığında usulsüzlüklerin (genel usulsüzlüklerin) kanunun ilk çıkışında var olduğu, özel usulsüzlüklerin sonradan gelen düzenlemeler olarak getirildiği ve yapılan yeni düzenlemelerin isim itibarıyla özel usulsüzlükler olarak adlandırıldığı, dikkate alındığında 339. maddede "usulsüzlük" ibaresine yapılan atfın genel usulsüzlükleri ifade ettiği anlaşılmaktadır. Kanunkoyucu özel usulsüzlükleri kastetmek istediğinde bunu aynı kanunun çeşitli maddelerinde kullanmıştır. Örneğin, 376. madde başlığında, "usulsüzlük veya özel usulsüzlük" aynı madde içinde de "usulsüzlük ve özel usulsüzlük" şeklinde, mük. m.355 in birinci

⁷ ÖZYER Mehmet Ali, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, hesap Uzmanları Derneği yay, 2001, s.557

⁸ KIZILOT Şükri- KIZILOT Zuhâl, Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, 3. b, Yaklaşım Yay, Ankara-2010, s.263

⁹ CANDAN Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, 2. b, İstanbul-2004, s.35

fıkrasında “özel usulsüzlük cezası kesilir”, ikinci, üçüncü ve dördüncü fıkralarda “özel usulsüzlük cezası”, ifadelerine yer verildiği, 353.maddenin madde başlığının “özel usulsüzlükler ve cezaları” olduğu madde içinde on defa “özel usulsüzlük, bir defa “özel usulsüzlükler” kavramının kullanıldığı görülmektedir. Yani kanunkoyucu özel usulsüzlüğü kastetmek istediğinde baskın şekilde bu ifadeyi kullanmaktan çekinmediği görülmektedir.

iii- VUK'un birleşme hükmünü düzenleyen 336. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında yer alan “usulsüzlük” ifadesiyle genel usulsüzlüklerin anlaşılması gerektiği görülmektedir. Aynı takvim yılındaki tekerrür hükümlerini düzenlediği 337. maddede “vergi ziyayı veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir”, 336 maddede “vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar olarak en ağır kesilir. Usulsüzlük cezası kesilen.....” ifadesindeki “usulsüzlük” özel usulsüzlükleri kapsıyor olsaydı 355. maddede “bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyanın gerektirdiği cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336. madde hükmü uygulanmaz” denmesine gerek kalmazdı. Demek ki bu maddelerde kullanılan “usulsüzlükler” ifadesi özel usulsüzlükleri kapsam dışı bırakan bir kavramdır.

iv- VUK'un 352.maddesinde “usulsüzlüklerin aşağıdaki yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır” denmiştir. Maddenin yollama yaptığı cetvele baktığımızda başlığının “usulsüzlük cezalarına ait cetvel” şeklinde olduğu, aynı cetvelin ihtar kısmında üç defa “usulsüzlükler” ifadesi kullanıldığı ve bunlardan kanunkoyucunun bir terminoloji sıkıntısı içinde olmadığı anlaşılmaktadır.

v- VUK'un suçlarda birleşme başlıklı 340 maddesinin birinci fıkrasında kullanılan “usulsüzlük cezaları” ile özel usulsüzlükleri de kastetmiş olsaydı 353. madde 10. bentten sonra gelen kısımda özel usulsüzlüklerle birleşmeyi düzenleyen kurala yer vermemesi gerekirdi.

Açıklama ve madde metinlerinin lafzı ve amaçsal yorumundan özel usulsüzlük ve usulsüzlük kavramının tamamen ayrı gruplardaki fiilleri işaret ettikleri, kanunkoyucunun özel usulsüzlüklerle ilgili belirlemelerini genel usulsüzlüklerden ayırıştırarak ayrı bir kabahat tipi olarak düzenlediği görülmektedir.

Kanun 352. maddesindeki fiiller için usulsüzlük ifadesini kullanmasının tespiti karşısında genel usulsüzlüklere tekerrür uygulanabileceğini, buna karşılık özel usulsüzlük kabahatine tekerrür hükümlerinin uygulanmayacağını söylenebilir.

Tekerrürün uygulanması açısından önceki fiil ve /veya kabahatle sonraki fiil ve /veya kabahatin aynı olması şart olmamakla beraber, önceki kabahatle sonraki kabahatin aynı olması da şart değildir. Dolayısıyla önceki kabahat ile sonraki kabahat arasında aynılık aranmadığından konunun genel tekerrür hükümlerine daha yakın olduğu söylenebilirse de vergi kabahatlerinden özel usulsüzlüklerin tekerrür dışında tutulduğu dikkate alındığında bunu mutlak bir yargı olarak ifade etmek doğru olmaz. Çünkü vergi ziyayı veya genel usulsüzlük kabahatinden bir önceki veya sonraki kabahatin özel usulsüzlük olması halinde tekerrür uygulanmayacaktır. Bir başka deyişle tekerrüre esas alınması açısından vergi ziyayı ve genel usulsüzlük kabahatinden önceki kabahatin vergi ziyayı veya genel usulsüzlük olmasının bir önemi yoktur.

Vergi ziyayı kabahati ile genel usulsüzlük kabahati yapısı farklı ise de tekerrürün uygulanması açısından hangisinin önce veya sonra işlenmesi konusunda aralarında fark da görülmemiştir. Örneğin, önce vergi ziyayı kabahati işleyerek cezası kesinleşen birinin bu defa genel usulsüzlük kabahati işlemesi (veya tersi) halinde de tekerrür

uygulanabilecektir. O halde vergi ziyayı veya genel usulsüzlük kabahatinin hangisinin önce işlendiği önemli olmaksızın tekerrüre konu olur. Bu koşullarda önceki ve sonraki “kabahatin aynı olması” yerine “belirli kabahatler arasında farklı olmayı” yeterli gören anlayış hakim kılınmış olmaktadır¹⁰. Her türlü kabahat yerine belirli kabahatler tekerrüre esas alındığından, tam anlamıyla genel tekerrür demek mümkün değilse de tam anlamıyla özel tekerrürden de bahsedilemez. Bu nedenle durum belki “yarı özel” tekerrür kavramıyla ifade edilebilir düşüncesindeyiz.

Açıklamaları bir tablo haline dönecek olursak:

Önceki Kabahat	Sonraki Kabahat	Tekerrür Durumu
Vergi ziyayı	Vergi ziyayı	Var
Genel Usulsüzlük	Genel Usulsüzlük	Var
Vergi ziyayı	Genel usulsüzlük	Var
Genel usulsüzlük	Vergi ziyayı	Var
Vergi ziyayı	Özel usulsüzlük	Yok
Özel usulsüzlük	Genel usulsüzlük	Yok
Genel usulsüzlük	Özel usulsüzlük	Yok
Özel usulsüzlük	Özel usulsüzlük	Yok

Aynı fiilin birden fazla defa işlenmesi halinde işlenen fiil kadar kabahat ortaya çıkar. Ancak, bu fiillerin bir bütün olarak tek kabahat oluşturduğu durumlarda tekerrüre esas fiiller değil, kabahat alınır. Aynı dönem içinde birden fazla usulüne uygun olmayan şekilde fatura düzenleme eylemlerini vergi dairesinin yaptığı tespit tarihi itibarıyla tek bir kabahat (ikinci derece usulsüzlük) sayılması durumunda tekerrür kabahat bazında uygulanacaktır. Danıştay’ın görüşü, birden fazla şekle aykırı fatura düzenlenmesinde tespit esas alınarak tek bir kabahatin meydana geldiği yönündedir.

2.2. Önceki Kabahatin Cezasının Kesinleşmiş Olması

Vergi cezalarını kesmekle yetkili vergi dairesi, vergiyi doğrudan olay bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesidir. Bu daire, kestiği cezayı “ihbarname” aracılığıyla muhatabına tebliğ eder. Tebliğ işleminin tamamlanması ile cezanın kesinleşmesine doğru uzanan hukuki süreç başlar. Sonraki cezaya tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için önceki kabahate verilen cezasının kesinleşmesi şarttır. Tekerrürün uygulanmasının önceki cezanın kesinleşmiş olmasına bağlanması kesinleşme tarihinin tespitini önemli hale getirmektedir. Bu nedenle kesinleşme anının tereddütsüz belirlenmesine ihtiyaç duyulur. Kanunun aradığı kesinleşme usulüne uygun şekilde önceki kabahatin cezasının kesinleşmesidir.

Dava açılması halinde yargılama sonucunda davanın reddedilerek cezanın ödenmesi gereken safhaya gelmesi demek olan “tahakkuk” ile “kesinleşme” birbirlerinden farklı kavramlardır. Cezanın tahakkuk etmesi demek, kesinleşmesi demek değildir. Gerçekten ilk derece mahkemesince yapılan yargılama sonucunda davanın reddedilmesiyle ceza tahakkuk etmiş olur ve vergi dairesince tahsil edilebilir hale gelir. Mahkemenin ret kararına karşı kanun yoluna (itiraz veya temyiz ve bunların sonunda karar düzeltme) gidilmesi halinde kesinleşme bu aşamaların mükellefin aley-

¹⁰ Aksi görüş, IŞIK , age, s.21

hine sonuçlanmasıyla meydana gelir. Bir başka ifadeyle vergi uyumsuzluğu için tüm kanun yollar tüketilmiş iç hukukta gidilebilecek yargı yolu kalmamışsa ceza kesinleşmiş demektir.

Aşağıdaki durumlardan birinin meydana gelmesi halinde ceza kesinleşmiş sayılır.

i- Cezanın itirazsız ödemesi : (Mükellefin kesilen cezaları dava yoluna gitmeden kendi rızasıyla ödemesi halinde ceza ödenme tarihinde kesinleşmiş sayılır)

ii- Cezaların dava açma süresi içinde dava konusu edilmemesi: (Cezaya karşı tebliğden itibaren 30 günlük dava açma süresi içinde dava açılmaması halinde dava açma süresinin sonunda kesinleşmiş sayılır).

iii- Uzlaşılın cezalar: (Uzlaşma yoluna gidilip uzlaşma sağlanması halinde uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarihte kesinleşmiş sayılır¹¹).

iv- İlk derece mahkemesinin davayı reddetmesi kararı üzerine kanun yollarına gidilmemesi: (Cezaya karşı süresinde dava açılmasına rağmen dava reddedilmesi üzerine kanun yollarına (itiraz, temyiz) gidilmemesi durumunda kanun yollarına gidilme süresi sonunda kesinleşmiş sayılır.)

v- Cezaya karşı, süresinde dava açılmış, fakat davanın reddedilmesi üzerine kanun yoluna gidilmişse verilen mahkeme kararın tebliği anında kesinleşmiş sayılır.

vi- Cezalarda indirimden yararlanılarak cezanın indirimli ödenmesiyle kesinleşme gerçekleşir.

Kesinleşme anı çeşitli durumlara göre farklılık arz eder. Kesinleşme, rızai ödeme halinde ödemenin yapıldığı anda, dava açma süresinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bitiminde, uzlaşmaya gidildiğinde uzlaşma tutanağının düzenlendiği¹² tarihte, davaya ilişkin itiraz veya temyiz veyahut karar düzeltme üzerine verilen kararın tebliği anında, itiraz veya temyiz veyahut karar düzeltme yoluna gidilmezse gidilme sürelerinin sona erdiği anda meydana gelmiş sayılır.

Önceki kabahatin hangi tarihte işlendiği veya cezasının idarece hangi tarihte kesildiği veyahut tebliğ edildiği önemli değildir. Önemli olan tekerrür hükümlerinin uygulanması sırasında en az belirli bir süre önce “kesinleşmiş” bir vergi ziyayı veya genel usulsüzlük cezasının var olmasıdır. Bu nedenle sonraki cezanın kesildiği sırada kesinleşmiş bir ceza yoksa tekerrür uygulanamaz. Öncekinin ne zaman işlendiği önemli olmaksızın sonraki kabahate ceza kesildiği sırada öncekinin cezasının kesinleşmiş olması yeterlidir. Bu nedenle öncekinin kesinleşmesinden sonra verilen kabahate tekerrür uygulanacaktır. Önceki tarihte işlenen kabahat sonra, sonraki tarihte işlenen kabahat önce kesinleşmiş olduğu durumda tekerrür hükümlerini uygulamak mümkün değildir. Aksi takdirde önceki kabahatin sonraki kabahatin tekrarı olduğu yani sonra meydana geldiği gibi anlaşılmaz bir sonuç ortaya çıkar¹³.

Örneğin, yapılan bir vergi incelemesinde 2009 yılına ilişkin vergi ziyayı cezasının kesildiğini ve 2010 yılında kesinleştiğini, 2011 yılında yapılan bir başka vergi incelemesinde 2008 yılına ilişkin vergi ziyasının kesilmesi söz konusu olduğunu kabul edelim. Önceki döneme ait olmasına rağmen sonra kesilen cezaya sonraki döneme

¹¹ Kabahatin cezasının sıfır olarak uzlaşılması halinde cezanın sadece parasal yönü kaldırılmış olur. Cezanın parasal sonuçları dışındaki hukuki sonuçları varlığını sürdürür. Bu nedenle uzlaşılın ceza miktarı sıfır olsa bile tekrar kabahat işlendiğinde tekerrüre esas alınır.

¹² ÖZBALCI Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara-1999. s.90.

¹³ KIZILOTLU-KIZILOTLU, age, s.264

ait kesinleşen ceza tekerrüre esas alınmaz. Bu durumda 2008 yılında işlenen fiilin 2009 yılındaki fiilin tekrarı olduğunu kabul etmek mümkün olmadığından 2008 yılı fiili için kesilecek cezaya tekerrür uygulanmayacaktır. Tekerrür işlenmiş kabahatten sonra işlenen kabahate uygulanır.

Tekerrür uygulamasında sadece önceki cezanın kesinleşmesi yeterli görülmüştür. Ayrıca tahsil edilmesi şart değildir. Bu açıdan mefruz tekerrürden söz edilir.

2.3. Sonraki Kabahatin Cezasının Belirli Sürede Kesilmesi

Kabahatin cezasının kesinleştiği tarihten itibaren belirli süre içinde tekrar bir ceza kesilmesi gerekir. Sonraki kabahatin belirli sürede işlenmesinin aranması nedeniyle süreli tekerrür benimsenmiştir. Tekerrür uygulamasının dışında kalan sürede tekrar kabahat işlenmesi halinde sonrakine sadece normal ceza verilmesi ile yetinilecektir.

Sürelerin hesaplanmasında takvim yılına göre belirleme yapılmıştır. Buna göre süreler önceki kabahatin kesinleştiği tarihi takip eden yılın (takvim yılı) başından başlamak üzere sonraki kabahat vergi ziyayı ise **beş**, genel usulsüzlük ise **iki** yıldır. Örneğin, vergi ziyayı kabahati 17 Nisan 2008 tarihinde kesinleşen bir mükellefin tekerrür nedeniyle cezasının artırılabilmesi için başlangıç tarihi 01 Ocak 2009, bitiş tarihi 31 Aralık 2013 olacaktır. Sonraki cezanın vergi ziyayı olması halinde 31 Aralık 2013 tarihine kadar cezasının kesilerek tebliğ edilmesi halinde tekerrür hükümleri uygulanabilecektir. Tekerrür hükümlerinin uygulanması açısından sonraki kabahatin ne zaman işlendiği değil, sonraki cezanın ne zaman kesilerek tebliğ edildiği önemlidir. Çünkü, tekerrür sonraki cezanın kesilmesi sırasında önceki cezaların kesinleşmiş olup, olmadığına bakılarak uygulanır.

Görüldüğü üzere tekerrür cezasının uygulanacak kabahatin vergi ziyayı ve genel usulsüzlük olmasına göre değişik süreler öngörülmüştür. Sürenin cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından başlamak üzere dikkate alınacağına ilişkin kanun hükmünü nasıl anlamak gerekecektir? Acaba önceki suçun kesinleştiği tarih ile kesinleşmeyi izleyen takvim yılı başına kadar geçen süre için tekerrür hükümleri uygulanmayacak mıdır? Hemen belirtelim ki, sözel yorumla farklı bir anlam çıksa da, amaçsal yorum ve evleviyet kuralı çerçevesinde bu süre içinde de tekerrür hükümlerinin uygulanacağı sonucuna varılmaktadır. Çünkü daha uzun bir süreyi kapsayan tekerrürün daha kısa süreyi kapsamaması düşünülemez. “Cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere” ifadesi tekerrür süresinin başlangıcını değil, sürenin bitişini belirlemek için konmuştur. Yoksa bu ifade önceki cezanın kesinleştiği tarihten, izleyen takvim yılı başına kadar geçecek olan süre için tekerrür hükümlerinin uygulanmayacağı anlamına gelmez¹⁴. Sonuç olarak, cezanın kesinleştiği tarih ile bunu izleyen takvim yılı başına kadar geçecek sürede yeni bir kabahat işlenirse tekerrür hükümleri bu kabahatler için de uygulanacaktır. Örneğin, 2011 takvim yılı Mart ayı muhtasar beyannamesini vermeyerek vergi ziyayı kabahati işleyen (A)'ya verilen ceza 28 Mayıs 2011 tarihinde kesinleşmiş olsun. (A), 2011 takvim yılı Kasım ayı muhtasar beyannamesini de vermezse, bu fiile (vergi ziyayı kabahatine) ilişkin ceza tekerrür nedeniyle artırılacaktır. Bu durumda kesinleşme tarihinden izleyen yıla kadar geçen sürede de kesilen yeni cezalar için tekerrür uygulanacaktır.

Önceki kabahatin işlenmesinden sonra fakat kesinleşmesinden önce bir başka kabahat işlenmişse, önceki kabahatin cezası kesinleşmediği için, takiben işlenen kaba-

¹⁴ ÖZBALCI, a.g.e., s.806; KOCAHANOĞLU Osman Selim, Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, 2.b. İstanbul-1983, s.160.

hatlere tekerrür hükmü uygulanmayacaktır. Ancak önceki veya daha sonra işlenen kabahatin kesinleşmesini takiben bir kabahat işlenirse tekerrür hükümlerini uygulamak mümkün olur. Örneğin, 2008 takvim yılı gelir vergisi beyannamesinin zamanında verilmemesi nedeniyle ortaya çıkan vergi ziyayı kabahatinin 29 Haziran 2011 tarihinde kesinleştiğini, 2009 takvim yılının gelir vergisi beyannamesinin verilmemesinden bahisle 10 Mayıs 2010 tarihinde ceza kesildiğini kabul edelim. 10 Mayıs 2010 tarihinde kesilen vergi ziyayı kabahatine ilişkin cezaya tekerrür hükümleri uygulanmayacaktır. Çünkü, öncesinde kesinleşmiş bir kabahat yoktur. Ancak, mükellefin sonraki fiiline ilişkin ceza öncekinin kesinleşme tarihi olan 29 Haziran 2011 tarihinden sonra verilseydi tekerrür uygulanacaktı.

Önceki Kabahat	Sonraki Kabahat	Süre(yıl)	Artırım(%)
Vergi ziyayı	Vergi ziyayı	5	50
Genel Usulsüzlük	Genel Usulsüzlük	2	25
Vergi ziyayı	Genel usulsüzlük	2	25
Genel usulsüzlük	Vergi ziyayı	5	50

3. Tekerrür Cezası

3.1. Normal Durumda Ceza

Tekerrür, esas itibariyle daha sonra işlenen bir kabahatin ilk defa işlenmesine göre daha fazla cezalandırılmasını ifade eder. Bu haliyle tekerrür cezası, asıl cezanın tekerrür nedeniyle artırılması olarak da değerlendirilebilir.

Cezası tekerrür nedeniyle artırılacak kabahat doğal olarak sonra işlenen kabahatin cezası olacaktır.

Tekerrür cezasının miktarı sonraki cezanın belli bir oranı olarak hesaplanır.

Tekerrür cezası miktarı **sonraki kabahatin**;

Vergi ziyayı olması halinde ceza aslının %50'si

Genel usulsüzlük olması halinde ceza aslının %25'i

kadar olur.

Örneğin, önceki vergi ziyayı kabahatinin cezası 7.000 TL, sonraki vergi ziyayı kabahatinin cezası 120.000 TL olduğunda tekerrür cezası sonra işlenen kabahatin cezası olan 120.000 TL nin % 50'si olan 60.000 TL olacaktır. Tabloya dökersek:

Kabahat	Sırası	Cezanın Aşlı (TL)	Tekerrür Oranı	Tekerrür Cezası (TL)	Toplam Ceza (TL)
Önceki		7.000	---	---	---
Sonraki		120.000	% 50	60.000	180.000

3.2. Genel Usulsüzlük Kabahatinin Aynı Takvim Yılında İşlenmesi Durumunda Ceza

Genel usulsüzlük kabahatinin aynı takvim yılı içinde birden fazla işlenmesi durumunda o kadar kabahat ortaya çıkar. İlk işlenen genel usulsüzlük cezasından sonra aynı takvim yılında işlenen sonrakilere verilecek ceza miktarının belirlenmesinde özel bir düzenlemeye yer verilmiştir. Bu özel düzenleme genel usulsüzlük kabahatinin aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazla-

sının her biri için birincisine ait cezanın **dörtte biri** kesileceği şeklindedir (VUK m. 337/1). Yani belirli şartlar altında azaltılmış ceza kesilmektedir. Azaltılmış ceza uygulanabilmesi için sonra cezası kesilecek fiillerin aynı takvim yılı içinde olması yanında aynı nev’iden olması da aranmıştır Aynı takvim yılı 1 Ocak-31 Aralık tarihlerini kapsar ve anlatılmak istenen açıktır. Fiillerin aynı nev’iden olmasıyla neyin kastedildiğinin açıklanmasına ihtiyaç vardır. Kanundaki aynı nev’i ile genel usulsüzlüklerin derece ve fıkralar itibarıyla yekdiğerine mutabakatı kastedilmektedir (VUK m. 337/2). Yani, aynı nev’iden sayılabilmek için derece ve fıkra itibarıyla mutabakat aranmıştır. Buna göre dereceleri farklı olan birinci ve ikinci derece usulsüzlük eylemlerinin aynı sayılması mümkün değildir. Azaltılmış ceza uygulanabilmesi için sonrakinin öncekiyle aynı dereceden olması gerekir. Ayrıca aynı dereceden olmakla birlikte aynı fıkradan anlaşılması gereken, “I’inci derece usulsüzlükler” ve “II’inci derece usulsüzlükler” başlıkları fıkraları; bu başlıklardan sonra gelen rakamda bentleri işaret etmektedir¹⁵. Aynı fıkra birden fazla bendi içerecek şekilde düzenlenmiştir. Bu nedenle beyannamenin süresinde verilmemesi eylemi ile defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması aynı fıkra içinde yer alan farklı bentlerde düzenlenmelerine karşın, ceza uygulamasında aynı nev’iden sayılırlar¹⁶.

Aynı takvim yılı içinde genel usulsüzlük işlenmesi halinin cezada azaltılmayı, teker-rürün cezanın artırılmasını gerektirmesi, nedeniyle; aynı takvim yılında işlenen genel usulsüzlük cezası bir azaltılmakta tekerrür nedeniyle bir artırılmaktadır. Sadece genel usulsüzlük kabahati için getirilen bu uygulamanın mantığı kısa sayılabilecek (aynı takvim yılı) bir zaman diliminde kanuna aykırı davranan birinin aynı davranışı yapmak istemeyeceğine dayanır

Dikkat edildiğinde genel usulsüzlüğün belirli koşullar altında tekrar işlenmesi halinde verilecek ceza azaltılmaktadır. Bu defa tekerrür tam cezaya mı azaltılarak kesilen cezaya mı uygulanacaktır sorusu akla gelir. Bu soruya verilecek cevap teker-rürün dörtte bir olarak verilen (azaltılmış) cezaya uygulanacağıdır. Bir başka ifadeyle tekerrür nedeniyle artırıma tabi tutulacak ceza azaltılmış ceza olacaktır. Çünkü kanun koyucu bir cezanın azaltılarak uygulanmasını uygun görmüşse bu onun teker-rür cezasının da azaltılması sonucunu doğurur. Kendisi azaltılan cezanın tekerrürünün azaltılmaması düşünülemez.

ÖRNEK:

Ocak-2011 ve Kasım-2011 dönemlerine ilişkin KDV beyannamelerini vermeyen, her iki dönem için de tahakkuku çıkmayan, Anonim Şirket mükellefe genel usulsüzlük kabahati açısından yapılacak ceza uygulaması şöyle olur.

Ocak-2011 döneminin KDV beyannamesini vermeyen mükellefe tam ceza kesilmeli, aynı takvim yılı içinde olduğundan Kasım-2010 ayı için 1/4 kesilir¹⁷. Kesilen genel usulsüzlük cezasında bu defa tekerrür hükümleri nedeniyle % 25 artış yapılacaktır.

¹⁵ Bu konu, VUK’un mük. 355. maddesinin son fıkrasında Genel Usulsüzlüklere yapılan bir atıfta da kanun düzeyinde en net şekilde ortaya konmuştur. Atfı yapan VUK mük.m. 355/son fıkrası, “..... halinde 352 nci maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ceza kesilmez.” şeklindedir.

¹⁶ CANDAN, age, s.31

¹⁷ Genel usulsüzlük kabahatinin aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın **dörtte biri** kesilecektir (VUK. m. 337).

Ocak-2011 dönemi için cezanın aslına 96 TL* olarak maktu tutar olarak cetvelde yer verilmiştir. Şubat-2011 dönemi beyanname vermemek, kesinleşmiş önceki cezadan sonra ve aynı takvim yılı içinde işlendiğinden, burada tekerrür hükümleri uygulanması aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Dönemi	Cezanın Aslı (TL)	Tekerrür Cezası (TL)	Toplam Ceza (TL)
Ocak-2011	96	---	96
Kasım-2011	(96x1/4)=24	(24 x % 25)=6	30

3.3. Vergi Ziyai Kabahati ile Genel Usulsüzlüğün Birleşmesi Durumunda Ceza
Vergi kabahatlerinden vergi ziyai kabahati ile genel usulsüzlük kabahatinin VUK 340. maddesi çerçevesinde birleştiği durumda, bu defa birleşme hükümlerinin tekerrür hükümlerini etkilemesine bağlı olarak aşağıdaki açıklamaların yapılmasında yarar vardır. Birinci ceza, vergi ziyai ve genel usulsüzlüğün birleşmesi sonucu vergi ziyai, aynı takvim yılında verilen ikinci ceza vergi ziyai ile usulsüzlüğün birleşmesi sonucu usulsüzlük olduğunda tekerrür hükmü nasıl uygulanacaktır? Kanaatimizce, birinci fiille ilgili olarak ortaya çıkan her iki kabahatten cezası yüksek çıkan kabahatin cezası verilmiştir. Ancak, birleşme halinde de genel usulsüzlük kabahatinin varlığı devam eder. Yani, usulsüzlük yapılmış durumda ve hukuken ortadadır. Sadece cezalandırma açısından usulsüzlüğe göre cezası yüksek olduğundan vergi ziyai cezası verilmesi söz konusu olmuştur. Yoksa usulsüzlük hukuken varlığını sürdürmektedir. Birleşme nedeniyle vergi ziyai cezası verilse bile yapılmış bir usulsüzlük kabahati varlığını korumuş olacağından sonraki fiiller ilişkin tekerrüre esas alınması gerekir. Bir an için, tacir (T)'nin aynı neviden ilk ve ikinci fiille hem vergi ziyai kabahati hem usulsüzlük işlemiş ve her iki fiilin sonucunda ortaya çıkan kabahatlere birleşme hükümleri kapsamında ilk fiile vergi ziyai cezası, ikinci fiile usulsüzlük cezası verildiğini kabul edelim. İkinci fiile ilişkin ceza verilirken birleşme nedeniyle ilk ceza kesilmesinde vergi ziyai kabahatinin yanında görülmez hale gelen usulsüzlük dikkate alınacak şartlara göre önce dörtte bir ceza kesilecek ve sonra bu ceza tekerrür hükümlerine göre artırılacaktır.

3.4. Genel Usulsüzlüğün Re'sen Takdiri Gerektirmesi Durumunda Ceza

Usulsüzlük cezasının kesilmesiyle ilgili olarak "usulsüzlük fiili re'sen takdiri" gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezaların **iki kat** kesileceği hüküm altına alınmıştır (VUK. m. 352/1). Bunun sebebi, diğer fiillere göre re'sen takdir gerektiren fiillerin özellikli fiiller olmasıdır. Genel usulsüzlük fiillerinden bazıları aynı zamanda dönem matrahının re'sen takdirini gerektiren fiillerdir. Bu nedenle re'sen tarhiyatı düzenleyen VUK'un 30. maddesindeki genel usulsüzlük kabahati fiilleri arasında konu açısından birlik varsa kesilecek cezanın iki katına çıkacağı şüphesizdir.

Bu çerçevede konu açısından aynılık gösteren fiillerin tespit edilmesine ihtiyaç vardır. Aynı zamanda re'sen takdiri gerektiren genel usulsüzlük kabahatine sebebiyet veren fiiller VUK'un 352. maddesinin 1, 2, 3 ve 8. bentlerinde belirtilen birinci derece fiillerdir¹⁸. Maddedeki 7. bendin de re'sen takdiri gerektirdiği ileri sürülmektedir¹⁹.

* 01.01.2011 tarihinden geçerli tutar.

¹⁸ ÖZBALCI, a.g.e., s.832.

¹⁹ CANDAN, a.g.e., s.190.

Genel usulsüzlük kabahatine sebep olan fiil re'sen takdiri gerektirmesi nedeniyle cezası iki kat kesilmişse, tekerrür cezasının artırımına esas ceza miktarı normal mi, yoksa iki kat kesilen usulsüzlük cezası mı esas alınacaktır?. Danıştay normal tutarın esas alınacağı görüşünderken, vergi idaresi ise iki kat kesilen cezanın esas alınacağı görüşündedir²⁰.

Danıştay'ın görüşüne uygun artırımı tablodan izlersek;

(Tablodaki fiile uygun düşen 96 TL rakamı 2011 takvim yılı için birinci derece genel usulsüzlük kabahatine ilişkin olup, usulsüzlük cezaları listesinden alınmıştır)

Dönemi	Cezanın Aşlı	Tekerrür Cezası	Toplam Ceza
İkinci usulsüzlük	96x 2=192	96x % 25	216

Vergi idaresinin görüşüne uygun artımı tablodan izlersek;

Dönemi	Cezanın Aşlı	Tekerrür Cezası	Toplam Ceza
İkinci usulsüzlük	96 x 2 = 192	192 x % 25	240

ÖRNEK:

Birinci sınıf tüccar (X)'in aynı yılın Nisan ve Ağustos aylarına ilişkin KDV açısından yapılan bir vergi incelemesinde Nisan ayı için beyanname vermediği ve 30.000 TL vergi ziyasına neden olduğu, Ağustos ayı için tahakkuk eden vergisinin çıkmadığının tespit edildiğini kabul edelim. Nisan ayı için beyanname vermemeğe dolaylı kesilmesi gereken usulsüzlük cezası, beyanname vermemeğe fiili re'sen takdiri gerektirdiğinden normalde kesilmesi gerekenin iki katı ($60^* \times 2$) = 120 TL kesilecektir. Bu ceza miktarı da aynı dönemde ait 30.000 TL vergi ziyası cezası ile karşılaştırılacak, sonuçta yüksek olması nedeniyle vergi ziyası kabahatine ilişkin ceza verilecektir. Ağustos ayı için tahakkuk eden vergi çıkmadığından sadece usulsüzlük cezası söz konusu olacaktır. Usulsüzlük fiili aynı takvim yılı içindeki ikinci fiil olduğundan Ağustos ayı için önce 1/4 ceza kesilecek, kesilen bu ceza tekerrür hükmüne göre %25 artırılarak genel usulsüzlük cezası bulunacaktır.

²⁰ Dnş. 4. D. E.1969/1590, K. 1971/2183 sayılı karar

* 01.01.2011 tarihinden geçerli tutar. (İlgili 60 TL rakamı birinci sınıf tüccarlar için geçerli olmak üzere birinci derece genel usulsüzlük kabahati için usulsüzlük cezaları listesinden alınmıştır)

ÖZELGE VE SİRKÜLERLERİN VERGİ HUKUKU KAYNAĞI OLARAK KONUMLARI VE İŞLEVLERİ: 6009 SAYILI YASA ÖNCESİ VE SONRASI DURUM

Z. Ertunç ŞİRİN^a

ÖZET: Özelgeler ve sirkülerler vergi hukukuna özgü kaynaklar olup bağlayıcı – yardımcı kaynak ayırımında yardımcı kaynaklar arasında tasnif edilemişlerdir. Oysa; idare ve yargı organları açısından uyulması zorunluluğu olup olması ile sadece belirli kişi ya da olaylar açısından değil aynı durumdaki tüm kişiler ve aynı nitelikteki tüm olaylar açısından etkiye sahip olup olmamaları kriterleri kullanılmak suretiyle değerlendirildiklerinde; özelge ve sirkülerlerin, gerek 6009 sayılı Yasa ile gerçekleştirilen değişiklikten önce; gerek değişiklik sonrasında belli açılardan bağlayıcı kaynak niteliği taşıdıklarını söylemek mümkün görünmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukukunun Kaynakları, Özelge, Sirküler, Vergi İncelemesi

1. Giriş

Genel olarak hukukun şekli kaynağı olan karar, işlem ve düzenlemeler vergi hukukunda da kaynak olarak karşımıza çıkmakla birlikte, bunların bir bölümü, vergi hukukunun niteliği gereği bir takım özellikler taşır.

Vergi hukukunun kaynakları bağlayıcı (asli) kaynaklar ve yardımcı (ikincil) kaynaklar olarak ikiye ayrılır.¹ Anayasa, milletlerarası antlaşmalar, kanunlar, kanun hükmünde kararname, tüzükler, kararnameler, yönetmelikler, herkes açısından bağlayıcı nitelikteki yargı kararları (Anayasa Mahkemesi kararları, Danıştay içtihadı birleştirme kararları gibi) ve bağlayıcı bakanlık tebliğleri, bağlayıcı kaynaklar arasında kabul edilirken; yargısal içtihat, doktrin, örf ve adet,² ile “idarenin bağlayıcı bakanlık tebliğleri dışındaki diğer işlemleri”³ yardımcı kaynak⁴ olarak karşımıza çıkar.

Bu ayrıma ilişkin görüşleri değerlendirdiğimizde, asli kaynak/yardımcı kaynak ayırımındaki kriterleri şu şekilde tespit etmek yerinde olur:

Kaynak niteliği taşıyan karar, işlem ya da düzenlemenin i) hem idare hem de yargı organları açısından uyulması zorunluluğu olan bir niteliğe sahip olduğunu ve ii)

^a Yrd. Doç. Dr. Z. Ertunç Şirin, İstanbul Üniversitesi, Hukuk Fakültesi

¹ ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami; Vergi Hukuku, Ankara 2009, sayfa 13.

Kaynakların niteliklerine göre yapılan bu ayırımın yanında; yaratan organlara göre (Yasama-Yürütme-Yargı-Diğer), yazılı olup olmamalarına göre ya da yeni vergi kuralı koyup koymama ölçütüne göre de ayırmalar yapılmaktadır. Bkz. OKTAR, Ateş; Vergi Hukuku, İstanbul 2011, sayfa 42 ve ŞENYÜZ, Doğan / YÜCE, Mehmet / GERÇEK, Adnan; Vergi Hukuku, Bursa 2010, sayfa 34, 35; MUTLUER, Kâmil; Vergi Genel Hukuku, İstanbul 2006, sayfa 31.

² Kaneti, örf ve adeti bağlayıcı kaynaklar arasında saymakta, verginin yasallığı ilkesi sebebiyle çok sınırlı da olsa, vergi yasalarında örf ve adete atıf yapılabildiğini, bu durumlarda ise örf ve adetin bağlayıcı kaynak niteliği taşıyacağını belirtmektedir. KANETİ, Selim; Vergi Hukuku, İstanbul 1989, sayfa 24.

³ Genel tebliğler, genelgeler, sirkülerler ve özelgeler bu kapsamda yardımcı kaynak olarak sayılagelmiş olmakla birlikte; özelge ve sirkülerlerin konum ve işlevleri aşağıda detaylı olarak ele alınıp inceleneceğinden burada ismen zikretmek tercih edilmemiştir.

⁴ Doktrinde “yardımcı” ya da “ikincil” kaynak yerine (ya da bunun yanında) “bağlayıcı olmayan kaynak” teriminin kullanılması da söz konusudur. Bkz. ULUATAM, Özhan / METHİBAY, Yaşar; Vergi Hukuku, Ankara 2001, sayfa 42 ve KARAKOÇ, Yusuf; Genel Vergi Hukuku, Ankara 2004, sayfa 75. Bir işlem ya da düzenlemeye hem kaynak niteliği atfedip hem de “bağlayıcı olmadığından” bahsetmenin salt ifade açısından isabetli olmadığını düşünmekteyiz.

ayrıca sadece belirli kişi ya da olaylar açısından değil aynı durumdaki tüm kişiler ve aynı nitelikteki tüm olaylar açısından aynı sonucu doğurucu bir etkiye sahip olduğunu düşünelim. Bu iki kriteri birden bünyesinde barındıran bir kaynak, artık yeni bir kural koymasa, yani sadece mevcut bir kuralı işaret etse, bunu açıklasa ya da buna uymayı emretse dahi asli kaynak niteliğini taşıyacaktır.⁵

Bu çalışmada vergi hukukuna özgü birer kaynak niteliği taşıyan özelgelerin ve sirkülerlerin bu nitelikleri ile vergi hukukundaki konum ve işlevleri; asli/yardımcı kaynak ayırımından hareketle ve fakat hemen yukarıda ortaya konulan iki kriter kullanılmak suretiyle saptanmaya çalışılacaktır.⁶

2. Ağustos 2010'da Yürürlüğe Giren 6009 Sayılı Yasa Değişikliğinden Önceki Dönemde Özelgeler ve Sirkülerler

2.1. Özelgelerin Kaynak Olarak Konum ve İşlevleri

Yükümlüler Vergi Usul Kanunu Madde 413 uyarınca; vergisel konulardaki uygulamalar ve bu uygulamalar karşısındaki durumları açısından açık olmadığını ya da tereddüt yarattığını düşündükleri konularda vergi idaresinden açıklama talebinde bulunabilirler.⁷ Yükümlülerin bu talebi üzerine idarece verilen yazılı cevaplar ise özelge (mukteza) olarak adlandırılır. "Özelgeler bir açıdan mükellefe sunulan bir danışmanlık hizmeti, idari yardım şeklinde de kabul edilebilir."⁸

Yasa metninde, açıklama talebinin "Maliye Bakanlığı ya da Maliye Bakanlığı'nın yetkili kılacağı makamlardan" talep edilebileceği belirtilir. Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nin⁹ "Vergi Dairesi Başkanının Görevleri" kenar başlıklı 16. maddesinin (n) bendinde "Vergi dairesi yetki alanı ve iştiğal konusu ile sınırlı olmak üzere soruları cevaplandırmak" vergi dairesi başkanının görevleri arasında sayılmıştır. Bu kapsamda özelge talepleri Bakanlık merkez teşkilatı yanında vergi dairesi başkanlıklarına da yöneltiler. Ma-

⁵ Karş. OKTAR, age, sayfa 42.

Ayrıca Tuncer, yardımcı kaynakları "varlığını ana (asil) kaynaklardan alan ve düzenlemelere açıklama getiren, yargıyı bağlamayan açıklayıcı hukuki belge ve kararlar" olarak nitelendirmekte, dolayısıyla farklı kriterleri temel almaktadır. TUNCER, Selahattin; "6009 Sayılı Yasa ile Özelge(mukteza)'de Yapılan Yeni Düzenlemeler," Yaklaşım, Sayı: 213, Eylül 2010.

⁶ Özelge ve sirkülerler vergi hukuku yazınında sürekli ilgi ve tartışma konusu olmuştur. Bizim yukarıda belirttiğimiz kriterler dışında icrai olmama, kurucu nitelik taşımama (açıklayıcı nitelikte olma) gibi birtakım başkaca kriterler çerçevesinde değerlendirmeye tabi tutulmuş ve her halükarda yardımcı kaynak kategorisine yerleştirilmiştir. Bu konuda bkz. ERDEM, Tahir; "Özelge ve Sirküler Uygulamasında Yeni Esaslar", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı:271, Kasım 2010, sayfa:68 vd.; ŞENYURT, İdris; "Özelge ve Sirkülerin Hukuki Durumu, Yeni Özelge Sistemi ve 6009 Sayılı Kanunla Mükelleflerin İzahat Talebine İlişkin Esaslarda ve Sonuçlarında Yapılan Değişiklikler", Vergi Dünyası, Sayı:349, Eylül 2010, sayfa:49 vd.; BİLGİÇ, Rıza; "Özelge Uygulamasında Yeni Dönem" Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı:262, Şubat 2010, sayfa:81 vd.; NAZALI, Ersin; "Sirkülerin Hukuki Niteliği (Sirküler Ne Demek Değildir?)" Vergi Dünyası, Sayı:324, Ağustos 2008, sayfa 76 vd.;

⁷ Vergi Usul Kanunu Madde 413'ün 6009 sayılı Yasa ile değişmeden önceki hali şu şekildedir:

"Mükelleflerin İzahat Talebinde Bulunabilecekleri:

Madde 413 - Mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddütü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler.

Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetindedirler.

Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez."

İkinci fıkrada yer alan "en kısa bir zamanda" ibaresi 4962 sayılı Yasa'nın (7.8.2003 tarihli ve 25192 sayılı Resmî Gazete) 17. maddesi ile "yazı ile veya sirkülerle" şeklinde değiştirilmiştir.

⁸ TUNCER, agm.

⁹ 24.12.1994 tarihli ve 22151 sayılı Resmî Gazete.

liye Bakanlığı 188 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'yle ise "Bakanlık merkezinden bilgi istenilmesi halinde, mükellefin vergi kaydının bulunduğu ilin Defterdarlığı ile ayrıca yazışma yapılması gerektiğinden, bilgi verilmesinde gecikmeler doğduğundan gereksiz yazışmaların önlenmesi ve Bakanlığa intikal eden sorunların daha kısa süre içinde çözümlenebilmesi" amacıyla özelge taleplerinin 1.1.1998 tarihinden itibaren (Bakanlık merkez veya taşra teşkilatına değil) defterdarlıklara yöneltilmesi yönünde bir düzenleme yapmıştır.¹⁰ Bundan sonra özelge talepleri yükümlülerce defterdarlıklara yöneltilmeye başlanmış, ancak çözümlenemeyen veya çözümünde tereddüte düşülen durumlarda konu defterdarlıklarca Bakanlığa intikal ettirilmeye başlanmıştır. Defterdarlıklar bu durumda intikal ettirilen konuyla ilgili yapılan işlemleri, konunun çözümüne ilişkin görüşünü ve yükümlünün dilekçesini de Bakanlığa gönderecektir. Ayrıca defterdarlıkça verilen cevabın yükümlü tarafından yetersiz bulunması halinde, tekrar defterdarlığa müracaat edilerek Bakanlıktan görüş alınması da istenebilecektir. Defterdarlık bu istek dilekçesini ve daha evvel konuya ilişkin verdiği cevap yazısı ve eklerini Bakanlığa gönderecek, Bakanlık da defterdarlık aracılığı ile yükümlüye cevap verecektir.

Öte yandan yükümlü, yaptığı başvuru sonrası aldığı (ve dolayısıyla vergi idaresinin görüşünü yansıtan) bir özelgeye göre hareket etse dahi bu durum o konu hakkında bir denetim ya da olağanüstü tarhiyat ile karşılaşmaması yönünde herhangi bir güvence sağlamaz. Başka bir deyişle; bir inceleme elemanı, yükümlünün uyguladığı özelge görüşüne katılmayarak o yükümlü hakkında ikmalen ya da re'sen tarhiyat yoluna gidilmesi yönünde bir görüş bildirebilir. Ancak böyle bir durumda yükümlü hakkında vergi tarhiyatı gerçekleştirilecek olsa dahi bu tarhiyat ceza içermeyecektir. Zira; Vergi Usul Kanunu Madde 369; yanlış hallerinde yükümlü hakkında ceza kesilemeyeceğini hüküm altına almış ve "yetkili makamların yükümlünün kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları"ni yani özelgeye göre hareket edilmiş olmasını bir yanlış hali olarak belirlemiştir.¹¹

Bu durumda, bizatihi idare açısından herhangi bir bağlayıcılığı olmayan özelgelerin ne yükümlü (zira yükümlünün de aldığı özelge doğrultusunda hareket etmesi zorunluluğu yoktur) açısından ne de yargı organları açısından bağlayıcı olduklarından söz etmek mümkün olabilir. Öte yandan idari ceza uygulanmasını engelleyici etkisi sebebiyle salt cezalar açısından belli oranda bağlayıcı bir karakter taşımaktadırlar. Bu halleriyle kaynaklar konusunda yukarıda bahsettiğimiz bağlayıcı/yardımcı ayrımında ne tam olarak bağlayıcı ne de tam olarak yardımcı kaynak olduklarını söylemek çok kolaydır.

Bu değerlendirmeyi yukarıda Giriş bölümünde ortaya koyduğumuz kriterler çerçevesinde yapar isek;

- i) Özelgeler, ceza uygulaması açısından hem idare hem de yargı organları bakımından uyulması zorunluluğu olan (bağlayıcı) bir niteliğe sahiptirler. Vergi idaresinin bir özelgeye aykırı şekilde sonradan tarhiyat gerçekleştirilmesi mümkün olsa dahi, idari nitelikli bir ceza uygulaması mümkün olmayacaktır. Uygulanmış olsa dahi yargı organı salt "özelgeye uygun hareket

¹⁰ 20.12.1998 tarihli ve 20025 sayılı Resmi Gazete.

¹¹ Vergi Usul Kanunu Madde 369'un 6009 sayılı Yasa ile değişmeden önceki hali şu şekildedir:

Yanılma:

Madde 369 - Aşağıda yazılı hallerde vergi cezası kesilmez:

1. Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları;

2. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükmeye ait bir içtihadın değişmiş olması.

edildiği halde ceza uygulanmış olması” sebebiyle (konunun esasına girmeye gerek olmaksızın) cezayı terkin edecektir.

- ii) Özelgelerin sadece belirli kişi ya da olaylar açısından değil aynı durumdaki tüm kişiler ve aynı nitelikteki tüm olaylar açısından aynı sonucu doğurucu bir etkiye sahip olmaları ise kural olarak söz konusu değildir. Özelgeler yükümlüler tarafından kendi durumlarına özel olarak idareden talep edilirler ve bireysel etkiye sahiptirler. Hatta çoğu zaman özelge sahibi dışında bir yükümlünün o özelgeden haberdar olması dahi söz konusu olmayabilir, tesadüflere bağlıdır. Buna karşılık; kimi durumlarda belli yükümlü gruplarının tamamı açısından aynı konuda bir tereddüdün ortaya çıkması halinde, bu yükümlülerin tek tek özelge talebinde bulunmaları yerine bu yükümlü grubunun örgütlendiği kurum ve kuruluşların¹² özelge başvurusunda bulunmaları, vergi idaresinin de bu başvuruları cevaplaması söz konusu olmaktadır. Böyle bir durumda vergi idaresi tarafından verilen cevap (özelge) ise sadece tek bir yükümlü değil, mesela o meslek grubundaki tüm yükümlüler açısından sonuç doğurucu bir etkiye sahip olacaktır.¹³ Bu şekilde toplu olarak (bir grup adına) yapılan başvurular sonrasında verilen özelgelerin bu gruba dahil tüm bireyler açısından sonuç doğuracağı kabulünün mümkün olamayacağı yönünde görüşler belirtilmiş olsa da¹⁴ vergi idaresinin böyle bir başvuruyu yanıtlaması durumunda artık bu özelgeden aynı durumdaki/gruptaki tüm yükümlülerin yararlanmasının mümkün olacağı kabulü gerekecektir.¹⁵

O halde özelgelerin belli açıdan bağlayıcı belli açıdan ise yardımcı bir kaynak karakterini aynı anda bünyesinde barındıran bir çeşit “karma” kaynak niteliğinde olduklarını söylemek, bu tespitler ışığında, mümkün ve gerekli görünmektedir.

2.2. Sirkülerlerin Kaynak Olarak Konum ve İşlevleri

İdarenin yükümlülerin görüş taleplerine sirküler yoluyla toplu halde cevap verebilmesi imkanı, Vergi Usul Kanunu Madde 413’te 2003 yılında 4962 sayılı Yasa ile yapılan değişiklik ile getirilmiştir.¹⁶ Yapılan bu değişiklik ile ilgili olarak madde gerekçesinde “aynı konuda tereddüdü olan yükümlülerin ayrı dilekçelerle başvurmaları ve her bir yükümlüye ayrı ayrı özelge verilmesinin hem yükümlüler hem de Bakanlık için zaman ve emek kaybına yol açıp, iş yükünün artmasına neden olduğundan, bu sebeple ve aynı konuya ilişkin yükümlü müracaat sayısının azaltılması, Bakanlık görüşlerinin geniş yükümlü kitlelerine duyurulması, ayrıca uygulama birli-

¹² Bunlar Barolar, YMM Odaları, Bankalar Birliği gibi kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları olabileceği gibi Tüketiciler Dernekleri, Faktoring Derneği gibi sivil toplum kuruluşları da olabilmektedir.

¹³ DOĞRUSÖZ, A. Bumin; “Özelgelerin Cezayı Kaldırma İşlevinde Karşılaşılan Sorunlar,” Yaklaşım, Sayı:95, Kasım 2000.

¹⁴ Vergi Usul Kanunu madde 369’un lafzı sebebiyle bir özelgenin bir yükümlü açısından ceza kesilmesini engelleyebilmesi için bu özelgenin bizzat o yükümlüye verilmiş olması gerekeceği belirtilmektedir. Bkz. ACAR, Mustafa Gürhan; “Genel Tebliğ ve Muktezanın (Özelgenin) Vergi Hukuku Bakımından Mahiyeti ve Mükellef ile İdare Bakımından Bağlayıcılığı” Vergi Dünyası, Sayı 242, Ekim 2001, sayfa 122-126.

¹⁵ Yargının görüşü de aynı yöndedir. “...Türkiye Bankalar Birliği Genel Sekreterliğine gönderilen Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün yazıları ile, yurt dışında düzenlenen ve Türkiye’ye gönderilmeyen kağıtların damga vergisine tabi tutulması mümkün olmadığı gibi, yurt dışında muhabir banka tarafından düzenlenen ve yurt dışındaki Türk banka şubesine gönderilen ve burada muhafaza edilen kontrgarantinin damga vergisine tabi tutulmayacağı belirtilerek davacı banka yanıltılmış olduğundan, kesilen cezada kanuna uyarlık görülmediği gerekçesiyle damga vergisi yönünden davanın reddine; ceza yönünden ise dava konusu işlemin iptaline...” Danıştay 7. Dairesi’nin 2000/3880 E., 2001/3741 K. sayılı 04.12.2001 tarihli kararı. (Danıştay Bilgi Bankası)

¹⁶ Bkz. 7 no.lu dipnotu.

ğinin sağlanması amacıyla gerekli durumlarda sirküler yoluyla da yükümlülerin bilgilendirilmesi”nin amaçlandığından bahsedilmektedir.¹⁷

“Bu durumda sirküler teriminin belli konularda yoğunlaşan sorulara toplu olarak verilen mukteza (özelge) anlamını taşıdığı söylenebilir.”¹⁸

Sirkülerlerin de tıpkı özelgeler gibi yükümlüler ya da yargı organları açısından da bağlayıcı olduklarından söz etmek mümkün değildir ve yine idari ceza uygulanmasını engelleyici etkileri sebebiyle salt cezalar açısından bağlayıcı karakter taşımaktadırlar.

Kaynaklar konusunda yukarıda bahsettiğimiz bağlayıcı/yardımcı kaynak ayırım açısından değerlendirmeyi yine yukarıda Giriş bölümünde ortaya koyduğumuz kriterler çerçevesinde sirkülerler açısından yapar isek;

- i) Sirkülerler de tıpkı özelgeler gibi ceza uygulaması açısından hem idare hem de yargı organları için bağlayıcıdır.¹⁹
- ii) Sirkülerler, aynı durumdaki tüm kişiler ve aynı nitelikteki tüm olaylar için aynı sonucu doğurucu bir etkiye sahip olmaları açısından ise özelgelerden farklı bir görünüm arz etmektedirler ve tek bir yükümlü değil birden fazla yükümlü (ve bu birden fazla yükümlünün şahsında gerçekleşen –aynı karakterdeki– tüm olaylar) açısından etki doğururlar. Hatta sirkülerlerin getiriliş amacı bizatihi bunu sağlayabilmektir. Dolayısıyla burada daha önce belli yükümlü gruplarının tamamı açısından aynı konuda bir tereddüdün ortaya çıkması halinde, bu yükümlülerin tek tek özelge talebinde bulunmak yerine bu yükümlü grubunun örgütlendiği kurum ve kuruluşların başvuruda bulunup idarenin buna bir özelge ile yanıt vermesi durumundaki tartışmalar da artık söz konusu olmayacaktır.²⁰

O halde sirkülerlerin de tıpkı özelgeler gibi belli açıdan bağlayıcı belli açıdan ise yardımcı bir kaynak karakterini aynı anda bünyesinde barındıran bir çeşit “karma” kaynak niteliğinde olduklarını söylemek, bu tespitler ışığında, mümkün ve gerekli görünmektedir.

3. Ağustos 2010’da Yürürlüğe Giren 6009 Sayılı Yasa Değişikliği Sonrası Özelgeler ve Sirkülerler

6009 Sayılı, Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun;²¹ Anayasa Mahkemesi Tarafından iptal edilen birtakım hükümlerin yeniden düzenlenmesinin yanında; 2010-2012 dönemimi kapsayan Orta Vadeli Program’da yer verilen “vergilemede öngörülebilirliğin esas olması, vergi mevzuatı ve uygulamalarında sadelik ve istikrarın sağlanması ile bu çerçevede yasal altyapının güçlendirilmesi” amacına yönelik olarak bazı vergi yasalarında başkaca birtakım değişiklikler de yapmıştır.²²

¹⁷ TBMM 22. Dönem, 1. Yasama Yılı, 1/636 Esas Sayılı Kanun Tasarısı Madde 13 gerekçesi, <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0636.pdf>

¹⁸ TAŞKAN, Yusuf Ziya; Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, sayfa 56.

¹⁹ Bkz. Yukarıda 1.1., i.

²⁰ Bu tartışma konusunda bkz. yukarıda 1.1., ii.

²¹ 01.08.2010 tarihli ve 27659 sayılı Resmi Gazete.

²² TBMM 23. Dönem, 4. Yasama Yılı, 1/886 Esas Numaralı Kanun Tasarısı Genel Gerekçesi, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6009.html>

Bu kapsamda gerçekleştirilen değişikliklerden bir kısmı ise özelge ve sirkülerler ile doğrudan ilgilidir:

- 6009 sayılı Yasa'nın 15. maddesi ile Vergi Usul Kanunu Madde 413 başlığı ile birlikte değiştirilmiş,²³
- 6009 sayılı Yasa'nın 14. maddesi ile Vergi Usul Kanunu Madde 369 başlığı ile birlikte değiştirilmiş,²⁴
- 6009 sayılı Yasa'nın 14. maddesi ile Vergi Usul Kanunu Madde 140'a 3 yeni bend ile 5 yeni fıkra eklenmiştir.²⁵

²³ (6009 sayılı Yasa) Madde 15- 213 sayılı Kanunun 413'üncü maddesi başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

"Mükelleflerin izahat talebi:

Madde 413- Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir.

Sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur.

Söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özelgelere uygun olmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özelgeler verilebilir.

Sirküler ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümler göz önünde bulundurulmak şartıyla özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığına internet ortamında yayımlanır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir."

²⁴ (6009 sayılı Yasa) Madde 14- 213 sayılı Kanunun 369 uncu maddesi başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

"Yanılma ve görüş değişikliği:

Madde 369- Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz."

²⁵ (6009 sayılı Yasa) Madde 9- 213 sayılı Kanunun 140'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki (2) numaralı bent eklenmiş, mevcut (2) ve (3) numaralı bentler (3) ve (4) numaralı bentler olarak teselsül ettirilmiştir, aynı fıkraya aşağıdaki (5) ve (6) numaralı bentler ile maddenin sonuna aşağıdaki fıkralar eklenmiştir:

"2. Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılan verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler."

"5. Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varılırsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler.

6. İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememesi

3.1. 6009 Sayılı Yasa Değişikliği Sonrası Özelge ve Sirkülerlerin Tabi Olduğu Yeni Düzenin Ana Hatları

Yapılan bu yeni düzenlemeler²⁶ sonrası, özelge ve sirkülerlerin tabi olduğu düzen ve gereksiz doğurdıkları sonuç ve etkiler açısından önemli değişiklikler meydana gelmiştir.

Yükümlüler eski dönemde olduğu gibi yine, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından şüpheye düşüp tereddütlü gördükleri hususlar hakkında yazı ile açıklama isteyebileceklerdir. Ancak bu isteğin muhatabı artık “Maliye Bakanlığı veya Maliye Bakanlığı’nın bu hususta yetkili kıldığı makamlar değil “Gelir İdaresi Başkanlığı veya Gelir İdaresi Başkanlığı’nın bu hususta yetkili kıldığı makamlar”dır. Yine Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm yükümlüler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilecektir. Sirküler ve (vergi mahremiyetine ilişkin hükümler göz önünde bulundurulmak şartıyla) özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığınca internet ortamında yayımlanacaklardır.

Sirküler ve özelgeler, artık Gelir İdaresi Başkanlığı (merkez teşkilatı) bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanının (veya yetkilendireceği bir başkan yardımcısının) başkanlı-

nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılana bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.

Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birimler nezdinde meslekte on yılını tamamlamış en az üç kişiden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar komisyon arasında uyumsuzluk oluşması halinde uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı bünyesinde oluşturulan rapor değerlendirme komisyonlarının üyeleri arasından görevlendirilecek üçer üyeden oluşan dokuz kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.

135’inci madde ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilir.

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özelgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413 üncü maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilir. Bu komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlar.

Bu maddede yazılı komisyonların başkan ve üyelerine her toplantı günü için (1000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenir. Bu şekilde ödenecek toplantı ücretinin bir aylık tutarı (5000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşamaz.

Bu maddede belirlenen esaslar çerçevesinde, vergi incelemelerinde uyulacak diğer usul ve esaslar, komisyonların teşekkülü ile çalışma usul ve esasları ve Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından doğrudan değerlendirmeye tabi tutulacak vergi inceleme raporlarının tutarları, Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.”

²⁶ Maliye Bakanlığı Vergi Usul Kanunu Madde 413’ün yeni halinde kendisine verilmiş olan yetkiyi kullanmak suretiyle Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplanmasına Dair bir de yönetmelik yayımlamıştır. (28.08.2010 tarihli ve 27686 sayılı Resmi Gazete)

ğında gelir yönetimi daire başkanlıklarından sorumlu en az üç daire başkanından kurulu bir Komisyon tarafından onaylanacaktır. Bunun öncesinde ilgili vergi dairesi başkanlığı veya (vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde) defterdarlık ilk defa özelge talep edilen hususlara ilişkin olarak bir özelge taslağı hazırlayarak bu Komisyona gönderecektir. Komisyonca onaylanmış özelgeler, ilgililerine gönderilmenin yanında, emsâl teşkil etmek üzere Özelge Otomasyon Sisteminde bu amaçla hazırlanan emsâl özelge havuzuna konulacaktır. İşte Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı, Komisyonda oluşturulmuş (ve emsal özelge havuzuna konulmuş) sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta açıklama talebinde bulunulması halinde, (komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özelgelere uygun olmak şartıyla) doğrudan özelge verilebilecektir.

Vergi Usul Kanunu Madde 369 hükmünün yeni şeklinde ise yetkili makamların yükümlünün kendisine yazı ile yanlış açıklama vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde yine vergi cezası kesilmeyeceği ve (bundan böyle) ayrıca gecikme faizi de hesaplanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

3.2. 6009 Sayılı Yasa Değişikliğinin Vergi İncelemesi Konusunda Getirdiği Düzenin Ana Hatları

Esas inceleme konumuz olan özelge ve sirkülerlerin kaynak olarak niteliklerini 6009 sayılı Yasa sonrası dönem açısından değerlendirebilmek için, aynı Yasa ile vergi incelemesi konusundan yapılan birtakım değişiklikleri de değerlendirmek kaçınılmazdır.

6009 sayılı Yasa Madde 14 ile Vergi Usul Kanunu Madde 140'ta yapılan ek – değişiklikler neticesinde²⁷ artık denetim elemanları tarafından hazırlanan inceleme raporları işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce i) denetimi gerçekleştiren denetim elemanına, ii) rapora konu tarhiyat açısından söz konusu olan matrahın miktarına ve iii) yapılacak değerlendirmenin niteliğine göre; ilgili “rapor değerlendirme komisyonları” tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, **sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden** değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları, üst değerlendirme mercii olarak, (Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı bünyesinde oluşturulan rapor değerlendirme komisyonlarının üyeleri arasından görevlendirilecek üçer üyeden oluşan) dokuz kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından yine vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, **sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden** değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler. Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları, yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özelgenin Vergi Usul Kanunu Madde 369/1 kapsamında olduğu kanaatine varırlar ise; söz konusu özelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413. maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilir. Bu komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlar.

²⁷ Bkz. 23 no.lu dipnot.

3.3. Özelgelerin Kaynak Olarak Konum ve İşlevleri

Oluşan yeni düzende, yükümlü, yaptığı başvuru sonrası aldığı (ve vergi idaresinin görüşünü yansıtan) bir özelgeye göre hareket ettiğinde bu durumun yine o konu hakkında bir denetim ya da olağanüstü tarhiyat ile karşılaşmaması yönünde herhangi bir güvence sağlamadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Başka bir deyişle; ilk bakışta ulaşılan sonuç, bir inceleme elemanının yükümlünün uyguladığı özelge görüşüne katılmayarak o yükümlü hakkında ikmalen ya da re'sen tarhiyat yoluna gidilmesi yönünde bir görüş bildirebileceğidir. Ancak böyle bir durumda yükümlü hakkında vergi tarhiyatı gerçekleştirilecek olsa dahi bu tarhiyat yine ceza içermeyecek ve artık gecikme faizi de hesaplanmayacaktır. Zira Vergi Usul Kanunu Madde 369 yanılma hallerinde bu şekilde hareket edileceğini hüküm altına almıştır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu Madde 140, bend 5 hükmünde de inceleme elemanlarının “Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere” aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyeceklerinden bahsedilmektedir; ancak özelgeler burada sayılmamıştır. O halde bir inceleme elemanı özelgeye aykırı bir raporu pekâlâ düzenleyebilecektir.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu Madde 140'a (eklenen 5 ve 6 no.lu bendlerden sonra gelmek üzere) eklenen 2 ve devamı fıkralarda denetim elemanı tarafından hazırlanan rapor taslağının rapor değerlendirme komisyonları tarafından “vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve **özelgelere**” uygunluğu yönünden değerlendirileceği açıkça hüküm altına alınmıştır. Yani denetim elemanı eğer raporunu özelgeye aykırı şekilde tanzim etmiş ise (tıpkı bir yasayı aykırı tanzim etmiş gibi) bu rapor komisyonca geri çevrilecektir. Başka bir deyişle; artık özelgeye aykırı rapor tanzimi mümkün olamayacaktır, aksi halde, yani özelgeye aykırı bir rapor tanzimi durumunda, salt bu sebeple dahi söz konusu raporu dayanak almak suretiyle gerçekleştirilecek tarhiyatların iptali mümkün olabilecektir.

Bu noktada kaynaklar konusunda yukarıda bahsettiğimiz bağlayıcı/yardımcı kaynak ayırımı açısından değerlendirmeyi yine yukarıda Giriş bölümünde ortaya koyduğumuz kriterler çerçevesinde yapar isek;

- i) Özelgeler artık sadece ceza uygulaması açısından değil ve fakat vergi tarhiyat bakımından da idare açısından bağlayıcı hale gelmişlerdir.
- ii) Özelgeler yeni düzende Özelge Otomasyon Sisteminde bu amaçla hazırlanan emsâl özelge havuzuna konulacağına ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümler gözönünde bulundurulmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığınca internet ortamında yayımlanacağına göre, aleniyet kazanan bu özelgelerin aynı durumdaki tüm kişiler ve aynı nitelikteki tüm olaylar açısından aynı sonucu doğurucu bir etkiye sahip olduklarını kabul etmek mümkün görünmektedir. Aksi halde böyle bir aleniyetin herhangi bir işlevi olmayacaktır.

O halde, özelgelerin artık en azından vergi idaresi açısından bağlayıcı bir kaynak haline geldiğini söylemek mümkün hatta gerekli görünmektedir. Yargı organlarının bu konuda nasıl bir yaklaşım sergileyeceklerine ilişkin herhangi bir içtihat ise henüz tespit edilebilmiş değildir. Yargı organları önlerine gelen uyuşmazlıkta yapılan tarhiyat işlemini salt sirkülere aykırı olduğu için iptali gerektiği yönünde hüküm tesis

ettiklerinde; sirkülerlerin bağlayıcı nitelik taşıdıkları (yargı organları açısından da) teyit edilmiş olacaktır.²⁸

3.4. Sirkülerlerin Kaynak Olarak Konum ve İşlevleri

Oluşan yeni düzende, idare, yükümlünün yaptığı başvuru sonrası görüşünü bir özelge değil de bir sirküler ile ortaya koymuş ise; bu durumda yükümlüye o konu hakkında bir denetim ya da olağanüstü tarhiyat ile karşılaşmaması yönünde de bir güvence sağlandığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durumda artık yükümlü hakkında vergi tarhiyatı gerçekleştirilemeyecek, ceza da zaten uygulanamayacak ve gecikme faizi hesaplanması da söz konusu olmayacaktır. Zira Vergi Usul Kanunu Madde 369 yanılma hallerinde bu şekilde hareket edileceğini hüküm altına almıştır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu Madde 140, bend 5 hükmünde de inceleme elemanlarının “Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve **sirkülere**” aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyeceklerinden bahsedilmektedir.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu Madde 140'a (eklenen 5 ve 6 no.lu bendlerden sonra gelmek üzere) eklenen 2 ve devamı fıkralarda denetim elemanı tarafından hazırlanan rapor taslağının rapor değerlendirme komisyonları tarafından “vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, **sirküler** ve özelgelere” uygunluğu yönünden değerlendirileceği de açıkça hüküm altına alınmıştır. Yani denetim elemanı eğer raporunu sirkülere aykırı şekilde tanzim etmiş ise (tıpkı bir yasaya aykırı tanzim etmiş gibi) bu rapor komisyonca geri çevrilecektir. Başka bir deyişle artık sirkülere aykırı rapor tanzimi mümkün olamayacaktır, aksi halde, yani sirkülere aykırı bir rapor tanzimi durumunda, salt bu sebeple dahi söz konusu raporu dayanak almak suretiyle gerçekleştirilecek tarhiyatların iptali mümkün olabilecektir.

Bu noktada kaynaklar konusunda yukarıda bahsettiğimiz bağlayıcı – yardımcı kaynak ayırımı açısından değerlendirmeyi yine yukarıda Giriş bölümünde ortaya koyduğumuz kriterler çerçevesinde sirkülerler açısından yaparsak;

- i) Sirkülerler artık sadece ceza uygulaması açısından değil ve fakat vergi tarhiyat bakımından da idare açısından bağlayıcıdır.
- ii) Sirkülerler yeni düzende Gelir İdaresi Başkanlığınca internet ortamında yayımlanacağına göre, aleniyet kazanan bu özelgelerin aynı durumdaki tüm kişiler ve aynı nitelikteki tüm olaylar açısından aynı sonucu doğurucu bir etkiye sahip oldukları da pekala ileri sürülebilecektir. Hatta idare bir özelge yerine sirküler ile cevap vermiş ise bizatihi amaçladığının bu olduğu anlaşılmalıdır.

O halde sirkülerlerin artık en azından vergi idaresi açısından bağlayıcı bir kaynak haline geldiğini söylemek mümkün ve gerekli görünmektedir. Yargı organlarının bu konuda nasıl bir yaklaşım sergileyeceklerine ilişkin herhangi bir içtihat en azından tarafımızca henüz tespit edilebilmiş değildir. Yargı organları önlerine gelen uyuşmazlıkta yapılan tarhiyat işlemini salt sirkülere aykırı olduğu için iptali gerektiği

²⁸ Yargının görüşünün bu yönde tezahür edeceğini düşünüyoruz Çünkü yukarıda da belirttiğimiz üzere denetim elemanı eğer raporunu özelgeye aykırı şekilde tanzim etmiş ise (tıpkı bir yasaya aykırı tanzim etmiş gibi) bu rapor komisyonca geri çevrilecektir, başka bir deyişle artık özelgeye aykırı rapor tanzimi mümkün olmamak gerekir.

yönünde hüküm tesis ettiklerinde; sirkülerlerin bağlayıcı nitelik taşıdıkları (yargı organları açısından da) teyid edilmiş olacaktır.²⁹

4. Sonuç

Vergi hukukuna özgü birer kaynak olan özelgelerin ve sirkülerlerin bu nitelikleri ile buldukları konum ve işlevleri, aslî – yardımcı kaynak ayırımından hareketle ve i) hem idare hem de yargı organları açısından uyulması zorunluluğu olan bir niteliğe sahip olup olmadığı, ii) ayrıca sadece belirli kişi ya da olaylar açısından değil aynı durumdaki tüm kişiler ve aynı nitelikteki tüm olaylar açısından aynı sonucu doğurucu bir etkiye sahip olup olmadığı kriterleri kullanılmak suretiyle değerlendirildiğinde;

6009 sayılı Yasa ile gerçekleştirilen değişiklikten önce belli açıdan (cezalar) bağlayıcı belli açıdan (vergi aslı) ise yardımcı bir kaynak niteliğini aynı anda bünyesinde barındıran bir çeşit “karma” kaynak niteliğinde oldukları söylenebilecek olan özelge ve sirkülerlerin; değişiklik sonrası artık en azından vergi idaresi açısından bağlayıcı bir kaynak haline geldiğini söylemek mümkün ve gerekli görünmektedir. Yargı organları da önlerine gelen uyumsuzlukta, yapılan tarhiyat işleminin salt özelgeye veya sirkülere aykırı olduğu için iptali gerektiği yönünde hüküm tesis ettiklerinde; özelgelerin ve sirkülerlerin bağlayıcı nitelik taşıdıkları (yargı organları açısından da) teyid edilmiş olacaktır. Yargının görüşünün bu yönde olacağını düşünmekteyiz; çünkü denetim elemanları artık sirkürlere aykırı rapor düzenleyemeyeceklerdir. Özelge olması halinde buna aykırı rapor tanzimi mümkün gibi görünse de gerek sirkülere gerek özelgeye aykırı şekilde tanzim edilmiş bir rapor her halükarda komisyonca geri çevrilmek gerekecektir.

Kaynakça

Acar, M. G. (2001), “Genel Tebliğ ve Muktezanın (Özelgenin) Vergi Hukuku Bakımından Mahiyeti ve Mükellef ile İdare Bakımından Bağlayıcılığı” Vergi Dünyası, Sayı 242, sayfa: 122-126.

Bilgiç, R. (2010), “Özelge Uygulamasında Yeni Dönem” Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı:262, sayfa:81 vd

Doğrusöz, A. B. (2000), Özelgelerin Cezayı Kaldırma İşlevinde Karşılaşılan Sorunlar, Yaklaşım, Sayı:95, sayfa: 87 vd.

Erdem, T. (2010), “Özelge ve Sirküler Uygulamasında Yeni Esaslar”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı:271, sayfa:68 vd

Kaneti, S. (1989), Vergi Hukuku, İstanbul.

Karakoç, Y. (2004), Genel Vergi Hukuku, Ankara.

Mutluer, K. (2006), Vergi Genel Hukuku, İstanbul.

Nazalı, E. (2008), “Sirkülerin Hukuki Niteliği (Sirküler Ne Demek Değildir?)”, Vergi Dünyası, Sayı:324, sayfa: 76 vd

²⁹ Yargının görüşünün bu yönde tezahür edeceğini düşünüyoruz çünkü yukarıda da belirttiğimiz üzere denetim elemanları artık sirkürlere aykırı rapor düzenleyemeyecekler, eğer düzenlerlerse sirkürlere aykırı şekilde tanzim edilmiş bu rapor (tıpkı bir yasaya aykırı tanzim etmiş gibi) komisyonca geri çevrilecektir.

Oktar, A. (2009), Vergi Hukuku, İstanbul.

Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2010), Vergi Hukuku, Ankara.

Şenyurt, İ. (2010), “Özelge ve Sirkülerin Hukuki Durumu, Yeni Özelge Sistemi ve 6009 Sayılı Kanunla Mükelleflerin İzahat Talebine İlişkin Esaslarda ve Sonuçlarında Yapılan Değişiklikler”, Vergi Dünyası, Sayı:349, sayfa:49 vd

Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2010), Vergi Hukuku, Bursa.

Taşkan, Y. Z. (2010), Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, s. 56.

Tuncer, S. (2010), 6009 Sayılı Yasa ile Özelge(mukteza)'de Yapılan Yeni Düzenlemeler, Yaklaşım, Sayı: 213, sayfa:23 vd.

Uluatam, Ö., Methibay, Y. (2001), Vergi Hukuku, Ankara.

TÜRKİYE’DE ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ: DOLAYSIZ VERGİLER KAPSAMINDA BİR DEĞERLENDİRME

Keremettin TEZCAN^a

Sinan ÇUKURÇAYIR^b

ÖZET: İnternet üzerinden satılmakta olan mal ve hizmet düzenleyici işlemlerin sayısı giderek artmaktadır. Asıl sorun bu işlemlerin temel olarak nasıl bir vergilendirme sistemi doğrultusunda yapılacağıın belirlenmesidir. Bu çalışmada, gelir vergisi ve kurumlar vergisi sistemi doğrultusunda tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet kavramları açısından elektronik ticaret işlemlerinin dolaysız vergiler kapsamında vergilendirilmesi konusu ve ayrıca birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de elektronik ticaret işlemleri için belirli bir vergi kuralları bulunmadığından, bunların olmamasındaki muhtemel sebepler incelenecektir.

Anahtar kelimeler: Elektronik Ticaret, Dolaysız Vergiler, Gelir Vergisi, Mükellefiyet

ABSTRACT: The sale of goods and services via the Internet has raised a number of regulatory issues. The main problem is that how the taxation system will be determining as the basis of these transactions. In this article, we will examine the direct taxation of electronic commerce transactions concept of the full fledged taxpayer and foreign based taxpayer in line with the income tax and corporation tax system. And there are also as in many countries, a specific tax rules for electronic commerce transactions have not been made as well as in Turkey, for this reason this article will examine the possible reasons for lack of these.

Key words: Electronic Commerce, Direct Taxes, Income Tax, Taxpayer

1. Giriş

Günümüz dünyasında bilişim teknolojileri alanında yaşanan hızlı değişim ve yenilikler sonucu her geçen gün artmakta olan elektronik ticaret işlemleri, beraberinde vergisel sorunların artmasını da gündeme getirmiştir. Bu artış, elektronik ticaret ile vergileme ilişkisinin önemini vurgulamaktadır. Bilişim teknolojileri alanındaki gelişim ve yenilikler vergi idaresi açısından bir taraftan işlem ve maliyetleri azaltıcı olumlu etkiler meydana getirirken, diğer bir taraftan da elektronik ticaretteki artışa bağlı olarak kamu gelirleri açısından önemli sorunlara neden olabilmektedir¹.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda vergi otoriteleri tarafından tam anlamıyla yeterli ve de etkin bir vergileme sistemi oluşturulamamıştır. Son zamanlarda uluslararası elektronik ticaretin de yaygınlaşmasıyla birlikte vergi otoriteleri, bilişim teknolojileri alanında meydana gelen bu hızlı değişime karşı belirli ve etkin politikalar oluşturamamışlardır². Devletlerin egemenlik ve milli çıkarları için son derece önemli olan vergilerin belirsizliğinin ortadan kaldırılması ve bu alanlarda

^a Doç. Dr. Keremettin Tezcan, İzmir Üniversitesi, Hukuk Fakültesi

^b Arş. Gör. Sinan Çukurçayır, Adıyaman Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

¹ Richard Jones and Subhajit Basu (2001), “Taxation of Electronic Commerce: A Developing Problem”, 16.BILETA Annual Conference, p.3, University of Edinburgh, Scotland

² Jonathan Bick (2000), “Implementing E-commerce Tax Policy”, Harvard Journal of Law & Technology, Vol:13, No:3, p.598

yaşanan sorunların çözümü, gerek ulusal ve gerekse uluslararası düzeyde farklı görüşler doğrultusunda tartışılmış, fakat ortak bir çözüm yolu ve belirli bir politika uygulaması geliştirilememiştir.

Bu alanlarda meydana gelen sorunların çözümü için mevcut olan ve geleneksel ticaret esaslı oluşturulan vergi sistemi yetersiz kalmaktadır. İşletmeler ticari faaliyetlerini geleneksel yollarla gerçekleştirebileceği gibi, elektronik araçlar yardımıyla da yürütebilmektedir. Bu doğrultuda elektronik ticaret, geçerli olan esas ve ilkeler bakımından geleneksel ticari yöntemlerle benzerlikler içermektedir. Dolayısıyla elektronik ticaret her anlamda yeni ve geleneksel ticarete alternatif bir ticari usuller seti değil, iletişim ve bilgi teknolojilerinin gelişimine paralel olarak ortaya çıkan ve ticareti kolaylaştıran bir yenilik olarak değerlendirilmelidir. Dolayısıyla her yenilik gibi meydana gelen değişimler aynı zamanda hukuki yapıda yeni sorunları da beraberinde getirmektedir³. Bu nedenle geleneksel ticari hayatı düzenleyen mevcut düzenlemelerin yanında bu alana ilişkin yeni düzenlemelerin yapılması, bu alanlarda ortaya çıkan sorunların çözümünü şüphesiz kolaylaştıracaktır.

Bugüne kadar elektronik ticaretin gelişimine zemin hazırlayan en önemli faktör bilişim teknolojilerine yapılan yatırımlar olmuştur. Bilişim teknolojilerinin ürünü olan bilgisayar, internet vb. araçlar elektronik ticaretin günümüzdeki konumuna gelmesini sağlamıştır⁴. Bilişim teknolojilerindeki gelişmelere paralel olarak gelişen elektronik ticaret, gün geçtikçe artan işlem hacmi ile uluslararası ticaretin yapısını değiştirerek, ülke sınırları ortadan kalkmasına neden olmuştur.

Bu bağlamda karmaşık bir yapıya sahip olan elektronik ticaretin vergilendirilmesinde yeni bir vergilendirme ilkesinin gerekliliği söz konusu olmakla birlikte, mevcut vergilendirme ilkeleri altında elektronik ticaretin (Tam mükellefiyet ve Dar mükellefiyet tanımlamalarının belirlenmesi, Ticari Kazanç ve Serbest Meslek Kazançları gibi gelir unsurlarının belirlenmesi ile⁵) vergilendirilmesi mümkün olabilmektedir. Ancak elektronik ticaretin vergilendirilmesinde problem oluşturan bir takım faktörler mevcut vergilendirme ilkelerinin yetersiz kalmasına neden olabilmektedir. Bu doğrultuda elektronik ticaretin evrensel boyutlarda süratle gelişim göstermesi; fizikî ortam dikkate alınarak ortaya konulmuş hukuk kurallarının, bu gelişmelerin alt yapısını, taraflarını ve ilişki biçimlerini dikkate alarak gözden geçirilmesini zorunlu kılmaktadır⁶.

Elektronik ticaret işlemlerinin vergilendirilmesinde, mevcut vergileme ilke ve kavramlarına dayanılarak oluşturulan bir vergilendirme sistemi şüphesiz sorunların çözümü için yetersiz kalmaktadır. Bu bağlamda vergi otoritelerinin bu problemleri şu an için göz ardı etmesi mümkün olsa da, elektronik ticaretin artan işlem hacmi ile birlikte gelecekte önemli boyutlara ulaşması ve bu işlemler dolayısıyla elde edilen kazançların vergilendirilmesinin kaçınılmaz bir hale gelmesi sonucu vergi otoriteleri bu durum karşısında şüphesiz çok daha büyük zorluklar ile karşılaşacaktır. Bu ne-

³ Ramazan Gökbnar (2003), “Siber Uzayda Bit Vergisi Üzerine”, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Cilt: XXII, Sayı:2, s.36

⁴ Neslihan Coşkun (2001), “Elektronik Ticaretin Gelişiminde Temel Dinamikler ve Gelişimi Önündeki Engeller”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, s.243

⁵ Hasan Altuncu ve Cengiz Karadağ (2000), “İnternet ve Vergi”, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Yıl:8, Sayı:47, s.68-69

⁶ Dış Ticaret Müsteşarlığı (DTM) (2008), “ETDÇG Raporu”, Elektronik Ticaret Direktifi Çalışma Grubu (ETDÇG), Rapor No: 5, s.1

denle bilişim teknolojileri alanlarında meydana gelen değişim ve yenilikler, ülkelerin vergi ya da gelir idarelerinin yeniden yapılandırılmasını gerektirmektedir.

2. Genel Olarak Elektronik Ticaret

Günümüz firmaları, müşteri istekleri veya piyasa yapısı doğrultusunda ürünlerini geliştirirler ve ürettikleri mal ya da hizmetleri hedef pazar doğrultusunda en kısa sürede alıcısına sunmak isterler. Fakat bundan bir 10 yıl öncesine baktığımızda ve günümüzle kıyaslandığında, mal ya da hizmet alım-satım işlemlerinde ne firmaların ne de müşterilerin zaman unsurunu çok fazla dikkate almadıkları görülmektedir. Günümüz açısından zaman kavramı firmaların performans kriterlerini belirleyen en önemli faktörlerden biri haline gelmiştir.

Ekonomi her dönem farklı unsurlardan etkilenebilir. Şüphesiz ki bu değişimin yaşanmasında birçok unsur etkili olmuştur, fakat bu unsurların en başında teknoloji gelmektedir. İşte ülkemiz için çok da erken sayılmasa da 1990’larda internet kullanımının yaygınlaşması ile artık pazarın beklentileri ve öncelikleri değişir hale gelmiştir. Müşteri ve pazarın öncelikleri zamanla hız ve memnuniyetlik kavramları ile yer değiştirmiştir. Bu değişimin yaşanmasında internet aracılığı ile gerçekleştirilen mal ya da hizmet alım-satım işlemlerinin giderek artması oldukça önemli bir etken-dir⁷.

Her geçen gün artan elektronik ticaret işlemleri dolayısıyla birçok firma internet üzerinde sanal mağazalar oluşturarak ve de müşteri memnuniyetini ön planda tutarak, bu alanda yeni bir rekabetin yaşanmasına neden olmuştur. İnternetin gelişen hızı ve işlevselliği sayesinde artık firmaların büyük kısmı daha çok müşteriye hitap edebilmek ve ürünlerini en kısa şekilde ulaştırabilmek amacıyla online alışveriş sistemine geçmiştir⁸. Bütün bu gelişmeler sonucunda, artan işlem hacmi dolayısıyla elektronik ticaret alanında daha önceden gerçekleştirilen bir takım düzenlemeler yetersiz kalmıştır. Bu nedenle elektronik ticaret işlemlerinin düzenlenmesi konusunda ülkemizde uzun vadeli dört temel görev belirlenmiştir⁹. Bu temel görevler ise;

- ✓ Gerekli teknik ve idari alt yapının kurulmasını sağlamak,
- ✓ Hukuki yapıyı oluşturmak,

⁷ Cemalettin Kalaycı (2004), “**Elektronik Ticaret ve Muhtemel Ekonomik Etkileri**”, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: XXIII, sayı:1, s.10-11

⁸ Salih Barışık ve Oya Yirmibeşçik (2006), “**Türkiye’de Yeni Ekonominin Oluşum Sürecini Hızlandırmaya Yönelik Uyum Çabaları**”, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:2, Sayı:4, s.56

* Bu alanda daha önce gerçekleştirilmiş başlıca düzenlemeler; 1983 yılında “Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu” (BTYK) oluşturularak, Türk Bilim ve Teknoloji Politikası 1983–2003 ve daha sonra 1993–2003 belgeleri hazırlanmıştır. TÜBİTAK’ın işlevleri genişletilmiş, başkanlığı başbakanın yapmaya başladığı “Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu” etkinleştirilmiş, Patent Yasası 1995 yılında yenilenmiş, 1996 yılında “Rekabet Kurulu” oluşturulmuş ve Fikri Mülkiyet Hakları Kanun’u çıkarılmıştır. Ayrıca Türkiye’de elektronik ticaret yasal altyapısını oluşturmak amacıyla ilk olarak “İnternet Üst Kurulu” ile “Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu” oluşturulmuş ve Türkiye’de elektronik ticaret çalışmalarını yönlendirmek ve politika önerileri üretmek amacıyla 25 Ağustos 1997 tarihinde “Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu’nun” aldığı karar uyarınca Dış Ticaret Müsteşarlığı’nın bünyesinde ve TÜBİTAK’ın sekreteryasında “Türkiye Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu” (ETKK) kurulmuştur. Ayrıntılı bilgi için bkz. Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) (2001), “**Bilişim Teknolojileri ve Politikaları Özel İhtisas Komisyonu Raporu**”, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, s.13-15, Ankara

⁹ Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu’nun (BTYK) 25 Ağustos 1997 tarihli toplantısında, “*Elektronik Ticaret Ağının*” tesis edilmesi ve ülkemizde elektronik ticaretin yaygınlaştırılması amacıyla DTM ve TÜBİTAK tarafından bu dört temel ilke belirlenmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz. <http://www.tubitak.gov.tr/btpd/arsiv.html> (07.03.2011)

- ✓ Elektronik ticareti özendirecek önlemleri almak,
- ✓ Ulusal politika ve uygulamaların uluslararası politikalar ve uygulamalarla uyumunu sağlamak, şeklinde belirtilmektedir.

Ancak belirtilen bu temel görevlerin yerine getirilmesi sonucunda elektronik ticaret işlemlerinden kaynaklanan sorunların ortadan kalkacağı anlamına gelmemektedir. Bu doğrultuda bu alanlara yönelik uygulanan ya da uygulanacak olan politika araçları ile meydana gelen aksaklıkların ve yetersizliklerin minimize edilmesi amaçlanmaktadır. Bu bağlamda elektronik ticaret işlemlerine yönelik düzenleyici politikaların belirlenmesi ve bu politikaların etkin bir şekilde yürütülmesi, belirlenmiş ve belirlenecek olan hedeflerin gerçekleştirilmesi açısından temel ilke olarak oldukça önemlidir.

2.1. Elektronik Ticaret ve İşlemlerin Tanımı ve Kapsamı

Literatürde farklı tanımlar olmakla birlikte genel olarak elektronik ticaret; bilgi, ürün ve hizmet satın alma işlemlerinin firmaların internet üzerindeki sitelerinden gerçekleştirilmesi veya piyasadaki mallar ve hizmetlerin teslimi, satışı, dağıtımı ve üretimini kapsayan işlemleri kolaylaştırmak için bilgisayar ağlarını kullanmak ya da iki veya daha fazla taraf arasında mal ve hizmet değişimini içeren işlemlerin elektronik araçlarla ve tekniklerle yapılması olarak tanımlanabilmektedir. Ayrıca fiziksel bağlantı kurmaya ya da fiziksel değiş tokuş işlemine gerek kalmadan, tarafların elektronik olarak iletişim kurarak gerçekleştirdikleri her türlü ticari iş etkinliği olarak da tanımlayabiliriz¹⁰.

Bunun yanı sıra birçok uluslar arası kurum ve kuruluşlar elektronik ticaret kavramı üzerine farklı tanımlamalar yapmışlardır. Bunlardan Dünya Ticaret Örgütü (WTO) ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) gibi uluslararası düzeyde faaliyet gösteren bu iki kurum elektronik ticaret kavramını şu şekilde ifade etmişlerdir;

WTO'nun tanımına göre¹¹; Elektronik ticaret, mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağları üzerinden yapılmasıdır.

OECD'nin tanımına göre¹²; Elektronik ticaret, kurumların ve bireylerin katıldığı ve metin, ses ve görsel imaj gibi sayısallaştırılmış verinin işlenerek, açık veya kapalı ağlar üzerinden iletilmesine dayanan ticaretle ilgili işlemlerdir.

Yapılan tanımlardan da anlaşılacağı gibi elektronik ticaret; bireyler, özel ve kamu kurumlarının birbirleriyle ve kendi bünyesindeki iş, yönetim, üretim ve tüketim faaliyetlerinin yürütülmesi için açık ve kapalı ağlar üzerinden elektronik araçlar kullanılarak, metin, ses ve görüntü verilerinin elektronik olarak işlenmesi, iletilmesi ve saklanması temeline dayanan ticari işlem niteliğindeki faaliyetlerden oluşmaktadır.

¹⁰ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: Mehmet Çavuşoğlu (2004), "Sanal Organizasyonlar ve Elektronik Ticaret", Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı:1, s.325, İstanbul ve Zeynep İyiler (2009), "Elektronik Ticaret ve Pazarlama", Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi (İGEME), s.223, Ankara

¹¹ World Trade Organization (WTO) (1998), "Electronic Commerce and Role of The WTO", Special Study-2,p.1 http://www.wto.org/english/tratop_E/ecom_e/special_study_e.pdf (07.03.2011)

¹² Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) (1997), "Measuring Electronic Commerce", Committee for Information, Computer and Communications Policy, p.6 <http://www.oecd.org/dataoecd/13/23/2093249.pdf> (07.03.2011)

2.2. Elektronik Ticaret İşlemlerinin Kapsamı

Elektronik ticaret sayesinde, insanlar web üzerinden, zaman ve yer sınırlaması olmaksızın ürün ve hizmetlerini çevrim içi olarak pazarlama imkânına sahiptirler. Elektronik ticaret, mal veya hizmetin satın alınması, satılması, tasarlanması, tanıtımının yapılması işlemleri ile ilgili olası tüm ticari etkinlikleri kapsamaktadır. Ancak elektronik ticaretin sınırlarını belirlemek oldukça zordur¹³. Bu karmaşıklığı gidermek amacıyla elektronik ticaretin konusunu oluşturan belli başlı iş ve ticaret aktiviteleri şu şekilde sıralanabilir¹⁴;

Mal ve hizmetlerin elektronik alışverişi - Üretim planlaması yapma ve üretim zinciri oluşturma – Tanıtım - reklam ve bilgilendirme - Sipariş verme - Anlaşma yapma - Elektronik banka işlemleri ve fon transferi - Elektronik konşimento gönderme - Gümrükleme - Elektronik ortamda üretim izleme - Elektronik ortamda sevkiyat izleme - Ortak tasarım geliştirme ve mühendislik - Elektronik ortamda kamu alımları - Elektronik Para ile ilgili işlemler - Elektronik hisse alışverişi ve borsa - Ticari kayıtların tutulması ve izlenmesi -Doğrudan tüketiciye pazarlama - Sayısal imza - Elektronik noter vb. Güvenilir Üçüncü Taraf işlemleri - Sayısal içeriğin anında dağıtımı - Anında bilgi oluşturma ve aktarma - Elektronik ortamda vergilendirme - Fikri mülkiyet haklarının transferi. Bu konu başlıkları adı altında internet üzerinden yapılacak olan tüm işlemler elektronik ticaret faaliyeti olarak değerlendirilmektedir.

Elektronik ticaretin konusu ve kapsamına giren işlemlerin daha detaylı olarak belirlenmesi ve bu işlemlerin hem mükellefler hem de vergi otoriteleri tarafından iyi bir şekilde anlaşılması elektronik ticaret işlemlerinin vergilendirilmesinde kolaylık sağlamış olacaktır¹⁵. Ancak her geçen gün artmakta olan elektronik ticaret işlemleri konu bakımından belirsizleşmektedir. Bu amaçla vergi otoriteleri bu alanlarda gerçekleşen faaliyetlere yönelik bildirimler düzenleyerek bu işlemlerin neler olduğunu belirtmesi, gerek idare açısından ve gerekse bu alanlarda faaliyet gösterenlere faydalı olacaktır.

3. Elektronik Ticaret İşlemlerinin Vergilendirilmesinin

Gerekliği

Vergi, devlet veya vergilendirme yetkisine sahip kamu kurum ve kuruluşları tarafından, fert ve kurumlardan hukuki cebir altında, vergi kurallarına göre ve karşılıksız olarak alınan iktisadi değerleri ifade etmektedir¹⁶. Vergilendirme yetkisi ise, devletin egemenlik hakkına dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güç olarak ifade edilmektedir¹⁷. Vergi devletin egemenlik hakkına dayanarak alındığına göre, elektronik ticaret açısından ortaya çıkan en önemli sorun devletin egemenlik hakkının diğer devletlerle olan sınırlarıdır. Kısacası bu hakkın uygulanabilme alanlarıdır. Elektronik ticarete geliri kimin elde ettiği, vergiyi doğuran olayın nerede gerçekleştiği gibi konuların belirsiz olması, bu alanlarda gerçekleştirilen faaliyetlerin vergilendirilmesini zorlaştırmaktadır. Bu bağlamda bu alanlarda ortaya

¹³ Akın Akbulut (2007), “Bilişim Ekonomisi ve E-ticaret; Vergilendirilmesi”, İGEME, Sayı:34, s.50

¹⁴ European Union (EU) (1997), “Electronic Commerce: Commission Presents Framework for Future Action”, p.1-2 <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/97/313&format=PDF> (07.03.2011)

¹⁵ Rifat Azam (2007), “E-commerce Taxation and Cyberspace Law: “The Integrative Adaptation Model”, p.3-4, Journal of Law & Technology, Virginia

¹⁶ Abdurrahman Akdoğan (2009), “Kamu Maliyesi”, Gazi Kitabevi, 13. Baskı, s.118, Ankara

¹⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan (2009), “Vergi Hukuku”, Turhan Kitabevi, 17.Baskı, s.33, Ankara

çıkan belirsizliklerin aydınlatılması, bu alanlarda gerçekleştirilen faaliyetlerin vergilendirilmesi ile ilgili olarak ortaya çıkan sorunların çözümüne yardımcı olacaktır.

Mükelleflerin hangi işlemler dolayısıyla, nerede, ne zaman ve ne miktarda vergi ödeyecekleri kanunda belirtilmiştir. Bu kanunilik ilkesinin en önemli temel prensiplerinden birisidir. Ayrıca vergilemede belirlilik, kuralların açıkça ortaya konulmasını ve her bir mükellef açısından bu kuralların doğru bir şekilde anlaşılmasını, yapılan işlemlerin mahiyetinin tam olarak belirlenmesini gerektirir¹⁸. Vergileme alanında böyle bir belirlilik yoksa vergi mükellefleri yapmış olduğu işlemler dolayısıyla ya hukuka uygun olmayan bir vergilendirmeye maruz kalırlar ya da hiç vergilendirilmezler. Bu sonuç hem devlet hem de mükellefler açısından büyük sıkıntılar oluşturur.

Elektronik ticaret işlemlerinin vergilendirilmemesi durumunda, devletin sunmuş olduğu eğitim, sağlık, güvenlik, refah ve diğer hizmetlerin finansmanına hiç bir katkısı olmayacaktır¹⁹. Dolayısıyla devletin yapmış olduğu harcamalar karşısında elde edeceği gelirlerin bir kısmı bu sayede kayba uğramış olacaktır. Bu alanlara yönelik uygulanacak olan verginin niteliği ile birçok farklı görüş belirtilmiştir. Ancak bunların çoğu, her türlü işlemi aynı oranda vergilendirdiği ve ticareti bu verginin olmadığı alanlara doğru kaydırabileceği için eleştirilmiştir. Bu durumda, ortaya çıkan bu olumsuzlukları engelleyici ve vergi kayıp ve kaçakçılığını azaltıcı nitelikte etkin bir vergi uygulamasının belirlenmesi gerekmektedir²⁰.

Elektronik ticaretin ülkelerin sınırlarını aşan bir boyut kazanması, bu ticaretten elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde önemli sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Elektronik ticaretin vergilendirilmesi alanlarında vergi otoritelerinin düzenlemiş oldukları bir takım çalışmalar bulunmaktadır. Ancak bu çalışmalar elektronik ticaret işlemlerinin vergilendirilmesi konusunda yetersiz kalmakla birlikte bu işlemlerin belirsizliklerini de ortadan kaldıracı bir niteliğe sahip değillerdir²¹.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda OECD'nin yapmış olduğu Ottawa toplantısında elektronik ticaret işlemlerinde esas alınacak ilkelerin geleneksel ticaret işlemlerinde geçerli ilkelerden farklı olmaması gerektiği belirtilmiştir. Bu çerçevede **tarafsızlık, verimlilik, açıklık ve basitlik, etkinlik ve doğruluk** ile **esneklik** ilkeleri elektronik ticarete uygulanan vergiler için de geçerli olacağı belirtilmiştir. Belirlenen bu temel ilkeleri kısaca açıklayacak olursak²²,

✓ **Tarafsızlık;** Elektronik ticaret ile geleneksel yöntemlerle yapılan ticaret arasında vergilendirme açısından eşit koşullar oluşturulmalıdır. İş dünyası vergi

¹⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan; a. g. e., s.46

¹⁹ Azam; a. g. e., p.4

²⁰ J. Arthur Cockfield (2006), "The Rise of The OECD as Informal World Tax Organization Trough National Responses to E-commerce Tax Challenges", p.3- 4, Queen's University Faculty of Law

²¹ Cockfield; a. g. e., p.4

²² Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: **Rob Atkinson and Daniel Castro (2010), "Closing the E-commerce Sales Tax Loophole"**, The Information Technology & Innovation Foundation (ITIF), p.3 <http://www.itif.org/files/2010-sales-tax.pdf> (08.03.2011), Global Business Dialogue on Electronic Commerce(GBDE); "Taxation", p.2-3 http://www.gbde.org/ig/taxation/taxation_recommendations_sep00.pdf (08.03.2011), Aylin İdikut Özpençe ve Özyay Özpençe (2007), "Küreselleşme ve Uluslararası Kuruluşların Ulus-Devletin Vergilendirme Yetkisine Etkileri", Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi, Cilt:4, Sayı:1, s.13 www.insanbilimleri.com (08.03.2011), OECD (2003), "Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions", p.12 <http://www.oecd.org/dataoecd/45/19/20499630.pdf> (08.03.2011)

olgusuna göre değil, iş koşullarına göre karar verebilmelidir. Benzer iş yapan vergi mükellefleri benzer vergisel uygulamalara tabi tutulmalıdır.

- ✓ **Verimlilik;** Verginin yükü hem mükellef hem de idare açısından etkin olmalıdır. Vergi kayıp ve kaçağı en aza indirilmelidir.
- ✓ **Açıklık ve Basitlik;** Vergi kuralları açık ve basit, kolay ve anlaşılır olmalıdır. Vergi kuralları istikrarlı olmalıdır. Yatırım kararı veren müteşebbislerin önceden öngörebileceği yeterlikte olmalıdır.
- ✓ **Etkinlik ve Doğruluk;** Vergi kuralları doğru yerde ve doğru zamanda uygulanmalıdır. Vergi kaçırmaya sebebiyet verebilecek olayların önüne geçilmelidir.
- ✓ **Esneklik;** Gerek teknolojik ve gerekse ticari alanlarda oluşan gelişmelere hızla uyum sağlayabilecek esnek yapıda vergi kurum ve kuralları oluşturulmalıdır.

4. Elektronik Ticaret İşlemlerinin Vergilendirilmesinde Problem Oluşturan Faktörlerin Belirlenmesi

Elektronik ticaret işlemlerinin vergilendirilmesine engel olan ve uluslararası boyutlarda meydana gelen bir takım problemler bulunmaktadır. Çözümün bir parçası olan bu problemler başlıca aşağıda belirtilen konulardan kaynaklanmaktadır.

- ✓ **Elektronik Ticaret İşlemlerinin Global Düzeyde Olması:** Elektronik ticaret işlemleri herhangi bir coğrafi sınır tanımaksızın çok kolay bir şekilde yapılmaktadır. Bu işlemlerin hiçbir sınır tanımaksızın yapılması firmaların ürünlerini dış pazarlara satmalarını kolaylaştırdığı gibi bir o kadar da vergisel alanlarda çok büyük sıkıntılar yaşamalarına neden olmuştur²³. Ayrıca ülkeler arasında vergilendirme yetkisi sorununu gündeme getirmiştir.
- ✓ **Web Sunucusunun Uzaktan İşletilebilmesi:** İnternetin en önemli ve temel araçlarından biri olan web sunucusu, internet üzerinde bulunan web sitelerinin işlemi için gerekli veri ve yazılımı içeren ve depolama görevi gören bir sistemdir²⁴. Web sunucusunun uzaktan işletilebilmesi nedeniyle vergilendirme konusunda oluşan birçok sorunun çözümü zorlaşmaktadır.
- ✓ **Kimliklerin ve İşlemlerin Gizliliği:** Elektronik ticaret işlemlerinde alıcı ile satıcının birbirlerinin kimliğini bilmemeleri ya da yanlış bilgilendirilmeleri sonucu vergilendirilecek olan işlemin veya kişilerin vergi dışı kalmasına neden olmaktadır²⁵. Sanal ortamda yapılan alış verişleri taraflar kendi rızaları ile beyan etmedikleri takdirde vergi idareleri dahil üçüncü bir şahsın haberdar olması söz konusu olmayabilir. Bu belirsizlik alıcı ve satıcının kimliklerinin ve ikametgâhlarının bulunduğu ilkesine göre oluşturulmuş mevcut vergi sistemlerini etkilemiş ve tüm vergilendirme sürecinde belirsizliğe neden olmuştur²⁶. Ayrıca bu durum vergi kaçırma eylemlerine uygun bir ortam hazırlamaktadır.
- ✓ **Dijital Ürünler:** Fiziki mallar gibi geleneksel teslim yöntemleri kullanılmadan ve gümrük sınırlarına girmeden, bilgisayardan bilgisayara internet

²³ WTO; a. g. e., p.10-11

²⁴ OECD (1999), "Defining and Measuring E-commerce", A Status Report, p.8 <http://www.oecd.org/dataoecd/12/55/2092477.pdf> (08.03.2011)

²⁵ Cockfield; a. g. e., p.8-12

²⁶ WTO; a. g. e., p.11-12

vasıtasıyla indirilebilen ürünler dijital ürünlerdir²⁷. Bu ürünlere örnek olarak; oyun, müzik ve yazılım eserleri verilebilir. Dijital ürünlerin niteliğinin belirlenememesi vergileme konusunda sorun ortaya çıkarmaktadır²⁸. Ürünlerin karakteri; yani hizmet olarak mı, yoksa mal olarak mı değerlendirileceği, gayri maddi hak kapsamına girip girmeyeceğinin tespit edilmesi, bu ürünlerin satışından elde edilecek gelirin hangi kazanç kapsamına gireceğini ve dolayısıyla ne şekilde vergilendirileceğini belirleyen etmenlerdir.

✓ **Fiziksel Varlığı Olmayan Firmalar:** İnternet üzerinde bulunan birçok büyük firmaların fiziksel mevcudiyeti bulunmamaktadır. Bu tür işletmelerde fiziksel olmayan varlıklar işletme değerlerinin önemli bir kısmını oluşturmakta iken fiziksel varlıklar ise nispeten daha önemsiz kalmaktadır²⁹. Bu tür işletmelerde fiziksel olmayan varlıkların nasıl değerlendirilmesi gerekeceği önemli bir sorun oluşturmaktadır.

Elektronik ticaret işlemlerinin vergilendirilmesine yönelik dünyada diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de bu konuda bir takım düzenlemeler getirilmiştir. Fakat bu işlemlerin vergilendirilmesinin önündeki engeller ulusal düzeyde olmadığından bölgesel olarak yapılan tek taraflı çalışmalar yeterli düzeyde gerçekleşmemiştir. Bu bağlamda tam anlamıyla olmasa da bu engellerin en aza indirilebilmesi için ülkeler arası ikili ya da çok taraflı vergi anlaşmaları yapılarak elektronik ticaret işlemlerinin vergilendirilmesi konusunda bir takım ilke ve kurallar oluşturulmalıdır.

5. Elektronik Ticaret İşlemlerinin Vergilendirilmesinde Mükellefiyet Kavramının Değerlendirilmesi

Devletlerin egemenlik haklarının vergi yönünden uygulanmasında iki yöntem vardır. Birincisi, devletin vatandaşı olan kişilerin gerek ülke içinde ve gerekse ülke dışında elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesini esas alan şahsılık ilkesidir. İkincisi ise, ülke sınırları içinde ister yerli ister yabancı olsun elde edilen tüm gelirlerin vergilendirilmesini esas alan mülkîlik ilkesidir³⁰. Birincisinde devletin vatandaşları üzerindeki egemenlik hakkı, ikincisinde ise devletin sahibi bulunduğu topraklar üzerindeki egemenlik hakkı esas alınmaktadır.

Şahsılık ve mülkîlik ilkelerinin uygulanması sonucunda karşımıza iki tür mükellefiyet çıkmaktadır. Bunlar tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet kavramlarıdır*.

✓ **Tam Mükellefiyet**:** Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3 üncü maddesinde; yasal veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde ve gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirileceği belirtilmektedir. Yasada, yasal merkez veya iş merkezlerinden birinin Türkiye'de bulunmasını tam yükümlülük için yeterli olduğu açıkça belirtilmiştir.

²⁷ OECD; a. g. e., p.8

²⁸ WTO; a. g. e., p.12-13

²⁹ WTO; a. g. e., p.12-13

³⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan; a. g. e., s.253-255

* İki mükellefiyet arasındaki en büyük ayırım yerleşme müessesisidir. Yerleşme müessesesi Gelir Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre; İkametgahı Türkiye'de bulunanlar ve bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar Türkiye'de yerleşmiş sayılırlar. Ayrıntılı bilgi için bkz. Öncel, Kumrulu, Çağan; a. g. e., s.253-255

** *Tam mükellefiyet;* Türkiye'de yerleşmiş sayılan kişilerin, ülke içinde ve ülke dışında elde ettikleri gelirlerin tamamının vergiye tabi olmasıdır.

Bu yükümlülüğün gerektirdiği koşullar dışında yasal merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumların iş ve ilişkilerinin Türkiye’de yoğunlaşp yoğunlaşmadığını saptamak oldukça zordur. Çünkü teknolojik gelişmeler; şirketlerin yönetimi, denetimi ve diğer faaliyetlerinin farklı ülkelerde icra edilmesine ve böylelikle kanuni ve iş merkezini farklılaştırması için önemli imkân vermekte ve kişilere yerlerini değiştirmeden de başka bir ülkede faaliyette bulunma olanağı sağlayarak, o ülkenin ekonomik ve ticari hayatına katılablmesini kolaylaştırabilmektedir³¹.

Bu imkânlar doğrultusunda başka bir ülkede belli bir süre kalmadan da o ülkede hizmet veya ticari faaliyetlerde bulunma mümkün olabilmektedir. Dolayısıyla teknolojinin sağlamış olduğu imkânlar doğrultusunda elektronik ticaret faaliyeti gösteren bir şirketlerin hangi ülkede ve hangi yükümlülük altında vergilendirilmesi belirsiz bir hale gelmektedir**.

Fiziksel bağlantılara dayalı kavramlar olan ikamet ve kaynak ilkesinin elektronik ticaret ortamında karşılık bulması ve bu kavramların güvenilir olması mümkün olmamaktadır. Bu bağlamda bilgi ve iletişim teknolojisinin sunduğu yeni imkânlarla dayanan elektronik ticaret, kişilerin yerleşikliği ve dolayısıyla tam mükellefiyet ile ilgili farklı sorunlar ortaya çıkarmaktadır³².

✓ **Dar Mükellefiyet*****: Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3 üncü maddesinde; kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği belirtilmektedir.

Dar mükellefiyete tabi olanlar açısından kazanç ve iradın Türkiye’de elde edilmesi Gelir Vergisi Kanunu’nun 7.maddesindeki şu şartlara göre tespit edilir³³;

- i. **Ticari Kazançlarda**: Kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması gereklidir. (Bu şartlara haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlardan, İhraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz). Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış aktinin Türkiye’de yapılmış olmasıdır. İş merkezinden maksat ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir (GVK.m.7/1).

³¹ Cockfield; a. g. e., p.6-7

** Gerçek kişilerde yerleşiklik ikametgâh kriterine bağlanmakla birlikte, bir takvim yılında sürekli olarak altı aydan fazla oturma yerleşiklik için yeterli kabul edilmektedir. Bilgi ve iletişim teknolojisinin sağladığı yeni imkânlar kişilere yerlerini değiştirmeden de başka bir ülkede faaliyette bulunma ve o ülkenin ekonomik ve ticari hayatına katılablme imkânı sağlamaktadır. Teknolojinin sağladığı imkânlar dolayısıyla başka bir ülkede belli bir süre kalmadan o ülkede ticaret yapma ve farklı ticaret kollarında faaliyet göstermek mümkün olmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz.: Susan K. Duke (2005), “E-commerce and The Taxation Doctrine of Permanent Establishment in The United States and China”, J. Transnational Law & Policy, Vol:14, p.278 ve Cockfield; a. g. e., p.6-7

³² Georg Seitz (2005), “International Income Taxation of Cross-Border Electronic Commerce Transactions”, p.8-10, Faculty of Law, Heinrich-Heine-University Düsseldorf, Germany

*** *Dar mükellefiyet*; Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerin sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirlerin vergiye tabi olmasıdır.

³³ Ticari kazanç ve serbest meslek kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesi konusu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz.: İlhan Güven (2009), “Elektronik Ticaret Vergileme İlkelerini Değiştirecek”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:92, s.189, Nurettin Bilici (2009), “Vergi Hukuku”, Seçkin Yayıncılık, 22.Baskı, s.148-172, Ankara, Öncel, Kumrulu, Çağan; a. g. e., s.259-262

- ii. **Serbest Meslek Kazançlarında:** Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gereklidir (GVK.m.7/4). KVK'nın 1. maddesinde yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanlar, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilirler (KVK.m.11).

Elektronik ticaret alanında dar mükellefiyetin tespiti yukarıda ifade edildiği gibi en çok ticari ve serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi bakımından önem taşımaktadır. OECD model vergi anlaşmasının "Ticari Kazançlar" başlıklı 7. maddesinin ilk fıkrasında, dar mükellef statüsündeki mükelleflerin ticari kazançlarının, kazancın elde edildiği ülkede (kaynak ülke) vergilendirilmesinde, söz konusu kazancın bir işyeri aracılığıyla elde edilmiş olması şartına bağlanmıştır. Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi ise aynı model kanununun 14. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; serbest meslek kazançlarının elde edildiği ülke tarafından vergilendirilebilmesi, serbest meslek faaliyetine düzenli olarak tahsisli sabit bir yerin bulunması şartına bağlanmıştır³⁴.

6. Elektronik Ticaret İşlemlerinin Vergilendirilmesinde İşyeri, İkametgâh ve Kaynak Ülke Kavramlarının Değerlendirilmesi

İşyeri, ikametgâh ve kaynak ilkeleri elektronik ticaret işlemlerinin vergilendirilmesinde ortaya çıkan sorunların temel dayanağını oluşturmaktadır³⁵. Mükelleflerin kendi ülkeleri dışında yapmış oldukları ekonomik faaliyetler sonucunda elde etmiş oldukları gelirlerin vergilendirilmesinde, gelirlerin türüne bağlı olarak kaynak ve ikamet ilkesi ya da her ikisi birlikte esas alınarak gerekli düzenlemeler ve uygulamalar yapılmaktadır³⁶.

Fakat elektronik ticaret işlemlerinin vergilendirilmesi durumunda bu ilkeler tam olarak etkin olamamakta ve de yetersiz kalmaktadır. Çünkü yapılan işlemlerin fiziksel bir varlığı bulunmamasıyla birlikte işlemin nerede başlayıp nerede bittiği tam olarak belirlenememektedir³⁷. Elektronik ticaret işlemlerinin vergilendirilmesinde, mükellefin ve gelir türünün belirlenmesi açısından işyeri, ikamet ve kaynak ilkelerin ne anlam ifade ettiği oldukça önemli olmaktadır.

6.1. Elektronik Ticarete İşyeri Kavramının Değerlendirilmesi

Genel olarak işyeri kavramı, bir teşebbüsün işinin tamamen veya bir kısmının yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer olarak nitelendirilir³⁸. İnternet üzerinden yapılan işlemlerin vergilendirilmesi için mutlaka bir işyeri kavramının bulunması gerekmektedir. Bu bağlamda web sitesi ticari faaliyetlerin yürütüldüğü bir yer olarak kabul edilse bile işe ilişkin sabit bir yer şartı sağlanmadığından işyeri kavramı

³⁴ OECD (2008), "Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed Version", p.117-121 <http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf> (09.03.2011)

³⁵ OECD (2000), "E-commerce: Impacts and Policy Challenges", p.207 <http://www.oecd.org/dataoecd/42/48/2087433.pdf> (09.03.2011)

³⁶ Seitz; a. g. e. , p.11-13

³⁷ Elektronik ticaretten bir kar sağlanırken fiziksel olarak bu karın nereden elde edildiğini tespit etmek zor olabilir. Aynı şekilde, bir vergi mükellefinin internette ki kimliği o vergi mükellefinin ikamet durumu hakkında tam bir delil sağlamaz.(Azam; a. g. e., p.9)

³⁸ Seitz; a. g. e., p. 14

* İşyeri ve sabit yer kriterleri ticari ve mesleki faaliyetlerin vergilendirilmesinde temel kriter olarak kullanılmaktadır. Ancak, elektronik ticaretten sağlanan kazancın belirlenmesinde yeterli olmayan bu kriterler kaynak ülke vergilemesini olanaksız hale getirmektedir. Bu noktada tartışmalar elektronik ticarete kullanılan bilgisayarların, web sitesinin veya web sayfasının ve bilgisayar server'ının işyeri

doğrultusun da değerdendirilmesi mümkün olmamaktadır³⁹. Ayrıca bu gibi sanal kuruluşların denetiminin olmaması, internet üzerinden ekonomik faaliyetlerde bulunan firmaların, vergilendirilmeye ilişkin gerekli olan bilgileri yanlış veya gerçek olmayan bir bildirimde bulunmalarına neden olmaktadır.

GVK’nun 8. maddesinde, dar mükellefiyette Türkiye’de ticari kazancın elde edilmiş olduğunun kabulü için gerekli olan işyerinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tayin olunacağı belirtilmiştir. Buna göre;

VUK’un 156. maddesinin de ise işyeri; “*Ticari, Sınai, Zirai ve Mesleki faaliyet için müşterek olarak tanımlanmış ve mağaza, yazıhane, idarehane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir*” olarak belirtilmiştir.

Yapılan bu tanım işyerinde yürütülmesi olağan faaliyetlerin (ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetler) hepsini kapsamıştır. OECD Modeline göre (md.5); “*İşyeri, bir işletmenin işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yerdir*”⁴⁰. Bu tanım çerçevesinde işyeri şu koşulları içermektedir:

- ✓ İşe ilişkin bir “Yer”in varlığı,
- ✓ Bu işyerinin “Sabit” olması,
- ✓ İşletmeye ait işin tamamının veya bir kısmının bu işyeri aracılığıyla yürütülmesi

Elektronik ticaret işlemlerinde ise satışlar yabancı bir ülkede sabit bir işyeri olmaksızın meydana gelmektedir, çünkü tüketiciler internet üzerinden web sitesine erişerek mal siparişinde bulunabilir. Bununla birlikte dijital web siteleri işletmenin sahip olduğu veya kiraladığı bilgisayar sunucularından yayılır ve bu sunucular genellikle, işletmenin mal ve hizmetlerini indirirken işleme hız vermek üzere yabancı ülkeye yerleştirilir⁴¹.

OECD tarafından hazırlanan ve tartışmaya sunulan taslakta internet üzerindeki web sitelerinin işyeri tanımı kapsamında değerdendirilmeyeceği kabul edilmektedir. Sunucuların işyeri olarak tanımlanması ise OECD üyeleri arasında tartışmalara neden olmasına karşın kabul edilmiştir⁴². Bu tanımlamayı kabul eden üye ülkeler aynı zamanda sunucunun işyeri kabul edilebilmesi için işletmenin mülkiyetinde ve kontrolünde olmasını, işletme tarafından işletilmesini ve sabit olmasını ön şart olarak belirlemiştir.

oluşturup oluşturamayacağı noktasını da yoğunlaşmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası (İYMMO) (2000), “**Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi**”, Mali Mevzuat Platformu, Rapor No:54, s.30, İstanbul <http://iymmo.com/iymmo/EMaliPlatform.asp> (09.03.2011)

³⁹ OECD (2001), “**Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transaction**”, p.12 <http://www.oecd.org/dataoecd/46/25/1923312.pdf> (09.03.2011)

⁴⁰ OECD (2008), “**Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed Version**”, p.25 <http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf> (09.03.2011)

⁴¹ OECD (2008), a.g.e., p.25

⁴² OECD (2000), “**Clarification on The Application of The Permanent Establishment Definition in E-commerce: Changes to The Commentary on The Model Tax Convention on Article 5**”, OECD Committee on Fiscal Affairs, p.4-5 <http://www.oecd.org/dataoecd/46/32/1923380.pdf> (09.03.2011)

OECD tarafından üzerinde görüş birliğine varılan diğer bir konu, işyerinin varlığı için insan müdahalesinin zorunlu bir unsur olarak gerekmediğidir. Yani bir işletme belirli bir yerde bilgisayar cihazları çalıştırdığında, söz konusu cihazların çalışabilmesi için personel gerekme bile, işyerinin gerçekleştiği kabul edilmektedir⁴³.

Dolayısıyla bu işlemler sonucu elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi oldukça karmaşık bir yapı oluşturarak mükelleflerin vergiden kaçınma veya vergi kaçırma faaliyetlerinin kolaylaşmasına neden olacaktır. Bu konuda mevcut vergi sistemleri oldukça yetersiz kalmaktadır. Ancak vergi otoriteleri tarafından gerekli bir takım düzenlemelerin yapılması ile bu işlemlerin daha basit ve açık bir şekilde vergilendirilmesi mümkün olabilecektir.

6.2. Elektronik Ticarete İkametgâh ve Kaynak İlkesi Kavramlarının Değerlendirilmesi

İkametgâh ve kaynak ilkeleri gelirin elde edildiği yer açısından ve dolayısıyla elektronik ticaret işlemlerinin vergilendirilmesi bakımından oldukça önemli bir role sahiptir. Mükelleflerin ekonomik ilişkilerini düzenlemiş oldukları yer genel olarak ikametgâhının bulunduğu yer olarak kabul edilir⁴⁴.

Kaynak ilkesi ise gelirin elde edildiği yeri ifade etmektedir. Elektronik ticaret işlemlerinden elde edilen gelirin nereden elde edildiğini, mükelleflerin ikametgâhlarının neresi olduğunu ve yapmış olduğu işlemlerin güvenilirliğini tespit etmek oldukça zordur⁴⁵.

İnternetin ülke sınırlarını yok sayması sonucu elektronik ticaret işlemleri bütün dünya ülkeleri arasında kolaylıkla yapılabilmektedir. Bunun sonucu olarak mevcut yasalarda belirtilen kaynak ve ikametgâh ilkeleri elektronik ticaret açısından geçersiz bir duruma gelebilmekte ve mükelleflerin hangi kazançlar üzerinden nerede vergilendirileceği sorunları ortaya çıkmaktadır⁴⁶. Bu sorunların çözümüne uluslar arası vergi anlaşmaları ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları oldukça önemli katkılar sağlayacaktır.

7. Elektronik Ticaret İşlemlerinden Elde Edilen Kazançların Sınıflandırılmasının Değerlendirilmesi

Elektronik ortamda yapılan ticari işlemlerin vergilendirilmesi ile ilgili olarak ortaya çıkan diğer bir sorun da elde edilen kazancın niteliği ile ilgilidir. Elde edilen kazancın niteliğinin belirlenebilmesi için kazanç sağlayan faaliyet karşılığında alınan bedelin mahiyetinin belirlenmesi gerekir⁴⁷.

Bu sorunun giderilebilmesi için OECD iki farklı yöntem geliştirmiştir. Bu yöntemlerden birincisi, elektronik ticaret yoluyla satışı gerçekleştirilen dijital ürünlerden elde edilen gelirlerin bir kısmının ticari kazanç olarak nitelendirilmesi ve ikincisi ise söz konusu gelirlerin diğer bir kısmının ise gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi

⁴³ OECD (2000), a.g.e., p.4-5

⁴⁴ OECD (2001), "Discussion Draft on The Attribution of Profits to Permanent Establishment", p.9 <http://www.oecd.org/dataoecd/22/51/33637685.pdf> (10.03.2011)

⁴⁵ Cockfield; a. g. e., p.9-12

⁴⁶ OECD (2001), a. g. e., p.8

⁴⁷ Akbulut; a. g. e., s.50

dirilmesi şeklinde olmuştur⁴⁸. Bunlardan hangilerinin ticari kazanç ve hangilerinin ise gayri maddi hak bedeli olduğu, bu faaliyetlerin ayrıntılı olarak incelenmesi sonucunda daha belirgin olacaktır.

7.1. OECD Model Anlaşmasına Göre Ticari Kazanç Olarak Sayılabilecek İşlemler

OECD model vergi anlaşmasınının 12. maddesinde, hangi dijital ürünlerin firma karı ve hangilerinin ise gayri maddi hak bedeli olarak nitelendirilebileceği söz konusu maddede sayılmıştır⁴⁹. Buna göre, ticari kazanç sayılabilecek dijital ürünler şu şekilde belirlenmiştir⁵⁰;

Dijital Ürünlerin İndirilmesi (Download): Herhangi bir web sitesi üzerinden yazılım, film, müzik, e-kitap gibi dijital ürünlerin indirilmesi halinde elde edilen kazanç, ticari kazanç olarak değerlendirilir.

Dijital Ürünlerin Güncellenmesi(Updates): Günümüzde yaygın olarak yapılmakta olan internet üzerinden gerçekleştirilen yazılım güncellemeleri, yazılım indirilmesi ile aynı sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Bu güncelleme faaliyetlerinden elde edilen kazançlar da ticari kazanç kapsamındadır⁵¹. Ayrıca bazı yazılımların satın alındıktan sonra bu yazılımlar üzerinde yapılan bu tarz güncellemeler de yine bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Dijital Ürünlerin Kullanımı: Elde edilen dijital ürünlerin geçici bir süreliğine fayda sağlaması durumunda, bu işlem sonucu ortaya çıkmış olan kazancın ticari kazanç sayılması gerekmektedir. Geçici kullanımdan maksat, dijital ürünün tam anlamıyla kullanılmaması ya da deneme sürümü niteliğinde olan ürünlerin kullanılması durumlarında geçici işlem niteliği esaslarında değerlendirilir.

Tek Kullanımlık Yazılımın İndirilmesi: Sadece tek bir kullanım için internet üzerinden indirilen yazılımlardan elde edilen kazanç, ticari kazanç olarak değerlendirilir.

Web Sitesi Konuk Eden Firmalar: Herhangi bir firmaya ait bir bilgisayar üzerinde bulunan web sitesine ait program ve veri kaynaklarının depolanması, bu programları dışarıdan erişim yoluyla kullanıcıların kontrol etmeleri karşılığında elde edilen kazanç, ticari kazanç olarak değerlendirilir⁵².

Hosting Uygulamaları: İnternet sisteminin en önemli araçlarından birisi olan host, bilgilerin toplanıp depolandığı ve internete bağlı bulunan bir bilgisayar kavramını oluşturmaktadır. Hosting ise, üçüncü bir kişi ya da firma adına istenilen bilgileri

⁴⁸ OECD (2001), "Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-commerce", A Report by The Committee on Fiscal Affairs, No:1, p.4 <http://www.oecd.org/dataoecd/46/34/1923396.pdf> (10.03.2011)

⁴⁹ OECD (2005), "Tax Policy Studies, E-commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation" p.25 <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/fulltext/2305031e.pdf> (10.03.2011)

⁵⁰ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: Clayton W. Chan (1998), "Taxation of Global E-commerce on The Internet: The Underlying Issues and Proposed Plans", p.3-4, <http://www.winthrop.com/Portals/0/PDF/claytonchan.pdf> (10.03.2011), The e-Com Tax pert Group (2002), "Taxation of Electronic Commerce in India", The Report of The High Powered Committee, p.31-41, Central Board of Direct Taxes, India, Burke T. Ward, Janice C. Sipiior (2004), "To Tax or Not to Tax E-commerce: A United States Perspective", Journal of Electronic Commerce Research, Vol:5, No:3, p.175-176, George Rosenberg (2008), "Direct Taxation of E-commerce Transactions in Israel", p.8-11 <http://www.rosok-law.com/var/1820/39144-E-commerce%20Taxation.pdf> (10.03.2011)

⁵¹ OECD (2008), a. g. e., p.117-135

⁵² OECD (2008), a. g. e., p.117-135

depolama ve gerektiği anda bu bilgileri sahibi bulunan kişilere ücret veya çeşitli anlaşmalar karşılığında sunma işlemi olarak tanımlanmaktadır.⁵³

İnternet üzerinden üçüncü kişilere ya da kurumlara ait bilgilerin ücret karşılığında depolanmasını ve istenildiği anda bu bilgilere bilgisayarlar aracılığıyla ulaşılmasını sağlayan firmaların, bu türlü faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar, ticari kazanç kapsamında sayılmaktadır.

Online Destek Hizmetleri: Bu gibi hizmetler içerisinde; çeşitli bilgisayar programlarının nasıl yükleneceği ilgili bilgilerin verilmesi, online olarak bazı teknik dokümanların gönderilmesi ve uzman kişilere e-mail aracılığıyla danışılması gibi işlemler yer almaktadır. Yine bunlardan elde edilecek kazançlar da ticari kazanç niteliğinde olacaktır.

Arama Sonuçları: Gerekli olan bilgiye ulaşmak amacıyla herhangi bir veritabanı üzerinden yapılan arama sonuçlarından elde edilen kazanç, ticari kazanç sayılmaktadır.

İnternet Reklamcılığı: Şirketlerin, internette yer alan siteler üzerinden reklam verilmesi işlemlerinden elde edecekleri kazançlar yine ticari kazanç sayılacaktır.

Online Danışmanlık Hizmetleri: Eğitim, sağlık, hukuk, muhasebe ve müşavirlik gibi danışmanlık hizmetlerin internet üzerinden yapılması sonucu elde edilen kazanç, firmanın ticari kazancı olarak değerlendirilecektir.

Data Teslim Hizmetleri: Data teslim hizmetlerinden elde edilen kazanç, ticari kazanç niteliğinde sayılmaktadır.

Web Sitesi Abonelik: Bu uygulama günümüzde pek sık olmamakla beraber, web sitesi abonelik sistemi müşteriye sunulan bir hizmet olarak değerlendirmeye tabi tutulacağından ticari kazanç olarak değerlendirilir.

Online İhale İşlemleri: İnternet üzerinden çevrimiçi olarak gerçekleştirilen ihale işlemleri üzerinden elde edilen kazanç, ticari kazanç olarak değerlendirilir.

Ses, Müzik ve Görüntü Yayını: Ses, müzik ve görüntünün internet ortamında yayınlanması sonucu elde edilecek kazanç, ticari kazanç olarak değerlendirilir.⁵⁴

GVK'nın 37'nci maddesinde belirtilmiş olduğu gibi "**her türlü ticari ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır**". Bu bağlamda bir faaliyet sonucunda elde edilen kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilebilmesi, gerçekleştirilen faaliyetin ticari ve sınaî bir niteliğe sahip olması şartına bağlı olmaktadır. Bu doğrultuda ticari ve sınaî faaliyetlerin başlıca özelliklerine baktığımız zaman, bir faaliyetin ticari ve sınaî faaliyet olarak sayılması için bir takım ilkeler bulunmaktadır. Buna göre bu ilkeleri şu şekilde sıralamamız mümkündür;

- ✓ Faaliyetin yerine getirilmesinin sermaye ve emeğe dayanıyor olması gerekmektedir.
- ✓ Faaliyetin devamlı olması gerekmektedir.

⁵³ OECD (2008), a. g. e., p.117-135

⁵⁴ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: Chan (1998), a.g.e., p.3-4, The e-Com Tax pert Group (2002), a.g.e., p.31-41, Ward, Sipior (2004), a.g.e., p.175-176, Rosenberg (2008), a.g.e., p.8-11, OECD (2008), a. g. e., p.182-185

- ✓ Gelir getirici faaliyetlerin bir organizasyon bünyesinde yapılmış olması gerekmektedir
- ✓ Müessesenin, ticari ve sınaî bir müessese şekil ve mahiyetinde olması gerekmektedir.

Elektronik ticaret sonucunda elde edilen gelirler veya kazançlar ticari kazanç sınıflandırılması kapsamında tespit edilse bile, bu işlemlerin vergilendirilmesi konusunda meydana gelen sorunlar tam olarak giderilememektedir. Bu bağlamda vergi otoritelerinin, mevcut vergi sisteminin bu sorunların çözümünde yetersiz kaldığını göz önüne alarak, bu işlemler sonucu elde edilen kazançların tespit edilmesi hususunda basit, anlaşılır, tarafsız bir vergileme ilkeleri geliştirmesi gerekmektedir.

7.2. Gayri Maddi Hak Bedeli Olarak Değerlendirilmesi Gereken İşlemler

OECD model vergi anlaşmasına göre gayri maddi hak bedelleri ise şu şekilde belirtilmiştir⁵⁵:

Yazılım İndirme ve İşletim: Herhangi bir yazılım ve işletim sistemlerinin internet üzerinden indirilmesi durumunda ve bu ürünlerin satılması veya yeniden üretilmesi gibi üzerinden ticari kazanç elde edilebilecek olması halinde, bu işlemlerden elde edilecek olan gelir ve kazançlar, gayri maddi hak bedelleri olarak değerlendirilir.

Teknik Bilgi Kullanımı: Herhangi bir teknik hizmetin sunulması ve kullanımı veya satışından elde edilen gelir, gayri maddi hak bedelleri olarak kabul edilir. Bu tarz bir bilginin aktarılması için ödenen ücretler, bilginin birden çok kullanımını içermedikçe gayri maddi hak bedelleri olarak değerlendirilmez.

Patentli uygulamaların Kullanımı: Bir işlemin veya bilginin patent koruması kapsamında olması durumunda web sitesi sahiplerince telif ücreti karşılığı yayımlanabilen içeriklerden elde edilen gelirler, gayri maddi hak bedelleri olarak değerlendirilmektedir.

OECD model vergi anlaşmalarına baktığımız zaman gelirlerin bu şekillerde sınıflandırıldığını görüyoruz. Ancak mevcut olan vergi kuralları doğrultusunda bir takım gerekli düzenlemelerin yapılmasıyla bu sınıflandırma alanı genişletilerek elektronik ticaret işlemlerinde kazanç unsuru oluşturan gayri maddi hak bedelleri üzerinden bir vergilendirmenin mümkün olabileceğini belirtebiliriz.

8. Vergi Matrahının Belirlenmesi İlkesi

Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK. m.6) belirtildiği gibi matrah gelirin safi miktarıdır. Gelir üzerinden alınan vergi matrahının belirlenmesi gayri safi kazancın ve giderlerin belirlenmesi konusunu gündeme getirmektedir. Vergi matrahı, gelirin safi tutarı olduğu için, matrahın bulunabilmesi amacıyla gayrisafi kazancın ve giderlerin belirlenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda elektronik ticaretin farklı yerlerde gerçekleştiriliyor olması, kazancın elde edilmesi için yapılan harcamaların hangi yere ait olduğunun tespitini gerektirmektedir. Elektronik ortamda yapılan ticari faaliyetlerde matrahın belirlenmesi sırasında özellikle kaynak ülke konusunda sorunlar ortaya çıkmaktadır. Kaynak ülke prensibine göre işyerine atfedilebilen ticari kazançlar

⁵⁵ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: Chan (1998), a.g.e., p.3-4, The e-Com Tax pert Group (2002), a.g.e., p.31-41, Ward, Sipior (2004), a.g.e., p.175-176, Rosenberg (2008), a.g.e., p.8-11, OECD (2008), a.g.e., p.182-185

vergilendirilebilir⁵⁶. Ticari kazançların kaynak ülke tarafından vergilendirilmesi, kazancın bir işyeri aracılığıyla elde edilmiş koşuluna bağlanmakta ve vergi matrahının belirlenmesi ile ilgili kurallar düzenlenmektedir.

Gelir getirici faaliyetler ile ilgili olarak farklı vergilerde işlemlerin yapıldığı elektronik ticaret ortamında, gelirin ne miktarda ve hangi yer ile bağlantısı olduğunun tespit edilmesi gereklidir. Diğer bir taraftan elektronik ticari işlemlerin, teknolojinin sunduğu yeni imkânlar sayesinde kısmen veya tamamen işyeri ile bağlantısını güçleştirecek şekilde organize edilmesi de mümkündür⁵⁷. Bu durumda işyerine atfedebilme şartı yanlış yorumlandığı takdirde kaynak ülkenin aleyhine bir durum ortaya çıkacaktır. Ayrıca Elektronik ortamda yapılan işlemlerin fiziksel olarak takip edilememesi ve söz konusu ortamlarda sadece mal değil, ses, görüntü ve download edilebilen ürünlerin de ticaretinin yapılması matrahın belirlenmesini zorlaştırmaktadır. Bu sebeple, gelirin atfedilebilme kuralının yeni gelişmeler paralelinde gözden geçirilmesi gerekmektedir.

OECD bünyesinde yapılan çalışmalarda, merkez ile şube arasında işlemlerden elde edilen kazancın bölüşümünün de “emsal bedel esası” öngörülmektedir. Emsallere uygunluk; aralarında herhangi bir yakınlık ya da ilişki bulunmayan taraflarca kendi çıkarları doğrultusunda yapılan görüşmeler sonucunda gerçekleşen işlemler için serbest piyasa koşulları çerçevesinde saptanan değer olarak tanımlanmaktadır⁵⁸. Bu kurala göre, birbiriyle ilişkisi olmayan taraflar arasındaki işlemler özel bir işlem için örnek oluşturmaktadır. Buna göre, şubenin kendi merkezi ve diğer şubeler ile ticari faaliyette bulunması yerine aynı faaliyeti tamamen bağımsız diğer bir firma ile aynı veya benzer şekillerde gerçekleştirdiği varsayılmakta ve bu son durumda elde edilebilecek kazanç tutarı hesaplanmaya çalışılmaktadır. Şüphesiz bu yöntemin başarılı olabilmesi, büyük ölçüde doğru emsallerin bulunmasına bağlı olmaktadır. Doğru emsallerin bulunduğu varsayımı altında ise bu durumun, yukarıdaki açıklamada da geçmiş olduğu gibi özel bir işlem niteliğinde değerlendirildiği için uygulama alanı kısıtlı olacaktır.

Elektronik ortamda yapılan işlemlerin fiziksel olarak takip edilememesi ve söz konusu ortamlarda sadece maddi değil, aynı zamanda dijital işlemlerinde yapılması matrahın belirlenmesini oldukça zorlaştırmaktadır. Bütün bu zorlukların yanı sıra, şirketin merkez ve şubeleri ya da bağımlı şirketleri arasında transfer fiyatlandırmasının oluşması, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığına yönelme gibi sorunları da eklediğimiz takdirde elektronik ticaret işlemleri sonucu elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi için matrah tespitinin yapılması oldukça zor ve bir o kadar da karmaşık bir durum oluşturmaktadır⁵⁹.

9. Sonuç ve Değerlendirme

Bilişim teknolojilerine yapılan yatırımların artması ile teknoloji ve bilgi sisteminin hızlı bir şekilde gelişmesi, elektronik ticaretin ve işlem hacminin gelişmesine neden olmuştur. Dolayısıyla bilişim teknolojileri alanlarında meydana gelen bu hızlı geliş-

⁵⁶ Derya Karaca (2006), “Avrupa Birliği’nde E-ticaret kavramı, AB’de ve Türkiye’de Bu Konuda Yapılan Hazırlıklar Çalışmaları ve E-ticaretin Vergilendirilmesi”, Marmara Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, s.89-90, İstanbul

⁵⁷ Akbulut; a. g. e., s.50

⁵⁸ Karaca; a.g.e., s.89-90

⁵⁹ Esra Ekmekçi (2003), “Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler”, Kazancı Hukuk Yayınları, No:167, s.102, İstanbul

meler nihayetinde hızla gelişen yeni bir ekonominin oluşmasına neden olmuştur. Yeni ekonomiden kaynaklanan bir takım sorunların çözümü için mevcut olan yasal düzenlemeler yetersiz kaldığı görülmektedir. Ülkelerin vergilendirme yetkilerini ve vergi gelirlerini etkileyen bu yeni durumun özellikle dikkate alınıp bu alanlarda gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda gerek mevcut yasal düzenlemelerin yapılandırılması ile gerekse yeni bir takım yasal düzenlemeler getirilerek bu alanlarda meydana gelen yasal boşlukların ve aksaklıkların giderilmesi amaçlanmalıdır.

Elektronik ticaret işlemlerinin ülke sınırlarını yok sayması sebebiyle bu işlemlerin vergilendirilmesine yönelik ortaya çıkan sorunlar uluslararası bir boyutta değerlendirilmektedir. Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda uluslar arası bir hukuki çerçevenin bulunmaması veya oluşturulamaması, bu alanlarda meydana gelen sorunların çözümsüz kalmasında önemli bir rol oynamaktadır. Bu bağlamda vergi hukuku alanında bir çözüm oluşturabilmek için uluslararası düzeyde kapsamlı bir iş birliğinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Böyle bir işbirliğinin gerçekleştirilmesi, ülkeler arası çift taraflı vergi anlaşmalarının yapılması ve ayrıca uluslararası boyuttaki anlaşmaların gerçekleştirilmesi şüphesiz elektronik ticarete karşılaşılan sorunların çözümünü kolaylaştıracaktır.

Bu alanlarda gerçekleştirilen işlemler doğrultusunda mükelleflerin elde etmiş oldukları kazançların hangi ilkeler doğrultusunda vergilendirileceğini belirlemek amacıyla vergi otoritelerinin gerekli altyapı ve teknik çalışmaları da yapması gerekmektedir. Elektronik ticaretten kaynaklanan sorunların çözümü için uygulanacak olan ilkeler; etkin, anlaşılır, basit ve elektronik ticaretin gelişimini engelleyici nitelikte olmaması gerekmektedir. Ayrıca bu işlemlere uygulanacak vergileme ilkelerinin tarafsız ve vergi kaybına neden olmaması gerekmektedir. Elektronik ticaret işlemlerini gerçekleştiren tarafların bu işlemler sonucunda ortaya çıkacak olan yasal yükümlülüklerinin belirlenmesi ve etkin olarak uygulanabilmesi adına vergi otoriteleri tarafından gerekli bildirimlerin yayımlanması ve bunların mükellefler tarafından benimsenmesi gerekmektedir.

Türkiye’de elektronik ticaretin vergilendirilmesi sorunu diğer ülkelerde karşılaşılan sorunlar ile paralellik göstermektedir. Her şeyden önce geleneksel ticaret yapma biçimlerine göre şekillendirilmiş olan Türk Vergi Mevzuatı, sanal ve elektronik gibi kavramlarla yeni bir terminoloji ortaya çıkaran elektronik ticareti herhangi bir şekilde öngörmüş değildir. Vergilendirme işleminde en temel öğelerden birisi şüphesiz ki vergilemede tarafların ve vergi konusunun açıkça belirlenmesidir. Bu bağlamda elektronik ticarete ticari işlemin yapıldığı zamanın ve tebliğin belirlenmemesi, vergilendirme işleminin gerçekleşmemesine neden olmaktadır. Dolayısıyla elektronik ticarete taraflar belirlenemediği gibi, vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiği ve tebliğin nereye yapılacağı da açık değildir. Ayrıca mükelleflerin vergi kanunlarında kendilerine yüklenen maddi ve şekli yükümlülüklerini de ne şekilde ve nasıl yerine getireceği yasal olarak belirsizliğini korumaktadır.

Elektronik ticarete yaşanan hızlı gelişmeler, ülkemizde altyapı eksikliklerinin ve gerekli yasal düzenlemelerin çok geç olmadan başlatılmasını zorunlu kılmaktadır. Bu doğrultuda yapılması gereken düzenlemelerin ve yasal işlemlerin zamanında yapılmaması hem vergi kaybının hem de kayıt dışı ekonominin giderek artmasına neden olarak ülke ekonomisinin zayıflamasına yol açacaktır. Dolayısıyla bu alanlarda karşılaşılan ve çözülmesi muhtemel olan sorunların gelecekte aşılması çok zor bir engel haline gelmemesi için vergi otoritelerinin bu yönde gerekli altyapı ve tek-

nik çalışmalar doğrultusunda bir takım somut adımlar atması, hem devletin vergi gelirlerinin artmasına hem de bu gibi sorunların azaltılmasına yönelik önemli katkılar sağlamış olacaktır.

Kaynakça

- Akbulut, A.** (2007), "Bilişim Ekonomisi ve E-ticaret; Vergilendirilmesi", İGEME, Sayı:34, s.50
- Akdoğan, A.** (2009), "Kamu Maliyesi", Gazi Kitabevi, 13. Baskı, s.118, Ankara
- Altuncu, H., Karadağ, C.** (2000), "İnternet ve Vergi", Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Yıl:8, Sayı:47, s.68-69
- Atkinson, R., Castro, D.** (2010), "Closing the E-commerce Sales Tax Loophole", The Information Technology & Innovation Foundation (ITIF), p.3 <http://www.itif.org/files/2010-sales-tax.pdf> (08.03.2011)
- Azam, R.** (2007), "E-commerce Taxation and Cyberspace Law: "The Integrative Adaptation Model", p.3-4, Journal of Law & Technology, Virginia
- Barışık, S., Yirmibeşçik, O.** (2006), "Türkiye'de Yeni Ekonominin Oluşum Sürecini Hızlandırmaya Yönelik Uyum Çabaları", ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:2, Sayı:4, s.56
- Bick, J.** (2000), "Implementing E-commerce Tax Policy", Harvard Journal of Law & Technology, Vol:13, No:3, p.598
- Bilici, N.** (2009), "Vergi Hukuku", Seçkin Yayıncılık, 22.Baskı, s.148-172, Ankara
- Chan, C. W.** (1998), "Taxation of Global E-commerce on The Internet: The Underlying Issues and Proposed Plans", p.3-4, <http://www.winthrop.com/Portals/0/PDF/claytonchan.pdf> (10.03.2011)
- Cockfield, J. A.** (2006), "The Rise of The OECD as Informal *World Tax Organization* Trough National Responses to E-commerce Tax Challenges", p.3- 4, Queen's University Faculty of Law
- Coşkun, N.** (2001), "Elektronik Ticaretin Gelişiminde Temel Dinamikler ve Gelişimi Önündeki Engeller", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, s.243
- Çavuşoğlu, M.** (2004), "Sanal Organizasyonlar ve Elektronik Ticaret", Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı:1, s.325, İstanbul
- Devlet Planlama Teşkilatı, (DPT)** (2001), "Bilişim Teknolojileri ve Politikaları Özel İhtisas Komisyonu Raporu", Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, s.13-15, Ankara
- Dış Ticaret Müsteşarlığı, (DTM)** (2008), "ETDÇG RAPORU", Elektronik Ticaret Direktifi Çalışma Grubu (ETDÇG), Rapor No: 5, s.1
- Duke, S. K.** (2005), "E-commerce and The Taxation Doctrine of Permanent Establishment in The United States and China", J. Transnational Law & Policy, Vol:14, p.278
- Ekmekçi, E.** (2003), "Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler", Kazancı Hukuk Yayınları, No:167, s.102, İstanbul

- European Union, (EU)** (1997), “Electronic Commerce: Commission Presents Framework for Future Action”, p.1-2 <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/97/313&format=PDF> (07.03.2011)
- Global Business Dialogue on Electronic Commerce, (GBDE)**, “Taxation”, p.2-3 http://www.gbde.org/ig/taxation/taxation_recommendations_sep00.pdf (08.03.2011)
- Gökbunar, R.** (2003), “Siber Uzayda Bit Vergisi Üzerine”, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Cilt: XXII, Sayı:2, s.36
- Güven, İ.** (2009), “Elektronik Ticaret Vergileme İlkelerini Değiştirecek”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:92, s.189
- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, (İYMMO)** (2000), “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”, Mali Mevzuat Platformu, Rapor No:54, s.30, İstanbul <http://iymmo.com/iymmo/EMaliPlatform.asp> (09.03.2011)
- İyiler, Z.** (2009), “Elektronik Ticaret ve Pazarlama”, Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi (İGEME), s.223, Ankara
- Jones, R., Basu, S.** (2001), “Taxation of Electronic Commerce: A Developing Problem”, 16.BILETA Annual Conference, p.3, University of Edinburgh, Scotland
- Kalaycı, C.** (2004), “Elektronik Ticaret ve Muhtemel Ekonomik Etkileri”, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 23, sayı:1, s.10-11
- Karaca, D.** (2006), “Avrupa Birliği’nde E-ticaret kavramı, AB’de ve Türkiye’de Bu Konuda Yapılan Hazırlıklar Çalışmaları ve E-ticaretin Vergilendirilmesi”, Marmara Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, s.89-90, İstanbul
- Organization for Economic Co-operation and Development, (OECD)** (1997), “Measuring Electronic Commerce”, Committee for Information, Computer and Communications Policy, p.6 <http://www.oecd.org/dataoecd/13/23/2093249.pdf> (07.03.2011)
- Organization for Economic Co-operation and Development, (OECD)** (2003), “Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions”, p.12 <http://www.oecd.org/dataoecd/45/19/20499630.pdf> (08.03.2011)
- Organization for Economic Co-operation and Development, (OECD)** (1999), “Defining and Measuring E-commerce”, A Status Report, p.8 <http://www.oecd.org/dataoecd/12/55/2092477.pdf> (08.03.2011)
- Organization for Economic Co-operation and Development, (OECD)** (2008), “Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed Version”, p.117-121 <http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf> (09.03.2011)
- Organization for Economic Co-operation and Development, (OECD)** (2000), “E-commerce: Impacts and Policy Challenges”, p.207 <http://www.oecd.org/dataoecd/42/48/2087433.pdf> (09.03.2011)
- Organization for Economic Co-operation and Development, (OECD)** (2001), “Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transaction”, p.12 <http://www.oecd.org/dataoecd/46/25/1923312.pdf> (09.03.2011)
- Organization for Economic Co-operation and Development, (OECD)** (2008), “Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed Version”, p.25 <http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf> (09.03.2011)

- Organization for Economic Co-operation and Development, (OECD) (2000)**, “Clarification on The Application of The Permanent Establishment Definition in E-commerce: Changes to The Commentary on The Model Tax Convention on Article 5”, OECD Committee on Fiscal Affairs, p.4-5 <http://www.oecd.org/dataoecd/46/32/1923380.pdf> (09.03.2011)
- Organization for Economic Co-operation and Development, (OECD) (2001)**, “Discussion Draft on The Attribution of Profits to Permanent Establishment”, p.9 <http://www.oecd.org/dataoecd/22/51/33637685.pdf> (10.03.2011)
- Organization for Economic Co-operation and Development, (OECD) (2001)**, “Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-commerce”, A Report by The Committee on Fiscal Affairs, No:1, p.4 <http://www.oecd.org/dataoecd/46/34/1923396.pdf> (10.03.2011)
- Organization for Economic Co-operation and Development, (OECD) (2005)**, “Tax Policy Studies, E-commerce: *Transfer Pricing and Business Profits Taxation*” p.25 <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/fulltext/2305031e.pdf> (10.03.2011)
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2009)**, “Vergi Hukuku”, Turhan Kitabevi, 17.Baskı, s.33, Ankara
- Özpençe, A. İ., Özpençe, Ö. (2007)**, “Küreselleşme ve Uluslararası Kuruluşların Ulus-Devletin Vergilendirme Yetkisine Etkileri”, Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi, Cilt:4, Sayı:1, s.13 www.insanbilimleri.com (08.03.2011)
- Rosenberg, G. (2008)**, “Direct Taxation of E-commerce Transactions in Israel”, p.8-11 <http://www.rosok-law.com/var/1820/39144-E-commerce%20Taxation.pdf> (10.03.2011)
- Seitz, G. (2005)**, “International Income Taxation of Cross-Border Electronic Commerce Transactions”, p.8-10, Faculty of Law, Heinrich-Heine-University Düsseldorf, Germany
- The e-Com Taxpert Group (2002)**, “Taxation of Electronic Commerce in India”, The Report of The High Powered Committee, p.31-41, Central Board of Direct Taxes, India
- TÜBİTAK (1997)**, “Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu Kararları” <http://www.tubitak.gov.tr/btpd/arsiv.html> (07.03.2011)
- Ward, B. T., Sipior, J. C. (2004)**, “To Tax or Not to Tax E-commerce: A United States Perspective”, Journal of Electronic Commerce Research, Vol:5, No:3, p.175-176
- World Trade Organization, (WTO) (1998)**, “Electronic Commerce and Role of The WTO”, Special Study-2, p.1 http://www.wto.org/english/tratop_E/ecom_e/special_study_e.pdf (07.03.2011)

FINANSAL GELİŞME İLE EKONOMİK BÜYÜME ARASINDAKİ İLİŞKİ: TÜRKİYE ÖRNEĞİ (1998-2007)

Göknur UMUTLU^a

ÖZET: Bu makalede 1998-2007 yılları arasında Türkiye'de ekonomik büyüme ve finansal gelişme arasındaki ilişki incelenmiştir. Merkez Bankası'nın elektronik veri dağıtım setinden elde edilen üçer aylık zaman serisi verileri enflasyonun ve mevsimselliğin etkisinden arındırılmıştır. Önce birim kök testine tabi tutulan bu verilere daha sonra kointegrasyon testi uygulanmış ve ekonomik büyüme ile finansal büyüme değişkenleri arasında uzun dönemli bir kointegre ilişki saptanmıştır. Ancak kısa dönemli bir Granger nedenselliği bulunamamıştır. Menkul kıymet işlem hacmi ve özel sektör kredileri gibi finansal göstergelerdeki olumlu artışların ekonomik büyümeyi ancak uzun dönemde etkileyebilmesi, alınıp satılan menkul kıymetlerin ve özel sektöre sağlanan kredilerin kısa dönemde ülkemizde yatırıma dönüşmeyerek sadece spekülatif bir zemin hazırladığını ortaya koymaktadır. Finansal derinlikteki artış ancak uzun dönemde ekonomik büyüme üzerinde olumlu bir artışa neden olmaktadır.

Anahtar kelimeler: Ekonomik büyüme, Finansal gelişme, Johansen kointegrasyon testi, Granger nedensellik testi

1. Giriş

Her ekonomide çıktı üretilebilmesi için fiziki sermaye, beşeri sermaye, (vasıfsız) işgücü ve doğal kaynaklar gibi girdiler farklı teknolojik bilgiler çerçevesinde ve farklı oranlamalarla bir araya getirilir. Ekonomik büyüme, bir ekonominin toplam üretim düzeyinde bir önceki döneme göre meydana gelen yüzde değişimidir. Bir ülkedeki ekonomik büyüme o ülkenin gayri safi milli ya da gayri safi yurt içi hâsılasındaki artışlar ile ölçülmektedir. Gayri safi milli hâsıla (GSMH) bir ülkenin vatandaşlarının kendi ülkeleri içinde veya dışarıda elde ettiği gelirlerin toplamı olarak tanımlanır. Gayri safi yurt içi hâsıla (GSYİH) ise bir ülke içinde elde edilen gelirlerin toplamıdır. GSYİH hesaplanırken geliri kazananın hangi milletten olduğu önemli değildir. Önemli olan o ülke sınırları içinde gelirin elde edilmiş olmasıdır. Bu iki gösterge de ekonomik büyüme için kullanılabilir.

Geçmişten günümüze kadar finansal gelişmenin ekonomik büyüme üzerindeki rolü birçok araştırmacının dikkatini çekmiş ve bu ikisi arasındaki nedensel ilişki pek çok teorik ve ampirik çalışmanın konusu olmuştur (Wolde ve Rufael, 2009). Finansal gelişme ile ekonomik büyüme arasındaki ilişki, çoğu gelişmiş ülkede finansal serbestleşmenin, iktisadi büyüme hızını arttırmış olmasından dolayı önem taşımaktadır.

Türkiye ekonomisinin kriz sonrası 2001-2005 yılları arasında kümülatif olarak reel büyüme oranı %35,1 ve yıllık ortalama büyüme oranı %7,8 seviyesinde gerçekleşmiştir. Ekonomik büyümenin yatırım kaynaklı tabanı ise hızla genişlemektedir. 1990-2004 yılları arasında Türkiye'de ekonomik büyümenin temel kaynakları arasında istihdam artışının katkısı, sermaye stokundaki artışın katkısı ve toplam faktör verimliliğinin katkısı sayılabilir (Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası, 2006).

^a Dr. Göknur Umumlu, Hacettepe Üniversitesi, İşletme Bölümü

Finansal kurumların temel fonksiyonu, ekonomide fon fazlası olan birimlerden fon ihtiyacı olan birimlere, fon aktarımı sağlamaktır. Finansal kurumlar bu fonksiyonunu, finansal araçlar, aracılar ve yasal düzenlemeler sayesinde yerine getirmektedir. Finansal araçların artması ve gelişmesi, yeni finansal araçların yaratılması ve yeni yasal düzenlemelerle finansal sistemin istikrarlı bir yapıya kavuşturulması, hem finansal sistemin gelişmesi, hem de reel ekonomiyi besleyebilmesi için gereklidir. Finansal gelişme, finansal sektörün büyümesi ve derinleşmesi olarak tanımlanmaktadır. Finansal derinleşme finansal piyasaların hacminin büyümesi ve olası kur dalgalanmalarına karşı daha dayanıklı olmasıdır. (Altıntaş ve Ayrıçay, 2007). Finansal gelişme göstergesi olarak dar ve geniş tanımlı parasal büyüklük (M1/GSYİH, M2/GSYİH), özel sektör kredilerinin gayri safi yurt içi hâsılaya oranı, bankaların özel sektör alacaklarının gayri safi yurt içi hâsılaya oranı, menkul kıymet piyasalarında faaliyet gösteren şirketlerin piyasa değerinin gayri safi yurt içi hâsılaya oranı, dolaşımdaki paranın gayri safi yurt içi hasılaya oranı, geniş tanımlı parasal büyüklüğün dar tanımlı parasal büyüklüğe oranı gibi değişkenler kullanılmaktadır. Bu göstergelerden parasal büyüklükler temel olarak kullanılmaktadır. Ayrıca sektörü daha iyi açıklaması nedeniyle geniş anlamda parasal büyüklük daha yaygın olarak tercih edilmektedir. Ampirik çalışmalarında Demetriades ve Hussein (1996) banka mevduatlarının ve bankaların özel sektör alacaklarının gayri safi yurt içi hasılaya oranını, Darrat (1999) dolaşımdaki paranın dar anlamda parasal büyüklüğe oranını ve geniş anlamda parasal büyüklüğün gayri safi yurt içi hasılaya oranını ve Halıcıoğlu (2007) geniş anlamda parasal büyüklüğün ve toplam mevduatların gayri safi yurt içi hasılaya oranını finansal gelişmişlik göstergesi olarak kullanmışlardır. Finansal gelişmeyi gösteren veriler bazen farklılık gösterse de genellikle geniş tabanlı para arzı/gsyih, bankacılık sektörü tarafından özel sektöre verilen krediler/gsyih, toplam finansal varlıklar/gsyih ve menkul kıymetler/gsyih oranları pek çok çalışmada veri olarak kullanılmıştır (Altunç, 2008).

Finansal gelişme ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkinin araştırıldığı bu makalenin ikinci bölümünde literatür, üçüncü bölümünde veri ve metodolojiye yer verilmiştir. Dördüncü bölümde sonuçlar özetlenmiş, beşinci ve son bölümde ise sonuçlar tartışılarak önerilere yer verilmiştir.

2. Literatür

2.1. Konu İle İlgili Görüşler

Tartışma konusu finansal gelişme ve ekonomik büyüme arasındaki nedensellik ilişkisini etkileyen veya bu ilişkiden etkilenen tarafının hangisi olup olmadığı üzerinedir. Bu tartışma konusu ile ilgili çeşitli farklı görüşler mevcuttur. Bu görüşlerden ilki üretim odaklı görüşlerdir. Bu görüşe sahip olanlar finansal gelişmenin ekonomik büyümeyi olumlu yönde etkileyeceğini savunmaktadırlar. Bu görüşte finansal aracılık, sermaye tahsisinin verimliliği ile birlikte sermayenin marjinal verimliliğine ve tasarruf ve dolayısıyla yatırım oranlarını artırarak etki etmektedir (Al-Yousif, 2002). Goldsmith (1969) 35 ülkeli örneklemi bulunduran çalışmasında finansal gelişme ile ekonomik büyüme arasında pozitif yönlü korelasyon tespit etmiştir (Fung, 2009). Bu görüş şimdiye kadar yapılan birçok ampirik çalışma tarafından desteklenmiştir (Bencivenga ve Smith, 1991; Greenwood ve Jovanovic, 1990; Thakor, 1996).

Robinson (1952) finansal gelişme ile ekonomik büyüme arasındaki ilişki ile ilgili ikinci görüşü ortaya atmıştır. Bu görüş ekonomik büyümenin finansal gelişmeye yol açtığını, diğer bir deyişle 'Girişim yol açar, finans takip eder' sözünün geçerli olduğunu savunmaktadır (Al-Yousif, 2002). Patrick (1966) bu görüşü "talep takipli gö-

rüş” olarak adlandırmıştır (Ahmed ve Ansari, 1998). Talep takipli görüşe sahip olanlar ekonomideki büyümenin finansal hizmetleri artan talep yoluyla geliştirdiğini belirtmektedirler. Friedman ve Schwarz (1963), Ireland (1994) ikinci görüşü destekleyen bazı ampirik çalışmalar ortaya koymuşlardır.

Bu iki görüşten farklı olarak finansal gelişme ile ekonomik büyümenin birbirini karşılıklı etkilediğini yani ikisinin arasında iki yönlü bir nedensellik olduğunu savunan üçüncü bir görüş ortaya çıkmıştır (Wolde-Rufael, 2009). Üçüncü görüşe sahip olan Demetreides ve Hussein (1996), Blackburn ve Hung (1998) gibi akademisyenler finansal büyüme ile ekonomik gelişmenin birbirini tamamladığını ve finansal derinleşme ile reel ekonomik büyümenin birbirlerinin karşılıklı nedeni olduğunu dile getirmişlerdir. Bu hipotezi savunanlara göre finansal gelişme ekonomik büyüme için vazgeçilmez derecede önem teşkil etmektedir ve ekonomik büyüme kaçınılmaz şekilde etkili bir finansal sistemin varlığını gerektirmektedir (Wolde-Rufael, 2009).

Son olarak Lucas (1988) tarafından ortaya konan dördüncü bir görüş vardır. Bu görüş finansal gelişme ile ekonomik büyüme arasında nedensel bir ilişki olmadığı üzerinde durmaktadır. Lucas bunu “Ekonomistler ekonomik büyümede finansal etmenlerin rolüne kötü bir şekilde vurgu yapmaktadırlar.” sözüyle açıklamıştır.

2.2. Türkiye’de Yapılmış Çalışmalar

Kandır, İskenderoğlu ve Önal (2007) üç aylık verilerin kullanıldığı analizlerinde, finansal gelişme ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkinin talep izleyen bir yapısı olduğunu ortaya koymaktadır. Analiz sonuçlarına göre, Türkiye’de finansal gelişmişliğin, ekonomik büyümeyi desteklemediği belirlenmiştir. Ancak ekonomik büyümeyi finansal gelişmeyi etkilememektedir. Kişi başına reel milli gelir, ekonomik büyümeyi temsil etmek üzere kullanılmıştır. Diğer yandan, finansal gelişmeyi temsil etmek üzere dört değişkenden yararlanılmıştır. Bu değişkenler, İMKB işlem hacminin milli gelire oranı, İMKB piyasa değerinin milli gelire oranı, İMKB işlem görme oranı ve özel sektöre verilen banka kredilerinin milli gelire oranıdır.

Aslan ve Küçükaksoy (2006) tarafından 1970-2004 dönemi yıllık verileri kullanılarak Türkiye’de finansal gelişme ve ekonomik büyüme ilişkisinin nedensellik boyutu incelenmiş, yapılan Granger nedensellik testleri, finansal gelişmeden ekonomik büyümeye doğru pozitif yönlü bir ilişki bulunduğunu ortaya koymuştur.

Ardıç ve Damar (2006) tarafından Türkiye’de finansal derinlik ve ekonomik büyüme ilişkisinin incelendiği çalışma ise ilginç bir sonucu ortaya çıkarmıştır. Finansal gelişmişlik ve derinlik göstergesi olarak mevduat hacminin GSMH’ya oranını, bağımlı değişken olarak da fert başına GSMH’yı alan çalışma, 1996-2001 yılları arasında 81 il için alınan verileri incelemiştir. Araştırma finansal derinleşmenin fert başına milli gelir üzerinde güçlü ancak yazındaki pek çok çapraz ülke araştırmalarının sonuçlarının aksine negatif yönlü etkisinin bulunduğunu ortaya koymuştur. Araştırmacılar bu ilginç ve ilk bakışta biraz da kafa karıştıran sonucu, klasik finansal aracılık teorilerinde ortaya konulan aksine, 1990’lı yılların sonlarına doğru Türk Bankacılık sektörünün, tasarrufları verimli yatırımlara kanalize etme gibi bir fonksiyon icra etmemesine bağlamışlardır. Anılan dönemde sektörün topladığı fonları bütçe açıklarının kapatılmasını teminen kamu sektörüne yönlendirdiği, bankacılık sektörü etkin bir şekilde kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirseydi, finansal derinleşmenin araştırma kapsamındaki illerde ekonomik büyümeye katkı sağlayabileceğini belirtmişlerdir.

3. Veri ve Metodoloji

Bu çalışmada kullanılan veriler Merkez Bankası'nın, Elektronik Veri Dağıtım Sistemi (EVDS) kullanılarak elde edilmiştir. 1998-2007 arasında üçer aylık periyotlar halinde toplanan veriler mevsimselliğin ve enflasyonun etkilerinden arındırılmıştır.

Ekonomik büyüme reel GSYİH'deki artış hızı olarak tanımlanmaktadır. 1998 yılı baz alınarak harcamalar yöntemi ile hesaplanan nominal GSYİH analizlerimize dahil edilmiştir. 2007 yılından itibaren hesaplama yöntemi ve GSYİH kalemlerine ait tanımlar değiştiği için bu tarihten sonrası analize dahil edilmemiştir.

Çalışmada finansal gelişme için kullanılan veriler aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

Menkul kıymet işlem hacmi (MKIH): Ortaklık veya alacaklılık sağlayan, belli bir meblağı temsil eden, yatırım aracı olarak kullanılan, dönemsel gelir getiren, misli nitelikte, seri halinde çıkarılan, ibareleri aynı olan ve şartları SPK'ca belirlenen kıymetli evrakların ülkedeki toplam değeridir.

Özel Sektör Kredileri (SK): Bankacılık sektörünün özel sektöre verdiği kredilerin ülkedeki toplam değeridir.

Toplam Mevduat (TM): Daha önce belirlenmiş bir süre sonunda ya da istenildiğinde çekilmek üzere bankalara belli bir faiz karşılığı beklentisiyle ya da beklenilmeden yatırılan paranın ülkedeki toplam değeridir.

Bu verilerin seçilmelerinin sebebi Türkiye'de son yirmi yılda finansal gelişmişlik düzeyini göstermede önemli bir yere sahip olmalarıdır. Literatürde sıkça kullanılan İMKB İşlem Hacmi yerine daha kapsamlı olan menkul kıymet işlem hacmi alınmıştır. Menkul kıymet işlem hacmi sadece hisse senetlerini değil hazine bonusu, repo gibi diğer bütün menkul kıymetleri de kapsamaktadır. *Menkul kıymet işlem hacmi (MKIH)*, *Özel Sektör Kredileri (SK)* ve *Toplam Mevduat (TM)* verileri *Gayri safi yurt içi hasıla (GSYİH)* ile oranlanarak üç adet finansal gelişme oranı belirlenmiştir.

Çalışmada finansal büyüme ile ekonomik büyüme arasındaki ilişki kointegrasyon ve vektör hata düzeltme yöntemiyle açıklanmak istenmiştir. Kointegrasyon ve vektör hata düzeltme modeli tahmini üç aşamadan oluşmaktadır:

İlk aşamada kullanılan her bir serinin durağan olup olmadığının tespit edilmesi gerekir. Birim kök testi ile serilerin durağan olup olmadıkları araştırılır. Vektör hata düzeltme modelinin uygulanabilmesi için ön koşul verilerin 1. farklarının durağanlık göstermesi ve hata teriminin durağan olmasıdır (Engle ve Granger, 1987: 271-272). Uygulamada serilerin durağanlık özelliklerinin test edilmesinde en çok kullanılan yöntem Dickey ve Fuller'in (1979), Genişletilmiş Dickey-Fuller (ADF) testidir. Bu çalışmada alınan seriler için ADF regresyon modeli aşağıdaki şekilde formüle edilebilir:

$$\Delta X_t = \mu_0 + \mu_1 \text{trend} + \mu_2 X_{t-1} + \sum \beta_i \Delta X_{t-1} + \varepsilon_t$$

$$H_0 : \mu_2 = 0 \text{ Seriler durağan değildir.} \quad (1)$$

$$H_1 : \mu_2 < 0 \text{ Seriler durağandır.}$$

İkinci aşamada Johansen testi kullanılarak kointegrasyon ilişkisinin sayısı saptanacaktır. Durağan olmayan serilerin farklarının alınması nedeniyle, değişkenler arasında ancak kısa dönemde gözlemlenebilen ilişkiler kointegrasyon tekniklerinin kullanılması ile uzun döneme yayılmaktadır. Johansen (1988) tüm değişkenler arasında bir vektör otoregresif (VAR) sistemi kurarak, bu sistemdeki kointegre vektör

sayısını maksimum olabilirlik yöntemiyle sınamıştır. Johansen yöntemi, Dickey-Fuller yönteminin genelleştirilmiş bir gösterimidir (Bozkurt, 2007).

$$X_t = \Pi_1 X_{t-1} + \dots + \Pi_k X_{t-k} + e_t, t = 1, 2, \dots, \quad (2)$$

Burada X, geçmiş değerleri ile ifade edilen değişkenler vektörünü simgelemektedir. Bu gösterim, VAR modelini kullanarak değişkenleri, geçmiş dönem değerleri ile ifade eder. Modeli hareketli ortalama gösterimi ile ifade ettiğimizde, aşağıdaki eşitliğe ulaşılır.

$$A(e) = I - \Pi_1 e - \dots - \Pi_k e_k \quad (3)$$

A matrisinin rankı r, kointegre vektör sayısını vermektedir ve eşitliklerdeki p boyutlu değişken vektörünün en fazla bir eksiği kadar $r < p$ olabilir. Hata terimi e ise, beyaz gürültü sürecine sahiptir.

$$A(e) \Big|_{e=1} = \Pi = I - \Pi_1 - \dots - \Pi_k, \quad (4)$$

$$\Pi = \alpha \beta'$$

Π katsayılar matrisi (pxr) boyutlu α ve β' matrislerinin çarpımıdır. α , ayarlama hızını, β' ise, sahip olduğu satır sayısının kointegre vektör sayısına eşit olduğu, en çok benzerlik tahmini ile elde edilen matristir. O halde yöntem, en çok r tane kointegre vektör olduğunu ileri süren hipotezin en çok benzerlik tahmini ile değerlendirilmesine yöneliktir. Eğer değişkenler arasında kointegre ilişki yoksa yani $r=0$ ise $\Pi=0$ olacaktır.

Johansen testleri sonucunda elde edilen λ_{trace} , λ_{max} istatistik değerlerinin karşılaştırılacağı kritik değerler Johansen and Juselius (1990)'da belirtilmiştir. λ_{trace} , iz test istatistiği, Π matrisinin rankını inceler ve matris rankının r'ye eşit ya da r'den küçük olduğunu ifade eden H_0 hipotezini test eder. λ_{max} , maksimum öz değer test istatistiği ise, kointegre vektörün r olduğunu ifade eden H_0 hipotezini, r+1 olduğunu ifade eden alternatifine karşı sınar (Uysal, Mucuk ve Alptekin 2008).

Çalışmanın Johansen testinden sonraki üçüncü aşamasında kısa ve uzun dönemli etkileri tanımlamamızı sağlayan vektör hata düzeltme modeli kurulmuştur. Değişkenlerin kointegre olmaması durumunda standart Granger (1969) veya Sims testlerinin uygulanması uygundur. Çünkü standart Granger veya Sims testleri, söz konusu değişkenlerin kointegre olup olmadıkları konusunda yanıltıcı olabilmektedir. Bunun nedeni, bu testlerin hata düzeltme terimi içermemesidir. Ancak değişkenler arasında kointegrasyon olduğunda Granger (1988), bu değişkenler arasındaki kısa dönemli nedensellik ilişkisinin vektör hata düzeltme modeli kullanılarak incelenebileceğini ifade etmiştir. Kointegrasyon ilişkisi var olduğunda, en az bir yönlü nedensellik ilişkisinin bulunması gerekmektedir. Bu çalışmada ele alınan değişkenlere uygulanan vektör hata düzeltme modeli aşağıdaki denklemler ile gösterilmektedir:

$$\Delta \text{GROWTH}_t = \beta_0 + \sum_{i=1}^n \beta_{1i} \Delta \text{GROWTH}_{t-i} + \sum_{i=1}^n \beta_{2i} \Delta \text{MKIHGSYIH}_{t-i} + \sum_{i=1}^n \beta_{3i} \Delta \text{SKGSYIH}_{t-i} + \sum_{i=1}^n \beta_{4i} \Delta \text{TMGSYI}_{t-i} + \beta_5 \text{EC}_{t-n} + \varepsilon_i \quad (5)$$

$$\Delta \text{MKIHGSYIH}_t = \beta_6 + \sum_{i=1}^n \beta_{7i} \Delta \text{MKIHGSYIH}_{t-i} + \sum_{i=1}^n \beta_{8i} \Delta \text{GROWTH}_{t-i} + \sum_{i=1}^n \beta_{9i} \Delta \text{SKGSYIH}_{t-i} + \sum_{i=1}^n \beta_{10i} \Delta \text{TMGSYI}_{t-i} + \beta_{11} \text{EC}_{t-n} + \varepsilon_i \quad (6)$$

$$\Delta \text{SKGSYIH}_t = \beta_{12} + \sum_{i=1}^n \beta_{13i} \Delta \text{SKGSYIH}_{t-i} + \sum_{i=1}^n \beta_{14i} \Delta \text{GROWTH}_{t-i} + \sum_{i=1}^n \beta_{15i} \Delta \text{MKIHGSYIH}_{t-i} + \sum_{i=1}^n \beta_{16i} \Delta \text{TMGSYI}_{t-i} + \beta_{17} \text{EC}_{t-n} + \varepsilon_i \quad (7)$$

$$\Delta \text{TMGSYIH}_t = \beta_{18} + \sum_{i=1}^n \beta_{19i} \Delta \text{TMGSYIH}_{t-i} + \sum_{i=1}^n \beta_{20i} \Delta \text{GROWTH}_{t-i} + \sum_{i=1}^n \beta_{21i} \Delta \text{MKIHGSYIH}_{t-i} + \sum_{i=1}^n \beta_{22i} \Delta \text{SKGSYIH}_{t-i} + \beta_{23} \text{EC}_{t-n} + \varepsilon_i \quad (8)$$

Denklemlerdeki EC_{t-n} ; hata düzeltme terimini ve n; gecikme sayısını göstermektedir. β_5 , β_{11} , β_{17} , β_{23} sırasıyla, ΔGROWTH , $\Delta \text{MKIHGSYIH}$, $\Delta \text{SKGSYIH}$ ve $\Delta \text{TMGSYIH}$ değişkenlerine ait uzun dönem ilişkisini gösteren hata düzeltme terimlerinin katsayılarıdır. $\Delta \text{GROWTH}_{t-i}$, $\Delta \text{MKIHGSYIH}_{t-i}$, $\Delta \text{SKGSYIH}_{t-i}$, $\Delta \text{TMGSYI}_{t-i}$ kısa dönem dinamiklerini göstermektedir ve katsayıları da kısa dönem ilişkilerini yansıtmaktadır. Δ fark terimi, t ise zamandır. ε_i otokorelasyonlu olmayan hata terimlerini ifade etmektedir.

4. Ampirik Bulgular

Tablo 1'de değişkenlerin durağanlığını sımayan Dickey ve Fuller'in (1979), Genişletilmiş Dickey-Fuller (ADF) birim kök testine ait sonuçlar görülmektedir.

Tablo 1: ADF Birim Kök Testi

<i>Sabit ve trendli (Düzeyde)</i>	GROWTH	MKIHGSYIH	SKGSYIH	TMGSYIH
ADF test istatistiği	-2.273706	-2.912834	-0.927404	-0.835527
Kritik değerler	-4.211868	-4.211868	-4.243644	-4.262735
	-3.529758	-3.529758	-3.544284	-3.552973
	-3.196411	-3.196411	-3.204699	-3.209642
<i>Sabit ve trendli (1. fark)</i>	DGROWTH	DMKIHGSYIH	DSKGSYIH	DTMGSYIH
ADF test istatistiği	-6.101201***	-5.2953***	-4.9402***	-4.7805***
Kritik değerler	-4.226815	-4.2268	-4.2268	-4.2627
	-3.536601	-3.5366	-3.5366	-3.553
	-3.200320	-3.2003	-3.2003	-3.2096

Dickey-Fuller birim kök testinde 0 ön savını sınamak için ekonometri programlarında hesaplanan ADF test istatistiği ile Mac Kinnon kritik eşik değerleri karşılaştırılır ve test istatistiği kritik değerleri aşıyor ise serilerin durağan olduğu söylenebilir. Tablo 1'den görüldüğü finansal değişkenler düzeyde durağan değildir. 1. farkı alınarak bu seriler durağan bulunabilmiştir.

Birinci farkları alınarak durağanlaşan finansal serilerin ekonomik büyüme ile aralarında olası kointegre ilişki sayısını saptamak için Johansen kointegrasyon testi uygulamak mümkün olmuştur.

Tablo 2'de Johansen Kointegrasyon İz testine ve Tablo 3'de Johansen Kointegrasyon Maksimum Özdeğer testine ait sonuçlar verilmiştir.

Tablo 2: Johansen Kointegrasyon İz Testi

Hipotezler	İz	%5	%1
H ₀ H ₁	Özdeğer	İstatistiği λ_{trace}	Kritik Değer
r=0 r _≥ 1	0.681485	94.89792	62.99
r _≤ 1 r _≥ 2	0.500047	51.42265	42.44
r _≤ 2 r _≥ 3	0.343696	25.07951	25.32
r _≤ 3 r _≥ 4	0.212471	9.076500	12.25

*(**) 0 hipotezinin 1%(5%) düzeyinde reddedildiğini göstermektedir.

Tablo 3: Johansen Kointegrasyon Maksimum Özdeğer Testi

Hipotezler		Maksimum Özdeğer	%5 Kritik Değer	%1 Kritik Değer
H ₀	H ₁	Özdeğer	İstatistiği λ_{\max}	
r=0	r=1	0.681485	43.47527	31.46
r≤1	r=2	0.500047	26.34314	25.54
r≤2	r=3	0.343696	16.00301	18.96
r≤3	r=4	0.212471	9.076500	12.25

*(**) 0 hipotezinin 5%(1%) düzeyinde reddedildiğini göstermektedir.

Tablo 2 iz istatistiği ve Tablo 3 maksimum özdeğer istatistiği rankın 0'a eşit olduğu hipotezini %1 anlamlılık seviyesinde reddetmektedir. Johansen maksimum özdeğer testi sonucunda en fazla 2 adet kointegre ilişki bulunabilmiştir.

Tablo 4'te vektör hata düzeltme modeli görülmektedir. AIC kriterine göre modelde gecikme sayısı 1 olarak saptanmıştır. Modelin Johansen spesifikasyonunda ise kointegrasyon modelinde trend oluşmasına izin verilmiş ve sadece 1 kointegre ilişki anlamlı bulunarak dikkate alınmıştır. Tabloda değişkenlerin bireysel anlamlılıklarını sınanan t istatistikleri köşeli parantezler içinde belirtilmiştir.

Tablo 4: Vektör Hata Düzeltme Modeli

GROWTHSA(-1)	1.000000
MKIHGSYIH(-1)	-0.340900
	(0.09898)
	[-3.44397]
SKGSYIH(-1)	-0.030084
	(0.00552)
	[-5.44576]
TMGSYIH(-1)	0.007649
	(0.01092)
	[0.70034]
@TREND(98:)	-0.006727
	(0.00141)
	[-4.77885]
C	-16.25809
<hr/>	
II. Hata Düzeltme:	D(GROWTHSA) D(MKIHGSYIH) D(SKGSYIH) D(TMGSYIH)

CointEq1	-1.033157	1.202720	1.428978	6.199617
	(0.44764)	(0.43648)	(1.99168)	(2.74452)
	[-2.30803]	[2.75549]	[0.71747]	[2.25891]
D(GROWTHSA(-1))	5.419812	-5.422958	3.119564	-32.10395
	(2.94785)	(2.87440)	(13.1160)	(18.0737)
	[1.83856]	[-1.88664]	[0.23784]	[-1.77628]
D(MKIHGSYIH(-1))	4.381711	-4.360986	1.056756	-27.17922
	(2.41815)	(2.35790)	(10.7592)	(14.8260)
	[1.81201]	[-1.84952]	[0.09822]	[-1.83321]
D(SKGSYIH(-1))	0.025698	-0.023589	0.116437	-0.057484
	(0.03749)	(0.03656)	(0.16683)	(0.22989)
	[0.68538]	[-0.64521]	[0.69795]	[-0.25005]
D(TMGSYIH(-1))	-0.040452	0.039172	0.585117	0.278956
	(0.03717)	(0.03624)	(0.16536)	(0.22787)
	[-1.08842]	[1.08093]	[3.53842]	[1.22421]
C	-0.056691	0.069854	0.024386	0.579408
	(0.03791)	(0.03697)	(0.16868)	(0.23244)
	[-1.49538]	[1.88969]	[0.14457]	[2.49277]
Düzeltilmiş R-kare	0.110868	0.309500	0.574430	0.157239
F	1.922719	4.316878	10.98843	2.380660
Akaike AIC	-3.898237	-3.948701	-0.912727	-0.271474
Schwarz SC	-3.639670	-3.690135	-0.654160	-0.012908

Bulunan kointegrasyon eşitliği menkul kıymet işlem hacmi ve özel sektör kredilerinin ekonomik büyümeyi uzun dönemde anlamlı şekilde etkilediğini ve modelin trend içerdiğini göstermektedir. Tablonun ikinci kısmındaki kısa dönem ilişkiler dikkate alınacak olur ise ekonomik büyümeyi (D(GROWTHSA)) etkileyen anlamlı bir Granger nedenselliği bulunamadığı gözlemlenmektedir.

5. Sonuç ve Öneriler

Bu çalışmada Türkiye'de 1998-2007 yılları arasında ekonomik büyüme ile finansal gelişme arasında uzun dönemde bir ilişki olup olmadığı Johansen kointegrasyon testi ile test edilmiştir. Ekonomik büyüme, gayri safi yurt içi hasıladaki artış ve finansal gelişme, bankaların özel sektöre vermiş olduğu kredilerdeki, toplam mevduattaki ve menkul kıymet işlem hacmindeki artış olarak alınmıştır. Bu değişkenlerin alınmasının sebebi finansal gelişmenin ekonomik büyümeyi açıkladığının düşünülmesidir. Finansal gelişme bir ülkedeki finansal piyasaların derinleşmesi demektir. Derinleşen finansal piyasalarda da finansal işlemler artar, piyasalar hareketlenir, mevduatlar artar ve menkul kıymet işlem hacimleri genişler.

Yapılan Johansen Kointegrasyon Testi sonucunda ekonomik büyüme ile finansal gelişme değişkenleri arasında 1 adet anlamlı kointegre denklem bulunmuştur. Bulunan denklemler, ekonomik büyüme ve finansal gelişme arasında geçerli olan bir uzun dönem ilişki olduğunu ortaya koymaktadır. Bu sonuç aynı zamanda finansal gelişmenin ekonomik büyümeyi olumlu yönde etkileyeceğini savunan üretim odaklı görüşe uygundur. Ayrıca değişkenler arasındaki kısa dönemli nedensellikleri ölçmek için Granger Nedensellik Testi uygulanmış ve bulgular finansal değerlerin kısa dönemde ekonomik büyümenin Granger nedeni olmadığını ortaya çıkarmıştır.

Elde edilen sonuçların Türkiye ekonomisi için uygun olduğu söylenilebilir. Türkiye’de menkul kıymet işlem hacminin kısa dönemde ekonomik büyüme nedeni olduğunu söylemek güçtür; çünkü özellikle İMKB’nin yaklaşık %70’inin yabancı şirketlerin elinde olduğu düşünüldüğünde burada bir artış sağlansa bile elde edilen fonların yurt dışına çıkma ihtimali yüksektir. Özel sektör kredilerinin ekonomik büyümenin uzun dönemde artış nedeni olması ise ekonomimiz için olasıdır; çünkü özel sektöre verilen krediler özel sektörün yatırımını artırır, artan yatırımlar da üretimi artırır ve dolayısıyla gayri safi yurt içi hasılda artış yani ekonomik büyüme gerçekleşir. Fakat burada verilen kredilerin hemen yatırıma dönmesi özellikle bürokrasi ve vergi gibi çeşitli sorunların olduğu Türkiye’de pek de kolay değildir. Toplam mevduat da yine ekonomik büyümenin olası bir nedenidir; çünkü bankalardaki toplam mevduat miktarı artarsa bankanın elindeki kaynaklar artar ve artan kaynakları yatırıma dönüştürmek isteyen bankalar daha çok kredi verir. Artan krediler yatırıma dönüşür ve gayri safi yurt içi hasıla da artış gösterdiğinden ekonomik büyüme gerçekleşir.

Bu çalışmada çeşitli kısıtlar olduğu unutulmamalıdır. Öncelikle literatürde incelediğimiz makalelerde özellikle finansal gelişme için farklı göstergeler ortaya konulabilmektedir. Bunun sebebi ekonomimiz için önemli olan faktörlerin dönemsel olarak değişmesidir. Ayrıca finansal gelişmişliği etkileyen faktörlerin ekonomik büyümeyi de etkileyebilen faktörler olduğu göz ardı edilmemelidir. Öte yandan ülkemiz için doğru veri bulmakta da zorluk yaşanmıştır. Merkez Bankası ve Türkiye İstatistik Kurumu gibi kurumlar bu zorluğu ortadan kaldırmada önemli rol oynamakta ise de bu verilerin genel geçer olduğunu söylemek oldukça güçtür. Özellikle milli gelir hesaplarının Merkez Bankası ve Türkiye İstatistik Kurumu tarafından tekrar gözden geçirilmesi, gelir ve harcama yöntemlerine göre denkleştirilmesi ve belirli bir standarda bağlanması gerekmektedir.

Literatürde, Türkiye için tutarlı bir sonuç bulunamadığı gözlemlenmektedir. Ülkemiz için finansal gelişme ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi incelerken kuşkusuz ihtiyatlı davranmak gerekmektedir; çünkü finansal piyasalardaki gelişme ve kredi derinliğindeki artış kısa dönemde ekonomik büyüme üzerinde etkili bir politika aracı olarak kullanılamaz. Uzun dönemde ise çalışma finansal gelişmenin ekonomik büyümeyi olumlu etkilediği savını desteklemekle birlikte, kredilerin yatırıma dönüşmesi ve menkul kıymet piyasalarının etkin çalışması sorunuyla karşılaşılacaktır. Bu faktörlerin incelenmesi mevcut çalışmanın sınırlarını aşmaktadır ve ileriki çalışmalarda kontrol edilmesi düşünülmektedir.

Kaynakça

- Ahmed, S. M. & Ansari, M. I.** (1998). Financial Sector Development and Economic Growth: The South-Asian Experience. *Journal of Asian Economics*, 9, 503-517. Retrieved December 25, 2009, from ScienceDirect database.
- Altıntaş, H.** (2009). *Türkiye'de Döviz Kurunun Enflasyon Üzerine Geçiş Etkisinin Ekonometrik Analizi: 1989-2007*. (17 Ocak 2010) http://econ.anadolu.edu.tr/fullpapers/Altintas_econanadolu2009.pdf.
- Altunç, Ö. F.** (2008). Türkiye'de finansal gelişme ve iktisadi büyüme arasında nedenselliğin ampirik bir analizi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 3 (2), 113-127. 17 Ocak 2010, http://iibf.ogu.edu.tr/dergi/dergi/2008-2/2008_2_6.pdf.
- Al-Yousif, Y. K.** (2002). Financial development and economic growth: Another look at the evidence from developing countries. *Review of Financial Economics*, 11, 131-150. Retrieved December 25, 2009, from ScienceDirect database.
- Ardic, O. P., Damar, H. E.,** (2006). "Financial Sector Deepening and Economic Growth: Evidence from Turkey," MPRA Paper 4077.
- Aslan, Ö. ve Korap, H. L.** (2006). Türkiye'de finansal gelişme ekonomik büyüme etkisi. *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (İLKE)*, (17), 1-20. 30 Aralık 2009, <http://www.mu.edu.tr/sbe/sbedergi/dosya/O-Aslan.pdf>.
- Aslan, Ö. ve Küçükaksoy, İ.** (2006). Finansal gelişme ve ekonomik büyüme ilişkisi: Türkiye ekonomisi üzerine ekonometrik bir uygulama. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Ekonometri ve İstatistik Dergisi*, (4), 25-38. 27 Aralık 2009, <http://eidergisi.istanbul.edu.tr/sayi4/ieeis4m3.pdf>.
- Bozdağlıoğlu Uyar, E. Y.** (2007). Türkiye'nin ithalat ve ihracatının eşbütünleşme yöntemiyle analizi (1990-2007). *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9, (3), 213-224. 21 Ocak 2010, http://dergi.iibf.gazi.edu.tr/dergi_v1/9/3/12.pdf.
- Emirmahmutoğlu, F. , Köse, N. ve Yalçın, Y.** (2001). *Birim kök testlerinde yapısal kırılma zamanının içsel belirlenmesi problemi: alternatif yaklaşım performansları*. 21 Ocak 2010, <http://www.ekonometridernegi.org/bildiriler/o12s2.pdf>.
- Fung, M. K.** (2009). Financial development and economic growth: Convergence or divergence?. *Journal of International Money and Finance*, 28, 56-67. Retrieved December 25, 2009, from ScienceDirect database.
- Karagöl, E. , Erbaykal, E. ve Ertuğrul, H. M.** (2007). Türkiye'de ekonomik büyüme ile elektrik tüketimi ilişkisi: sınır testi yaklaşımı. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 8 (1), 72-80. 22 Ocak 2010, http://www1.dogus.edu.tr/dogustru/journal/cilt_8_sayi_1/M00173.pdf.

Müslümov, A. ve Aras, G. (2000). *Sermaye piyasası gelişmesi ve ekonomik büyüme arasındaki nedensellik ilişkisi: OECD ülkeleri örneği*. 22 Ocak 2010, <http://www3.dogus.edu.tr/amuslumov/research/Article/Muslumov%20%20Stock%20Market%20Development%20-%20IF.pdf>.

Özkoç, H. (b.t.). *Otokorelasyon*. 23 Ocak 2010, <http://www.deu.edu.tr/userweb/hatice.ozkoc/dosyalar/Bolum10a.ppt>.

Sümer, K. K. (2006). White'ın Heteroskedisite Tutarlı Kovaryans Matrisi Tahmini Yoluyla Heteroskedasite Altında Model Tahmini. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Ekonometri ve İstatistik Dergisi*, (4), 17-24. 23 Ocak 2010, <http://eidergisi.istanbul.edu.tr/sayi4/ieuis4m2.pdf>.

Terzi, H. ve Oltulular, S. (2004). *Yüksek enflasyon enflasyon belirsizliğini artırıyor mu?*. 22 Ocak 2010, <http://www.ekonometridernegi.org/bildiriler/o12s2.pdf>

Yılmaz Göktaş, Ö. (2005). Türkiye ekonomisinde büyüme ile işsizlik oranları arasındaki nedensellik ilişkisi. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Ekonometri ve İstatistik Dergisi*, (2), 63-76. 22 Ocak 2010, <http://eidergisi.istanbul.edu.tr/sayi2/ieuis2m4.pdf>.

Yücel, F. ve Ata, A.Y. (2003). Eş-bütünleşme ve nedensellik testi altındaki ikiz açıklar hipotezi: Türkiye uygulaması. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12 (12), 100-110?. <http://sosyalbilimler.cu.edu.tr/dergi.asp?dosya=8>.

Wolde-Rufael, Y. (2009). Re-examining the financial development and economic growth nexus in Kenya. *Economic Modelling*, 26, 1140-1146. Retrieved December 25, 2009, from ScienceDirect database.

Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası, (2006), www.tcmb.gov.tr/yeni/duyuru/2006/sunumuz.php.

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA BİR YASALLIK-MEŞRULUK ÇATIŞMASI ÖRNEĞİ: TERİM KARMAŞASI VE SAĞLIK KURULU RAPORLARI ARASINDA KAYBOLAN ENGELLİ HAKLARI

Mine UZUN^a

ÖZET: *Bu çalışmada Türk vergi mevzuatında engelli bireyler lehine yapılan düzenlemeleri zedeleyen bazı sorunlar eleştirel bir bakışla incelenmiştir. Ele alınan sorunlardan ilki, yardım temelli yaklaşım ve ürettiği dil sorunudur. Engelliliğe patolojik bir durum olarak yaklaşan tıbbi model günümüzde terk edilmiş olsa da izleri halen yasal düzenleme ve uygulamalarda görülebilmektedir. Tıbbi modelin bakış açısı, engelliliğin yardım temelli bir yaklaşımla ele alınmasına neden olmakta, bu durum da engelli bireyler hakkında kullanılan yasa dilini özensiz hale getirmektedir. İncelenen ikinci sorun, uluslararası standartlardan uzak engellilik ölçümleridir. Ülkemizde engellilik halen tıbbi modele ait yöntemlerle ölçülmektedir. Bu sistem sübjektif değerlendirmeye açık olduğu gibi, engellilik ölçüsünü de bütün yönleriyle kavrayamamaktadır. Son olarak, vergi indirimi konusunda nihai karar mercii olan Merkez Sağlık Kurulu kararlarının yarattığı sorunlar yasallık-meşruluk çatışması üzerinden ele alınmıştır.*

Anahtar Kelimeler: *Engellilik, yasa dili, engellilik oranı ölçümleri, Merkez Sağlık Kurulu, yasallık-meşruluk çatışması*

1. Giriş

Türk vergi mevzuatında engelli bireyler lehine olduğu yadsınamayacak özel düzenlemeler yer almaktadır. Fakat engelli bireylere tanınan bu haklar, bir takım sorunlar nedeniyle zedelenmektedir. Sorunlardan ilki yardım temelli yaklaşım ve bunun bir uzantısı olarak engelli bireyler hakkında kullanılan terimlerdir. Başta Anayasa olmak üzere pek çok yasal düzenlemede ve bu çalışmanın konusu olan vergi hukuku alanında engelli bireyler hakkında *sakat, malul, özürlü* gibi damgalayıcı ve dışlayıcı terimler kullanılmaktadır. Bu terimler, engelliliği hastalıkveya kazadan kaynaklanan kişisel bir sorun olarak gören tıbbi modelin terminolojisine aittir¹. Oysa günümüzde engellilik ölçüsü sosyal modelle açıklanmakta ve engelliliğin bireyden değil, toplumun gerekli hizmetleri sun(a)mamasından kaynaklandığı kabul edilmektedir². Bununla birlikte sosyal modelin her alanda etkili olduğu ve tıbbi modelin izlerini sildiği söylenemez. Engelliliğe halen bir sağlık sorunu olarak bakan ve kişileri tedavi etmek, bu mümkün değilse maddi ve manevi açıdan yardım etmek felsefesiyle hareket eden devlet, engelli bireylerin toplumsal yaşama katılma ve kimlik sorunlarını önemsememektedir. Bu nedenle yasanın engelli bireyler hakkında kullandığı dil başlı başına bir sorundur. Fakat engellilik oranı ölçümleri, uluslararası standartlardan uzak ve sübjektif değerlendirmelerle yapıldığından daha büyük hak ihlallerine neden olmakta ve terim sorununun önüne geçmektedir.

^a Yrd. Doç. Dr. Mine Uzun, Gediz Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

¹ Serkan Çınarlı, **Engellilere Yönelik Kamu Hizmetleri**, Kazancı Hukuk Yayınevi, 2010, İstanbul, s. 25; Selda Çağlar, **Uluslararası Hukuk ve Türk Hukuk Sisteminde Engellilerin Eğitim Hakkı ve Devlet Yükümlülükleri**, Beta, İstanbul, 2009, s. 18.

² Serhat Özgökçeler, Yusuf Alper, "Özürlüler Kanunu'nun Sosyal Model Açısından Değerlendirilmesi", **İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, C: 1, S: 1, 2010, s. 38; Çağlar, a.g.e., s. 20.

Engelli haklarından yararlanma, sağlık kurulu raporuyla bireyin engelini kanıtlamasına bağlıdır. Raporda bireyin sağlık durumuna ilişkin detaylara yer verilerek engellilik oranı yüzde (%) olarak belirtilmektedir. İdare, yaptığı her yeni düzenlemede engellilik oranı ölçümlerinin uluslararası standartlara göre belirlendiğini iddia etse de, Dünya Sağlık Örgütü'nün tavsiye ettiği ve Birleşmiş Milletler Örgütü'ne üye 191 ülke tarafından kabul edilen sınıflandırma sistemi (International Classification of Functioning, Disability and Health (ICF))³ uygulamaya geçiril(e)memiştir. 16.12.2010 tarihinde yürürlüğe giren Özürlülük Ölçütü, Sınıflandırması ve Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelik⁴'le⁴ engellilik oranı ölçümlerinde kullanılan tablolar eskiye kıyasla geliştirilmiş olsa da ICF sisteminden çok uzaktır. Bütün bunlara ek olarak, vergi indiriminden yararlanmak isteyen engelli bireyler için Merkez Sağlık Kurulu kararı gereklidir. Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olarak çalışan Kurul, kendisine gönderilen sağlık kurulu raporlarını dosya üzerinden tekrar değerlendirerek engelli bireyin *çalışma gücü kayıp oranını* nihai olarak belirleme yetkisine sahiptir. Kurul, sağlık kurullarının belirlediği *özür oranlarından* çoğunlukla daha düşük olarak belirlediği *çalışma gücü kayıp oranları* nedeniyle engelli bireylerin vergi indiriminden hiç ya da gereği kadar yararlanamamasına neden olmaktadır. Bu çalışma, bir yandan vergi mevzuatında engelli bireyler hakkında kullanılan damgalayıcı ve dışlayıcı dile bir eleştiri getirmeyi, diğer yandan uluslararası standartların gerisinde kalan engellilik oranı ölçümleri ve Merkez Sağlık Kurulu kararlarıyla ihlal edilen engelli haklarını yasallık-meşruluk çatışması üzerinden incelemeyi amaçlamaktadır.

2. Vergi Mevzuatında Engelli Bireylere Yaklaşım ve Ürettiği Dil Sorunu

Sosyal devlet ilkesinin bir gereği olarak vergi hukukunda engelli bireyler lehine bazı indirim, istisna ve muafiyetler tanınmıştır. Ne var ki bu vergi avantajlarını düzenleyen yasal metinler, engelli bireyleri aciz kişiler olarak gören bir yaklaşımın ürünüdür. Bu yaklaşım, engelli bireyler lehine yapılması gereken düzenlemeleri insan hak ve hürriyetlerinin bir gereği olarak değil; başkalarına muhtaç olan bu kişilere bir iyilik ve yardım olarak görmektedir. Dolayısıyla bireyler hukuk öznesi değil; bir grup nesne olarak değerlendirilmektedir. Daha da önemlisi engelli bireyler hakkında kişilik haklarını ihlal eden terimler kullanılmaktadır. Bu terimlerden bazıları şunlardır:

Gelir Vergisi Yasası, 25, 31, 63 ve 89/1. maddelerinde engelli bireyler hakkında *sakat*, engellilik hakkında da *sakatlık* terimlerini kullanmaktadır. Engelli bireyler lehine indirim hakkı tanıyan 31. maddenin başlığı *Sakatlık İndirimi*dir. Madde, engelli bireyleri *birinci derece sakat*, *ikinci derece sakat*, *üçüncü derece sakat* şeklinde sınıflandırarak uygulanacak vergi indirimlerini düzenlemiştir. Yasa'nın 89/3. maddesi ise engelli bireyler hakkında *özürlü* terimini kullanmaktadır.

Katma Değer Vergisi Yasası, 17/2. maddesinin (a) bendinde engelli bireyler hakkında *sakatterimi* kullanılırken, 17/4. maddesinin (s) bendinde ise *özürlü* terimi kullanılmaktadır.

Özel Tüketim Vergisi Yasası, 7/2. maddesinin (a) ve (b) bendlerinde engellilik hakkında *sakatlık*, engelli bireyler hakkında ise *malul* ve *engelli* kelimeleri kullanılır.

³ <http://www.ozida.gov.tr/?menu=siniflandirma&sayfa=icf>, (Erişim Tarihi: 10.12.2010).

⁴ 27787 Mükerrer Sayı ve 16.12.2010 Tarihli Resmi Gazete

miştir. Motorlu Taşıtlar Vergisi Yasası da 4. maddesinin (c) bendinde aynı şekilde düzenleme yapmıştır.

Emlak Vergisi Yasası, 8/2. maddesinde engelli bireyler hakkında *özürlü* terimini kullanmıştır.

Gümrük Yasası, 167/12. maddesinin (a) bendinde engelli bireyler hakkında *malül ve sakat* terimlerini kullanmaktadır.

Bu yasalara bağlı olarak düzenlenen yönetmelik ve tebliğlerde de benzer terimler yer almaktadır.

Tıbbi modelin terminolojisi olan *sakat, malul, özürlü* terimleri, bireyden çok patolojiye odaklanmakta ve engelli bireyleri *normalden* ayrı konumlandırmaktadır⁵. Bu terimlerin resmi belgelerde yer alması ise, toplumdaki olumsuz algıyı pekiştirmekte ve engelli bireyler hakkında *şekli bozuk olan, zihinsel anormalliği olan, korunmaya muhtaç olan, verimsiz/üretmeyen, acınan* gibi anlamları çağrıştırmaktadır⁶. Bununla bağlantılı olarak, engelli bireyin yetersizliği onun kişiliği ile özdeşleştirilmekte ve hatta bu terimler engelli olmayan bireyleri aşağılamak için kullanır hale gelmektedir⁷. Bütün bunların sonucunda oluşan toplumsal baskı, engelli bireyi içinde yaşadığı toplumdan uzaklaştırmakta, kendisini *istenilmeyen* ya da daha *düşük* değere sahip bir gruba ait hissettirmektedir⁸. Oysa engelliliğin, bireyin kendi trajedisi olmaktan çıkartılarak toplumla bütünleşebilmesinin araçlarından belki de en önemlisi kullanılan dil, özellikle de yasa dilidir⁹.

Hukukun sosyal olayları ve insan davranışlarını etkileyen bir belirleyici¹⁰ olduğu düşünüldüğünde, yasal metinler sadece bir takım kelimeler ve cümlelerden ibaret görülemez. Çünkü farklı yaşam alanlarındaki kavramlar, kelimeler aracılığıyla bir hukuk normuna taşındığında, artık *hukuki kavram* niteliğini kazanır¹¹. Toplumda kötü yansımaları olan ve zaman zaman hakaret amacıyla kullanılabilen¹² terimlerin yasal

⁵ Özgökçeler, Alper, *a.g.e.*, s. 37; Çağlar, *a.g.e.*, s. 18; Esra Burcu, "Özürlülük Kimliği ve Etiketlemenin Kişisel ve Sosyal Söylemleri", *Hacettepe Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dergisi*, 2006, C: 23, S: 2, s. 65; Çiğdem Sema Polat, "Engelliliğin Atasözü ve Deyimlere Yansımalarının Sosyolojik Analizi", *ÖZ-VERİ Dergisi*, Haziran 2010, Cilt: 7, Sayı: 1, <http://www.ozida.gov.tr/?menu=ozveri&sayfa=ov13/ov13mak6>, (Erişim Tarihi: 15.12.2010).

⁶ Esra Burcu, "Özürlülük Kimliği ve Etiketlemenin Kişisel ve Sosyal Söylemleri", *Hacettepe Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dergisi*, 2006, C: 23, S: 2, s. 69; İdil Işıl Gül, Fiziksel Engellilerin Uluslararası Hukukta Korunması ve Uluslararası Standartların İç Hukuka Yansımaları, Basılmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s. 115.

⁷ Şule Ürker, "Türk Mevzuatında Özürlülük Terminolojisi", *ÖZ-VERİ Dergisi*, Haziran 2010, C: 7, S: 1, <http://www.ozida.gov.tr/?menu=ozveri&sayfa=ov13/ov13mak5>, (Erişim Tarihi: 10.12.2010); Gül, *a.g.e.* s. 115.

⁸ Burcu, *a.g.e.*, s. 66, 72.

⁹ Ürker, *a.g.e.*; Çağlar, *a.g.e.*, 254.

¹⁰ Ülker Gürkan, *Hukuk Sosyolojisine Giriş*, 4. Bası, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2005, s. 12; Yasemin Işıktaç, *Hukuk Yazıları*, Yetkin, Ankara, 2004, s. 63, 64.

¹¹ Vecdi Aral, *Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine*, 7. Bası, 12 Levha, İstanbul, 2010, s. 152. Yasa dilinin özellikleri hakkında ayrıntılılar için bakınız: Işıl İnce Özyıldırım, "Türk Yasa Dili", *Hacettepe Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dergisi*, Cilt: 16, Sayı: 1, s. 89-114.

¹² *Sakat* kelimesinin hakaret suçu oluşturduğuna ilişkin karar için Bkz: Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 1978/2-11 Esas, 1978/56 Karar Sayı ve 20.2.1978 Tarihli Kararı, [http://www.kazanci.com/cgi-bin/highlight/ibb/highlight.cgi?file=ibb/files/cgk-1978-2-11.htm&query="sakat"#fm](http://www.kazanci.com/cgi-bin/highlight/ibb/highlight.cgi?file=ibb/files/cgk-1978-2-11.htm&query=), (Erişim Tarihi: 15.10.2010). Eşle hitaben *sakat* kelimesinin hakaret amacıyla kullanılmasının evlilik birliğini temelinden sarstığına dair karar: Yargıtay 2. Hukuk Dairesi'nin 2003/327 Esas, 2003/3143 Karar ve 10.3.2003

metinlerde yer alması, bu terimleri de birer hukuki kavrama dönüştürmektedir. Böylece toplumsal olarak *kötü* kabul edilen, yasa koyucu tarafından meşrulaştırılmakta ve engelli bireyler *normaler* tarafından damgalanarak dışlanmaktadır.

Bu olumsuz yasa dili, yasa yapma sürecinde usulden çok esasa önem verilmesi, yeterli ön hazırlık çalışması yapılmaması, yasama faaliyetinin toplumsal yansımaları ölçme gereği duymayan bir acelecilikle icra edilmesi¹³, torba yasa tasarılarında kavramların üzerinde tek tek durulmaması¹⁴ gibi nedenlere bağlanmaktadır.

Bize göre yasal düzenlemelerdeki bu özensizliğin asıl nedeni, hukuk alanında da halen varlığını sürdüren tıbbi modele ait bakış açısıdır: Hukukta da engellilik bir sağlık sorunu olarak görülmekte ve yardım temelli yaklaşımlarla yapılan yasal düzenlemelerde kullanılan dil önemsizleşmektedir. Anayasa'nın 61. maddesi ve Özürlüler Yasası bu anlayışın en çarpıcı örnekleridir: Anayasa'nın 61/2. maddesi¹⁵, *sakat* olarak söz ettiği engelli bireyin Devlet tarafından korunacağı hükmünü içerir. Özürlüler Yasası'nın 3/a maddesi de engelli bireyin korunma, bakım, rehabilitasyon, danışmanlık ve destek hizmeti ihtiyaçlarını öne çıkaran bir *özürlü* tanımı yapmıştır¹⁶.

Vergi mevzuatında engelli bireylere tanınan indirim, istisna ve muafiyetleri içeren yasalar da yardım temelli yaklaşımın dar bakış açısıyla hazırlandığından yasa dili özensizdir: Engelli bireylerden bazen *sakat*, bazen *malul*, bazen de *özürlü* olarak söz edilmesinin önemi yoktur; çünkü kendilerine vergi avantajları sağlanmaktadır. Oysa *toplumsal yapının hareket noktası*¹⁷ olan hukuktan çok daha fazlası beklenmektedir. Çünkü engelli bireylerin toplumsal hayata tam katılımı ancak hukukla gerçekleşebilecektir. Hukuk yardım temelli değil; hak temelli bir yaklaşımla, bir yandan eğitim, istihdam, sağlık, fiziksel çevre ve mal ve hizmetlere erişim gibi engelli bireyleri toplumsal hayattan uzaklaştıran engelleri kaldırmak, diğer yandan da önyargı ve kalıplaşmış tutumlarla mücadele etmek zorundadır¹⁸. Fakat bir hakaret kelimesi olduğu yine hukukla sabit olan¹⁹ *sakat* kelimesinin başta Anayasa olmak üzere pek çok yasal düzenlemede yer alması, hukukun önyargı ve kalıplaşmış tutumlarla mücadele etmek gibi bir endişesi olmadığı açık bir göstergesidir.

Hukukun yardım temelli yaklaşımı sadece yasalar ve idarenin düzenleyici işlemlerinde değil; bazı yargı kararlarında da kendini hissettirmektedir. Engelli bireylerin kullandıkları araçlardaki plakalara özel işaret zorunluluğu getiren Karayolları Trafik Yönetmeliği'nin 53/b-4 maddesinin iptaline ilişkin davada Danıştay'ın yaklaşımı bunun örneklerinden biridir: Davacı, özel tertibatlı aracının plakasındaki *sakatlara mahsus* işaretinin kişilik hak ve hürriyetlerini zedelediği ve rencide edici olduğunu,

Tarihli Kararı, <http://www.kazanci.com/cgi-bin/highlt/ibb/highlight.cgi?file=ibb/files/2hd-2003-327.htm&query=2003/327/#fm>, (Erişim Tarihi: 15.10.2010).

¹³ Nihan Yancı Özalp, "Türkiye'de Yasa Yapımı: Nicelik Sorunu mu, Nitelik Sorunu Mu?", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, 61-1, s. 275.

¹⁴ Çağlar, **a.g.e.**, s. 254.

¹⁵ Anayasa m. 61/2: Devlet, sakatların korunmalarını ve toplum hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirleri alır.

¹⁶ 5378 Sayılı Özürlüler ve Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 3/a maddesi: Özürlü: Doğuştan veya sonradan herhangi bir nedenle bedensel, zihinsel, ruhsal, duysal ve sosyal yeteneklerini çeşitli derecelerde kaybetmesi nedeniyle toplumsal yaşama uyum sağlama ve günlük gereksinimlerini karşılama güçlükleri olan ve korunma, bakım, rehabilitasyon, danışmanlık ve destek hizmetlerine ihtiyaç duyan kişi.

¹⁷ Işıktaç, **a.g.e.**, s. 71.

¹⁸ Gül, **a.g.e.**, s. 33.

¹⁹ 12 numaralı dipnotta belirtilen Yargıtay kararları.

bu nedenle uluslararası insan hakları sözleşmelerine ve Anayasa'ya aykırı hükmün iptalini talep etmiştir. Davalı İçişleri Bakanlığı, engelli kişilerin kullandığı araçların özel işaretlere sahip olmasının, trafikte diğer sürücüler tarafından farkedilerek kolaylık ve yardım sağlanmasına yönelik olduğu savunmasını yapmıştır. Danıştay, “*Özel ihtimam gösterilmesi gereken sakat, malul ve engellilerin* bu Yönetmelik uyarınca edinebildikleri araçların vergi mevzuatı yönünden Özel Tüketim Vergisi'nden muaf tutulduğundan takiplerinin yapılması, *trafikte seyir halinde iken, diğer sürücüler tarafından fark edilerek güvenli bir şekilde seyretmelerine imkân tanınması, park etme durumlarında kendilerine kolaylıkların sağlanması gibi bazı ayrıcalıklardan yararlanmaları ve hayatlarının kolaylaştırılması* amacıyla getirilen düzenlemede, hizmet gereklerine, kamu yararına ve hukuka aykırılık bulunmamaktadır” gerekçesiyle davayı reddetmiştir²⁰.

Danıştay'ın kararına dayanak yaptığı üç husus da hak temelli bir yaklaşımda kabul edilemez. İlk olarak, özel tüketim vergisinden muaf olan aracın kontrolü sadece *sakatlara mahsus* plaka ile yapılmamaktadır. Vergi muafiyeti, trafik şubesi ve vergi dairesi müdürlüklerinin dosya kayıtları ile araç ruhsatnamesine işlenmektedir. Trafik kontrolü yapan görevlinin, aracın ruhsatnamesini kontrol etmesi yeterlidir. Aracın plakasında özel bir işaret bulunmasının kişinin onurunu zedeleyici ve damgalayıcı etkisiyle, kontrolü kolaylaştıran faydası karşılaştırıldığında, kararın kişilik onurunun korunmasından yana olması gerekirdi²¹.

Danıştay kararına getirilebilecek ikinci eleştiri, *özel ihtimam gösterilmesi gereken* sözleriyle karara yansıyan korumacı bakış açısıdır. Karar, engelli bireylerin -araç kullanma hakkı ve yeteneğine sahip olsa dahi- hayatın her alanında olduğu gibi trafikte de yardıma ihtiyacı olduğu, seyir halinde ve araçlarını park sırasında plakalarında yer alan özel işaret sayesinde *diğernormal* kişiler tarafından kendilerine yardımcı olunması gerektiği düşüncesinin ürünüdür. Ne var ki, bu bakış açısı engelli bireylerin onur ve kişiliklerine *özel ihtimam gösterme* gereği duymamaktadır.

Karara yönelik son eleştiri, engelli bireyler için ayrılan park yerlerinin kontrolüne ilişkin gerekçedir. Engelli birey, lehine olan özel park yeri ayrıcalığını kullanabilmek için kişilik onurunun zedelenmesine katlanmak durumunda bırakılmaktadır. Oysa *sakatlara mahsusa* bit plaka yerine; park esnasında aracın ön veya arka camına yerleştirilebilen, sabit olmayan bir plaka veya herhangi bir özel geçiş ile aracın diğer araçlardan ayırt edilmesini sağlamak mümkündür.

Yukarıda söz edilen yasal metinler ve yargı kararlarından da görüldüğü gibi, vergi hukuku engelli bireye damgalayıcı ve küçültücü bir dille hitap etmektedir. Tıbbi modelin etkisi, engelli bireye ait konulara hak temelli bir bakış açısı geliştirilmesini önlemiştir. Engelli bireye bir yandan vergi avantajları sağlanırken, diğer yandan en temel insan hakları zedelenmektedir. Oysa onur ve kişiliğin korunması hakkı, vergi

²⁰ Danıştay 8. Dairesi, 2008/130 Esas, 2009/1905 Karar Sayı ve 17.3.2009 Tarihli Kararı: <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (Erişim Tarihi: 15.10.2010).

²¹ Konuyla doğrudan ilgili olmayan başka bir kararında Danıştay, hak temelli bir yaklaşımla engelli bireylerin kişilik haklarının korunması gereğine vurgu yapmıştır: Dava, nüfus cüzdanlarına özür oranı yazılmasını öngören yasal düzenlemenin kişilik haklarını zedelediği ve bu nedenle iptal edilmesi talebiyle açılmıştır. Danıştay, söz konusu düzenlemeyi birkaç noktadan hukuka aykırı bularak iptal etmiştir. İptal kararının dayanaklarından biri de engelli bireylerin hak ve hürriyetlerinin zedelenmesidir. Kararda, engelli bireyin yaptığı herhangi bir hukuki işlemde ibraz etmek zorunda olduğu nüfus cüzdanında yer alan *özür oranının başkaları tarafından bilinmesinin kişi hak ve hürriyetini zedeleyeceği* tespiti yapılmıştır. Karar için Bkz.: Danıştay 10. Dairesi, 2005/8667 Esas, 2008/401 Karar Sayı ve 05/02/2008 Tarihli Karar: <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (Erişim Tarihi: 15.10.2010).

avantajlarından daha az değerli değildir. Engelli bireylerin toplumsal hayata tam katılımını sağlayacak olan, ekonomik destekten öte insan hak ve hürriyetlerinin tanınmasıdır. Bu bağlamda mevzuatın, toplumda *kötüyü* çağrıştıran tıbbi terminolojiye ait terimlerden arındırılması, uluslararası belgelerde²² kullanılan ve patolojiden çok bireyi öne çıkaran *engelli birey/kişi* (disabledperson) teriminin tercih edilmesi gerekir.

3. Vergi Mevzuatı Uygulamasında Engelliğin Ölçülmesi Sorunu

Engelli bireylerin çeşitli vergi avantajlarından yararlanabilmeleri, engelliliklerini sağlık kurulu raporuyla kanıtlamalarına bağlıdır. Engelliliğin ölçülmesi sistemi günümüze dek pek çok değişikliğe uğramıştır. Son olarak 16.12.2010 tarihinde yürürlüğe giren Özürlülük Ölçütü, Sınıflandırması ve Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelik, ilga ettiği yönetmeliğin²³ ölçme ve değerlendirme kriterlerini daha objektif hale getirmiştir²⁴. Yönetmelik, uluslararası sınıflandırma ve ölçütlerin kullanımının yaygınlaştırılmasını sağlamak amacıyla yürürlüğe konulmuş ve engelliliğe ilişkin sınıflandırma çalışmalarında İşlevsellik Yeti yitimi ve Sağlığın Uluslararası Sınıflandırması'nı (ICF)²⁵ esas aldığını belirtmiştir²⁶.

²² Birleşmiş Milletler Engelli Kişilerin Haklarına İlişkin Sözleşme, http://www.ozida.gov.tr/yenimevzuat/engelli_kisilerin_haklari.htm, (Erişim Tarihi: 15.10.2010).

²³ Özürlülük Ölçütü, Sınıflandırması ve Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelik: 26230 Sayı ve 16.7.2006 Tarihli Resmi Gazete

²⁴ Bu çalışma sırasında kendisinden yardım aldığım Celal Bayar Üniversitesi Tıp Fakültesi Öğretim Üyesi Doç. Dr. Sırrı Çam'a teşekkürlerimi sunarım. Çalışmanın bütünlüğünü bozma endişesiyle söz konusu iyileştirmelerden tespit edebildiklerimizi bu alanda aktarmayı uygun gördük:

- 1- Kulak Burun Boğaz: Konuşma bozukluğuna yol açan nedenler detaylı olarak belirtilmiştir. Konuşma engeli yüzdesi, konuşma engeli puanı (fonem çizelgesi hazırlanmak suretiyle) ile daha objektif kriterlere göre hesaplanır hale gelmiştir.
- 2- Zihinsel, Ruhsal, Davranışsal Bozukluklar: “Özürlülük oranları belirtilere göre değil, işlevsellik düzeylerine göre verilir” prensibi getirilmiştir. Çocuklarda konulacak tanılarda “zeka geriliği” yerine “bilişsel gelişimde gecikme” terimi tercih edilmiştir. Sanırsal bozukluklar detaylandırılmış, atipik veya adlandırılmayan bozukluklar için de değerlendirme yapılmıştır.
- 3- Deri: Genel hastalık şiddeti değerlendirme tablosu yapılmıştır.
- 4- Hematolojik Hastalıklar: Bu bölümdeki hastalıklar genişletilmiş, detaylandırılmış, bazı değerler için tanımlar getirilmiştir.
- 5- Görme: Örneklerle görme alanı donanımı ölçümleri detaylandırılmış ve objektif kriterler getirilmiştir. Ayrıca görme keskinliği düzeyleri belirlenmiştir. Görme alanı yetersizliği konusunda tanımlamalar getirilmiştir.
- 6- Uyku: Getirilen puanlamalarla uyku bozuklukları sınıflandırılması iyileştirilmiştir.
- 7- Eklem: Eklem Hareket Açıklığı modeli üç ayrı basamak halinde tanımlanmış, hareket kısıtlılığına bağlı özürlülük oranı tabloları daha objektif hale getirilmiştir.
- 8- Omurga (spinal): Sinir kayıplarına bağlı engellilikte özür hesaplamaları örneklerle açıklanmıştır.
- 9- Kas-İskelet Sistemi: Kolda (üst ekstremité) her bir eklem için ayrı hesaplama yöntemi belirlenmiştir.

²⁵ “International Classification of Functioning, Disability and Health (ICF)”, Başbakanlık Özürlüler İdaresi tarafından yaptırılan Türkçe çeviride “İşlevsellik Yetiyitimi ve Sağlığın Uluslararası Sınıflandırması” olarak tercüme edilmiştir.

²⁶ 1- Amaç- Madde 1: Bu Yönetmelik; özürlü sağlık kurulu raporlarının alınışı, geçerliliği, değerlendirilmesi ve özürlü sağlık kurulu raporu verebilecek yetkili sağlık kurumlarının tespiti ile ilgili usul ve esasları belirlemek; özürlülerle ilgili derecelendirmelere, sınıflandırmalara ve tanımlamalara gereksinim duyulan alanlarda ortak bir uygulama geliştirmek ve uluslararası sınıflandırma ve ölçütlerin kullanımının yaygınlaştırılmasını sağlamak amacıyla hazırlanmıştır.

2- Özürlülük Sınıflandırması- Madde 5/1: Özürlülere ilişkin sınıflandırma çalışmalarında, sınıflandırma sistemi olarak; Dünya Sağlık Örgütü tarafından sağlık ve sağlıkla ilgili durumların tanımlanması için

Bize göre, bu ifadeler idarenin temennilerinden ibaret kalmıştır; ülkemizde engellilik halen tıbbi modele ait yöntemlerle ölçülmektedir. Şöyle ki, engellilik oranı ölçümlerinde kullanılan cetveller, tıp uzmanlarınca tıbbi bozukluk esasına dayalı olarak hazırlanmakta ve rapor vermeye yetkili sağlık kurumları da sadece tıp doktorlarından oluşmaktadır²⁷. Yönetmeliğin, “Özürlülük halinin ölçütü olarak kişinin özrü nedeniyle yaşadığı fonksiyon kaybı ve günlük yaşam aktivitesine etkisi değerlendirilmiştir. Bu tarz yaklaşım ile özürlülük durumu belirlenirken *tıbbi bozukluk* hem anatomik hem de fonksiyonel olarak değerlendirilmektedir”²⁸ ifadesi, ICF sisteminin esas alındığını belirten 5. maddesiyle çelişmektedir. Çünkü bu ifade, engellilik ölçüm sisteminin tıbbi bozukluk esasına dayandığını açıkça ortaya koymaktadır. ICF sistemi ise tıbbi model ile sosyal modelin bütünleşmesinden doğan biyopsikososyal bir modeldir ve biyolojik, bireysel ve sosyal bağlamlardan gelen sağlıkla ilgili farklı görüşlerin uygun bir sentezini oluşturma amacıyla hazırlanmıştır²⁹.

Engelliliğe çok boyutlu yaklaşan ICF, engelliliği bir sağlık sorunundan kaynaklanan vücudun işlev ve yapılarındaki bozulma (sakatlık) nedeniyle kişinin yaşamsal aktivitelerinin kısıtlanması ve bunun sonucu olarak da toplumsal yaşama katılımının engellenmesi olarak tanımlamaktadır³⁰. Engelliliğin bu şekilde tanımlanması, engellilik ölçümünde tıbbi bozuklukla birlikte çevresel ve kişisel etmenlerin de göz önüne alınmasını gerektirmiştir. Ayrıca ICF, tıbbi bozukluğu da tek başına değerlendirmemekte; bu bozukluğun bir takım aktivitelerin yerine getirilmesinde ve toplumsal hayata katılımda kişiyi ne ölçüde kısıtladığını da incelemektedir³¹.

Örneğin³², bir kaza sonrasında bacaklarında tamamen bozukluk, kol kaslarında kısmi yetersizlik, el bileklerinde hareket kısıtlılığı, kaslardaki güç kaybından dolayı solunum problemi yaşayan bir kişinin engelliliği ölçülürken, bu tıbbi bozukluğun kişinin yaşamsal aktivitelerini ve toplumsal yaşama katılımını ne ölçüde kısıtladığı da değerlendirilmelidir: Ellerdeki hareket kısıtlılığı nedeniyle yemek yemek için çok fazla

ortak standart bir dil ve çerçeve oluşturmak amacı ile geliştirilen ve insanın işlevselliği ve kısıtlılıklarıyla ilgili durumlarının tanımlanmasını sağlayan çok kapsamlı uluslararası bir sınıflandırma sistemi olan İşlevsellik Yetiyitimi ve Sağlıkın Uluslararası Sınıflandırması esas alınır.

²⁷ 1-Selma Çalık, “Özürlülüğün Değerlendirilmesinde Mevcut Uygulama ve Yaşanan Sorunlar Işığında Yöntem Arayışı”, **ICF İşlevsellik, Yetiyitimi ve Sağlıkın Uluslararası Sınıflandırması Sisteminin Uyarlanmasında Eğiticilerin Eğitimi**, T.C. Başbakanlık Özürlüler İdaresi Başkanlığı, Ankara, 2008, s. 30.

2- Yönetmeliğin “Özürlü Sağlık Kurulunun Teşkilî” başlıklı 6/(1) Maddesi: Özürlü sağlık kurulu; iç hastalıkları, göz hastalıkları, kulak-burun-boğaz, genel cerrahi veya ortopedi, nöroloji veya ruh sağlığı ve hastalıkları uzmanlarından oluşur.

²⁸ Özürlülük Ölçütü, Sınıflandırması ve Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelik (27787 Mükerrer sayı ve 16.12.2010 Tarihli Resmi Gazete); Ek-2: Özur Oranları Cetveli

²⁹ Sermet Başaran, “Proje Tanıtımı”, ICF İşlevsellik, Yetiyitimi ve Sağlıkın Uluslararası Sınıflandırması Sisteminin Uyarlanmasında Eğiticilerin Eğitimi, T.C. Başbakanlık Özürlüler İdaresi Başkanlığı, Ankara, 2008, s. 13.

³⁰ Selma Çalık, “Özürlülüğün Ölçülmesinde Metodolojik Yaklaşımlar ve 2002 Türkiye Özürlüler Araştırması”, **ÖZ-VERİ Dergisi**, Aralık 2004, Cilt: 1, Sayı: 2, <http://www.ozida.gov.tr/?menu=ozveri&sayfa=ov2/ov2ozurlulugunolcul>, (Erişim Tarihi: 10.12.2010).

³¹ Benan Berrin Ertürk, “İşlevsellik, Yetiyitimi ve Sağlıkın Uluslararası Sınıflandırılması”, **ÖZ-VERİ Dergisi**, 2004, Cilt: 1, Sayı: 1: <http://www.ozida.gov.tr/?menu=ozveri&sayfa=ov1/ov1makicf> (Erişim Tarihi: 10.12.2010); NenadConstanjek, “Özürlülük Değerlendirmesinde ICF Temelli Yaklaşım Geçiş-ICF Temelli Yaklaşım Dünya Sağlık Örgütü Perspektifi”, **ICF İşlevsellik, Yetiyitimi ve Sağlıkın Uluslararası Sınıflandırması Sisteminin Uyarlanmasında Eğiticilerin Eğitimi**, T.C. Başbakanlık Özürlüler İdaresi Başkanlığı, Ankara, 2008, s. 34.

³² ICF İşlevsellik, Yetiyitimi ve Sağlıkın Uluslararası Sınıflandırması Sisteminin Uyarlanmasında Eğiticilerin Eğitimi, T.C. Başbakanlık Özürlüler İdaresi Başkanlığı, Ankara, 2008, s. 89-95

zaman harcanması, tuvalet ihtiyacının güçlkle giderilmesi, uzun süre oturmanın getirdiği zorluklar, kişinin *aktivite kısıtlılıkları* arasında sayılabilecektir. Kişi, bu aktivite kısıtlılıklarından dolayı arkadaşlarıyla birlikte zaman geçirememektedir. Fakat onlarla telefon ya da internet üzerinden görüşebilmektedir, internet üzerinden kurduğu bağlantılar sayesinde çeviri yaparak az da olsa bir gelir elde etmektedir. Bu bilgiler de kişinin toplumsal hayata *katılım/katılım kısıtlılıkları* arasında sınıflandırılacaktır. Kişinin sağlık durumu hakkında toplanan bu veriler, çevresel ve kişisel etmenlerle birlikte değerlendirilmelidir: Bina ve sokakların çoğunun tekerlekli sandalye için uygun olmaması nedeniyle sıklıkla dışarı çıkamama, dışarı çıktığında da birinden yardım alma zorunluluğu ise *çevresel etmenler* arasında sınıflandırılmaktadır. Son olarak, *kişisel etmenler* değerlendirmeye alınmalıdır: 24 yaşındaki engelli birey, üniversite mezundur, mühendistir, hastalığı ağır olmasına rağmen durumunu geliştirmek konusunda gayretlidir. Görüldüğü gibi ICF, kişinin sağlık/engellilik durumunu tüm bu verilerle birlikte değerlendirmektedir.

Sadece tıbbi bozukluk esasına göre yapılacak bir değerlendirmede ise, kişinin bacaklarındaki problem ve buna bağlı olarak gelişen kol kaslarındaki yetersizlik, el bileklerindeki hareket kısıtlılığı, solunum problemleri ve bütün bunların yol açtığı aktivite kısıtlılığı değerlendirilmektedir. Bu durumda kişinin sosyal çevresi, yaşama ortamı, yaptığı işe ya da mesleğine göre yaşadığı aktivite kısıtlılığı, toplumsal hayata katılım kısıtlılığı engellilik ölçümünde hesaba katılmamaktadır. Oysa engelli bireyin klinikte sergilediği performans ile kendi yaşam alanında sergilediği performans farklıdır ve bu fark büyük oranda çevresel etmenlerden kaynaklanmaktadır³³. Bu nedenle de benzer tıbbi bozukluğa sahip bireyler, çevresel uyumuna bağlı olarak engelliliği farklı algılayabilirler. Örneğin, yardımcı cihazların, hizmetlerin ve tıbbi bakımın ulaşılabilir olması veya çevreye fiziksel olarak uyum sağlanabilmesi, bireylerin engelleriyle baş etmelerinde önemli ölçüde rol oynar³⁴. Tam da bu nedenle, engelliliği sadece tıbbi bozukluk esasına göre ölçen sistemler, engellilik olgusunu tam olarak kavrayamayan, matematiksel-indirgemeci bir ölçme yöntemi olarak değerlendirilmektedir³⁵. Ülkemizde uygulanan sistem de böyle bir sistemdir. Engelliğin ölçülmesinde kullanılan Özür Oranları Cetveli, vücut yapıları ve bu yapılarla ilgili tıbbi bozuklukların sınıflandırıldığı bölümler, bozukluğun tespiti için kullanılacak bir takım test ve şemalar ile bozukluklar için öngörölmüş özür oranlarından oluşmaktadır. Sadece tıbbi bozukluk ve bu bozukluğun kişide yarattığı aktivite kısıtlılığını ölçebilen sistem, toplumsal hayata katılım kısıtlılıkları, kişisel ve çevresel etmenlerle ilgili herhangi bir bilgiyi sorgulamamaktadır.

Özür Oranları Cetveli'nin, tıbbi bozukluk ve aktivite kısıtlılığını da gerçeğe ne kadar uygun ölçebildiği tartışmalıdır. Çünkü özür oranlarının hangi bilimsel verilere göre hesaplandığı ve bir tanının karşılığı olarak verilen özür oranının niçin daha az ya da daha çok olmadığı eleştirisi konusudur³⁶. Cetvelde, tıbbi bozuklukların tespitinde kullanılacak kavramların pek çoğu da tanımlanmamıştır. Bu durum, sağlık kuru-

³³ Ayşe Karaduman, *ICF İşlevsellik, Yetiyitimi ve Sağlıkın Uluslararası Sınıflandırması Sisteminin Uyarlanması Eğitimcilerin Eğitimi*, T.C. Başbakanlık Özürlüler İdaresi Başkanlığı, Ankara, 2008, s. 43.

³⁴ Çalık, "Özürlülüğün Ölçülmesinde Metodolojik Yaklaşımlar ve 2002 Türkiye Özürlüler Araştırması".

³⁵ Çalık, "Özürlülüğün Değerlendirilmesinde Mevcut Uygulama ve Yaşanan Sorunlar Işığında Yöntem Arayışı", s. 32; İlgı Ertem, *ICF İşlevsellik, Yetiyitimi ve Sağlıkın Uluslararası Sınıflandırması Sisteminin Uyarlanması Eğitimcilerin Eğitimi*, T.C. Başbakanlık Özürlüler İdaresi Başkanlığı, Ankara, 2008, s. 40; Karaduman, a.g.e., s. 45.

³⁶ Berna Uluğ, *ICF İşlevsellik, Yetiyitimi ve Sağlıkın Uluslararası Sınıflandırması Sisteminin Uyarlanması Eğitimcilerin Eğitimi*, T.C. Başbakanlık Özürlüler İdaresi Başkanlığı, Ankara, 2008, s. 38; İlgı Ertem, a.g.e., s. 41.

lunda yer alan hekimlerin kişisel değerlendirmelerine bağlı, objektif olmayan sonuçların alınmasına yol açmaktadır³⁷. Örneğin *kişisel bakım* kavramı, cetvelin sinir sistemi hastalıklarına bağlı bozukluklar, denge vedemans bölümlerindeyer almaktadır. Fakat “kişisel bakım” kavramı ile ne anlaşılması gerektiği tanımlanmamıştır. Oysa ICF bu kavramı son derece ayrıntılı düzenlemiş ve böylece rapor hazırlayan personelin inisiyatif kullanmasını önlemiştir. *Kendine Bakım* başlığı altında yedi bölüm halinde açıklanan kavram, alt başlık ve tanımlarla desteklenmiştir. Özellikle vücut bölümlerine bakım, tuvalet yapma ve giyinme ile ilgili açıklamalar oldukça detaylı ve bir o kadar da ilginçtir³⁸:

Vücut Bölümlerine Bakım: Yıkama ve kurulama dışında işler gerektiren vücut bölümlerini, örneğin cilt, yüz, dişler, kafa derisi, tırnaklar ve cinsel bölgeler gibi, gözetme, bakım yapma.

-Cilt bakımı: Kişinin cilt dokusu ve cilt nemini gözetmesi, bakım yapması, örneğin nasır ve nasırlanmış derinin alınması ve nemlendirici losyonlar veya kozmetikler kullanmak gibi.

-Diş bakımı: Diş sağlığını gözetme, bakım yapma, örneğin dişleri fırçalayarak, diş aralarını temizleyerek, ve diş protez veya ortezlerini koruyarak bakım yapmak gibi.

-Saç bakımı: Baş ve yüzde bulunan saçları gözetme, bakım yapma, örneğin tarayarak, şekil vererek, tıraş olarak veya süsleyerek.

-El ve ayak tırnaklarının bakımı: Tırnakları temizleme, süsleme veya cilalama.

Tuvalet yapma: İnsan atıklarının (menstürasyon, idrar yapma ve defekasyon) çıkarılması ve bu işlemin planlanması, ardından kişinin kendini temizlemesi.

-İdrar yapmanın düzenlenmesi: İdrar yapımının düzenlenmesi ve ayarlanması, örneğin ihtiyaç hissederek, uygun pozisyona geçerek, idrar yapmak için uygun yer seçip giderek, idrar yapmadan önce ve sonrasında giysileri ayarlayarak, idrar yaptıktan sonra kendi kendini temizleyerek gibi.

-Defekasyonun düzenlenmesi: Defekasyonun düzenlenmesi ve ayarlanması, örneğin ihtiyaç hissederek, uygun pozisyona geçerek, defekasyon için uygun yer seçip giderek, defekasyon öncesi ve sonrasında giysileri ayarlayarak, defekasyondan sonra kendi kendini temizleyerek gibi.

-Menstürel bakım: Menstürasyon için düzenleme, planlama ve bakım yapma, örneğin menstürasyon zamanını önceden tahmin ederek ve sıhhi havlu ve pamuk kullanarak bakım.

Giyinme: İklim ve sosyal koşullara uygun olarak, bir sıralama dahilinde, giysi ve ayakkabıların giyilip çıkartılması için düzenli eylem ve görevleri yerine getirme, örneğin gömlek, etek, bluz, pantolon, iç çamaşırları, kravat, şapka, eldiven, palto, ayakkabı, bot, sandalet ve terlik giymek, düzeltmek ve çıkartmak.

³⁷ Çalık, “Özürlülüğün Değerlendirilmesinde Mevcut Uygulama ve Yaşanan Sorunlar Işığında Yöntem Arayışı”, s. 32.

³⁸ <http://www.ozida.gov.tr/siniflandirma/siniflandirma/icf.zip>, (Erişim Tarihi: 20.12.2010).

-*Giyisiyi giyme*: Vücudun çeşitli kısımlarına giyecekleri giymeyle ilgili düzenli görevleri yerine getirme, örneğin giysileri baştan, kollar ve omuzlardan, ve vücudun üst ve alt yarısından geçirip giymek; eldiven ve başlık takmak gibi.

-*Giyisiyi çıkartma*: Vücudun çeşitli kısımlarından giyecekleri çıkartmayla ilgili düzenli görevleri yerine getirme, örneğin giysileri baştan, kollar ve omuzlardan, ve vücudun üst ve alt yarısından geçirip çıkartmak; eldiven ve başlığı çıkartmak gibi.

-*Ayak giyeceklerini giyme*: Kısa, uzun çorap ve ayakkabı giymekle ilgili düzenli görevleri yerine getirme.

-*Ayak giyeceklerini çıkartma*: Kısa, uzun çorap ve ayakkabı çıkartmakla ilgili düzenli görevleri yerine getirme.

-*Uygun giysi seçme*: Açıkça ya da üstü kapalı olarak ifade edilen, kişinin yaşadığı toplum veya kültürün fikir birliği içinde olduğu, kılık kıyafet kurallarına uyma ve iklim koşullarına uygun giyinme.

Kendine Bakım kavramı altında yer alan *Yıkama*, *Yeme*, *İçme* ve *Sağlığına Dikkat Etme* bölümleri de benzer detaylarla hazırlanmıştır³⁹. Özür Oranları Cetveli bu tanım ve örneklerden hiçbirine yer vermediğinden, kişinin kendi bakımını yapıp yapmadığının tespiti, sağlık kurulunda bulunan hekimlerin bu kavrama yükledikleri anlamla sınırlı ve sübjektif olacaktır. Bu durum el becerileri, yürüme ve hareket etme, bilginin öğrenilip uygulanması, iletişim gibi kavramlar için de geçerlidir.

Sonuç olarak ülkemizde engelliliği ölçen sistem, kişinin sadece tıbbi bozukluğu ve bunun yol açtığı aktivite kısıtlılığını esas almakta; toplumsal hayata katılımı, kişisel

³⁹ *Yıkama*: Su ve uygun temizlenme ve kurulanma materyali ve yöntemleri kullanarak kişinin vücudunu veya bölümlerini yıkaması ve kurulaması, örneğin banyo yapmak, duş almak, el ve ayak yıkamak, yüz ve saç yıkamak, ve havluyla kurulamak gibi.

-*Vücut bölümlerini yıkama*: Temizlemek için su, sabun ve diğer malzemeleri vücut bölümlerine uygulama, örneğin eller, yüz, ayaklar, saç veya tırnaklar gibi.

-*Tüm vücudu yıkama*: Kişinin kendini temizlemesi içinsu, sabun ve diğer malzemeleri vücuduna uygulaması, örneğin banyo yapmak veya duş almak gibi.

-*Kurulanma*: Vücudun bir ya da birden fazla bölümünü veya tümünü kurulamak için havlu ya da başka araçlar kullanma, örneğin yıkandıktan sonra olduğu gibi.

Yeme: Servis yapılan yiyeceği yemek, yiyeceği ağza götürmek ve kültürel olarak kabul gören biçimde tüketmek, yiyeceği kesmek veya parçalara ayırmak, konserve ve şişeleri açmak, çatal bıçak kullanmak, öğünler, ziyafetler ve ana öğünde yemek yemekle ilgili düzenli görev ve eylemleri yerine getirme.

İçme: İçinde içecek olan kabı, bardağı tutmak, ağza götürmek, ve içeceği kültürel olarak kabul gören biçimde tüketmek, içilecek sıvıları karıştırmak, çalkalamak, boşaltmak, konserve ve şişeleri açmak, pipetten içmek ya da musluk veya kaynaktan gelen su gibi akan suyu içmek; memeden beslenmek.

Sağlığına Dikkat Etme: Fiziksel rahatlık, sağlık ve fiziksel ve ruhsal iyilik halini sağlamak, örneğin dengeli bir diyet ve uygun fiziksel etkinlik düzeyini sürdürmek, kendini sıcak ya da serin tutmak, sağlığa zarar veren şeylerden kaçınmak, prezervatif kullanmak da dahil olmak üzere güvenli cinsel birlikteliklerde bulunmak, aşı ve düzenli sağlık muayenesi olmak gibi.

-*Fiziksel rahatlığı sağlamak*: Bedenin rahat pozisyonda olmasını, ne çok sıcak ne çok soğuk olmasını, ve yeterli aydınlatmayı sağlama ve bunların sağlanması gerektiğinin farkında olarak kişinin kendine dikkat etmesi.

-*Diyet ve formda olmayı sürdürme*: Fiziksel olarak formda ve sağlıklı kalarak, besleyici gıdaları seçip tüketerek, ve bu ihtiyaçlarının farkında olarak kişinin kendine dikkat etmesi.

-*Kişinin sağlığını koruması*: Sağlığa dikkat etmek için neler yapılması gerektiğinin farkında olarak ve bunları yaparak, gerek sağlığın bozulmasını önleyerek gerekse sağlık için tehlikelere karşı tepki vererek, kişinin kendine dikkat etmesi, örneğin profesyonel yardım aramak gibi; tıbbi ve sağlıkla ilgili diğer önerilere uymak; sağlık için risklerden kaçınmak, fiziksel yaralanma veya salgın hastalık, madde kullanımı ile ya da cinsel yollarla bulaşan hastalıklardan kaçınmak gibi.

ve çevresel etmenleri değerlendirme dışında bırakmaktadır. Engellilik olgusunu tüm boyutlarıyla kavrayamayan bu sistemle elde edilen veriler gerçeği yansıtmamakta; bu da adalet duygusunu zedeleyen sonuçlara yol açmaktadır. Çünkü bireyin engelliliği, uluslararası standartlara uymayan, raporu hazırlayan kişiye inisiyatif tanıyan, bilimselliği tartışmalı ve matematiksel-indirgemeci bir yöntemle ölçülmektedir. Bu sisteme göre verilen sağlık kurulu raporu, bireyin bazı haklardan hiç ya da gereği gibi yararlanamamasına neden olmaktadır. Çünkü ülkemizde engelli bireylere sağlanan haklar en az %40 *özür oranına* bağlıdır. Özellikle vergisel avantajlarda oranlar daha da yükselmektedir⁴⁰. Gerçek engellilik oranını belgeleyemeyen birey, uluslararası standartlardan uzak ve fakat böyle olduğu iddia edilen bir ölçme sistemiyle karşı karşıyadır.

4. Vergi Mevzuatı Uygulamasında Merkez Sağlık Kurulu Kararlarının Yarattığı Sorunlar

Gelir Vergisi Yasası'nın 31. Maddesi⁴¹, çalışma gücünün asgari %80'ini kaybeden hizmet erbabını birinci derece, %60'ını kaybeden hizmet erbabını ikinci derece, %40'ını kaybeden hizmet erbabını ise üçüncü derece *sakat* olarak sınıflandırmış ve her grup için aylık indirim miktarları belirlemiştir. Engelli bireyin bu vergi avantajından yararlanabilmesi için engellilik oranını sağlık kurulu raporu ile belgelemesi yeterli değildir; ayrıca Merkez Sağlık Kurulularına gerekir. Kurul, Sakatlık İndiriminden Yararlanacak Hizmet Erbabının Sakatlık Derecelerinin Tespit Şekli ile Uygulanması Hakkında Yönetmelik⁴² uyarınca, *sakatlık indiriminden* yararlanacak kişinin *çalışma gücü kayıp oranını* nihai olarak belirleme yetkisine sahiptir. Merkez Sağlık Kurulu, sağlık kurulu raporunda yer alan laboratuvar, klinik muayene ve sakatlık bulguları ile teşhisi veri olarak kabul eder ve çalışmanın Üçüncü Bölümünde söz edilen *Özür Oranları Cetveli*'ni kullanarak engelli bireyin çalışma gücünü hangi oranda kaybettiğini belirler.

Merkez Sağlık Kurulu kişiyi görmeden sadece dosya üzerinden inceleme yapmasına ve en önemlisi de raporu düzenleyen sağlık kurulu ile aynı ölçüm cetvelini kullanmasına rağmen, kendisine ulaşan raporlardaki engellilik oranlarını gereksiz kararlarla yüzde 10-15 ve hatta daha fazla oranlarda aşağı çekmektedir⁴³. Yargıya yapılan başvurularda, engelli bireylerin Merkez Sağlık Kurulu'nun verdiği kararlar

⁴⁰ Gelir Vergisi Yasası'nın 31. Maddesi, engellilik oranı yüzdesine göre kademeli (%80 ve üzeri; %60-80 arası; %40-60 arası) vergi indirimi belirlemiştir. Özel Tüketim Vergisi Yasası'nın 7. Maddesi, engelli bireyin bizzat kullandığı özel tertibatlı araçlar için %40; bizzat araç kullanamayan engelli birey adına alınacak araçlar için en az %90 engellilik oranı belirlemiş ve bu koşulları taşıyanları vergiden muaf tutmuştur.

⁴¹ Sakatlık İndirimi- 31. Madde: Çalışma gücünün asgari %80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat, asgari %60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, asgari %40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat sayılır ve aşağıda sakatlık dereceleri itibarıyla belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir.

Sakatlık indirimi;

- Birinci derece sakatlar için 700 Türk Lirası,
- İkinci derece sakatlar için 350 Türk Lirası,
- Üçüncü derece sakatlar için 170 Türk Lirasıdır.

Sakatlık derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin esas ve usuller Maliye, Sağlık ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik bakanlıklarınca bu konuda müştereken hazırlanacak bir yönetmelik ile belirlenir.

⁴² Bakanlar Kurulu Karar Numarası ve Tarihi: 8/2620 – 18.3.1981; 17324 Sayı ve 28.4.1981 Tarihli Resmi Gazete

⁴³ <http://www.tsd.org.tr/ozurluluk-olcutu-yonetmeligine-iliskin-gorus-ve-oneriler-6128>, (Erişim Tarihi: 20.12.2010).

nedeniyle vergi indirimi hakkından hiç ya da gereğince yararlanamadıkları görülmektedir. Örneğin, sağlık kurulunca %40 oranında engelli olduğu belirlenen kişi, Merkez Sağlık Kurulu'na %39 olarak tespit edilen *çalışma gücü kayıp oranı* nedeniyle vergi indiriminden yararlanamamıştır⁴⁴. Başka bir örnekte, sağlık kurulunca %90 oranında engelli olduğu belirlenen kişi, Merkez Sağlık Kurulu'na %40 olarak tespit edilen *çalışma gücü kayıp oranı* nedeniyle 1. Derece değil de ancak 3. Derece *sakat* kabul edildiğinden, yararlanacağı vergi indirimi üçte bire düşmüştür⁴⁵.

Merkez Sağlık Kurulu'nun *çalışma gücü kaybı* adıyla belirlediği oran aslında *özür oranından* başka bir şey değildir. Bu terim karmaşasının nedeni, yapılan her yeni düzenlemede engellilik oranlarının farklı adlandırılmasıdır: İlk olarak Sakatlık İndiriminden Yararlanacak Hizmet Erbabının Sakatlık Derecelerinin Tesbit Şekli ile Uygulanması Hakkında Yönetmelik⁴⁶, Sakatlık Grupları ve Arıza Çeşitlerini Belirleyen Cetvel'in kullanılacağını belirtmiş ve engellilik oranını da *çalışma gücünün kayıp oranı* olarak adlandırmıştır. Bu cetvel, Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelik⁴⁷ ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni yürürlüğe giren yönetmelik, Özur Durumuna Göre Çalışma Gücü Kayıp Oranları adıyla düzenlenen cetveli getirmiş; engellilik oranını da *özür durumuna göre çalışma gücü kaybı oranı* olarak adlandırmıştır. Bahsi geçen yönetmelik, 16.7.2006 tarihinde yürürlüğe giren Özürlülük Ölçütü, Sınıflandırması ve Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelik⁴⁸ ile mülga olmuştur. Yeni yönetmelik, Özur Durumuna Göre Tüm Vücut Fonksiyon Kaybı Oranları Cetveli'ni getirmiş; engellilik oranını da *tüm vücut fonksiyon kaybı oranı* olarak adlandırmıştır. Bu yönetmelik de 16.12.2010 tarihinde yürürlüğe giren Özürlülük Ölçütü, Sınıflandırması ve Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelik⁴⁹ ile mülga olmuş; yeni yönetmelik, Özur Oranları Cetveli'ni uygulamaya başlamış ve engellilik oranı da *özür oranı* olarak adlandırmıştır. Böylece, 1981'den bugüne yapılan dört düzenlemeyle engellilik ölçümüne verilen adlar sırasıyla *çalışma gücünün kayıp oranı*, *özür durumuna göre çalışma gücü kaybı oranı*, *tüm vücut fonksiyon kaybı oranı* ve *özür oranı* olarak değiştirilmiştir. Bu düzenlemelerde ölçüm tablolarının geliştirilmesinden öte temel bir sistem değişikliği yapılmadığı halde engellilik oranlarına verilen adların değiştirilmesi, günümüzde Merkez Sağlık Kurulu'nun farklı bir veri elde ettiği zannına yol açmaktadır. Oysa Merkez Sağlık Kurulu, engelli bireyin kısıtlılıkları konusunda yeni bir tespit yapmamaktadır ve belirlediği *çalışma gücü*

⁴⁴Danıştay 4. Daire, 2006/1758 Esas, 2006/2551 Karar Sayı ve 7.12.2006 Tarihli Karar, [#fm](http://www.kazanci.com/cgi-bin/highlt/ibb/highlight.cgi?file=ibb/files/4d-2006-1758.htm&query=), (Erişim Tarihi: 15.10.2010).

⁴⁵Danıştay 4. Daire, 2000/3457 Esas, 2000/4508 Karar Sayı ve 6.11.2000 Tarihli Karar, [#fm](http://www.kazanci.com/cgi-bin/highlt/ibb/highlight.cgi?file=ibb/files/4d-2000-3457.htm&query=), (Erişim Tarihi: 15.10.2010), Benzer örnekler: Davacı, sağlık kurulunca %42 olarak verilen oranın Merkez Sağlık Kurulu'na %30 olarak belirlendiği ve bu nedenle sakatlık indiriminden yararlanamadığını iddia etmiştir: Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 1998/304 Esas, 1999/78 Karar Sayı ve 12.2.1999 Tarihli Karar, [#fm](http://www.kazanci.com/cgi-bin/highlt/ibb/highlight.cgi?file=ibb/files/vddgk-1998-304.htm&query=), (Erişim Tarihi: 15.10.2010). Davacı, sağlık kurulunca %60 olarak verilen oranın Merkez Sağlık Kurulu'na %34 olarak belirlendiği ve bu nedenle sakatlık indiriminden yararlanamadığını iddia etmiştir: Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 2000/272 Esas, 2001/42 Karar Sayı ve 26.1.2001 Tarihli Karar, [#fm](http://www.kazanci.com/cgi-bin/highlt/ibb/highlight.cgi?file=ibb/files/vddgk-2000-272.htm&query=), (Erişim Tarihi: 15.10.2010).

⁴⁶17324 Sayı ve 28.4.1981 Tarihli Resmi Gazete

⁴⁷23290 Sayı ve 18.3.1998 Tarihli Resmi Gazete

⁴⁸26230 Sayı ve 16.7.2006 Tarihli Resmi Gazete

⁴⁹27787 Mükerrer Sayı ve 16.10.2010 Tarihli Resmi Gazete

kayıp oranı, aslında halen yürürlükte olan yönetmeliğin adlandırmasıyla *özür oranı*dır. Hiç şüphesiz bu tespit kişinin özür oranının, çalışma gücü kayıp oranı ile aynı olmadığı; *çalışma gücü kaybının* teknik anlamda farklı bir kavram olduğu yönüyle eleştirilebilir. Biz, Merkez Sağlık Kurulu'nun *çalışma gücü kayıp oranını* tespit için farklı bir ölçüt kullanmamasını görüşümüze dayanak yapmaktayız. Zira teknik anlamda *çalışma gücü kaybı oranının* belirlenmesi için farklı ölçütler kullanılması gerekir. Örneğin, Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından hazırlanan Çalışma Gücü ve Meslekte Kazanma Gücü Kaybı Oranı Tespit İşlemleri Yönetmeliği ekinde yer alan tablolar bu amaçla hazırlanmıştır ve Özür Oranları Cetveli'nden tamamen farklıdır⁵⁰.

Bu durumda Merkez Sağlık Kurulu'nun, sağlık kurullarının belirlediği *özür oranını*, *çalışma gücü kayıp oranı* adıyla tekrar belirleme yetkisi tartışmalı hale gelmiştir. Zira hastayı görüp muayene eden ve çeşitli alanlardaki uzman hekimlerden oluşan sağlık kurulunun belirlediği *özür oranı*, vergi indirim konusunda geçerli kabul edilmemekte ve Kurul tarafından bu kez *çalışma gücü kayıp oranı* adıyla tekrar belirlenmektedir. Merkez Sağlık Kurulu'nun bu yetkisi, kurulduğu ilk dönemde⁵¹ engellilik ölçümlerini yapan tek kurum olduğu için yasal ve meşru kabul edilse de, günümüzdeki meşruluğu sorgulanmalıdır. Zira Merkez Sağlık Kurulu'nun *çalışma gücü kayıp oranı* belirleme yetkisiyle donatıldığı 1981 yılında, sağlık kurullarının engellilik oranını belirleme yetkisi bulunmamaktadır⁵². Sağlık kurulları, hastayı muayene ederek elde ettikleri laboratuvar, klinik muayene, sakatlık bulguları ve teşhisi sağlık kurulu raporlarında ayrıntılı olarak belirtmekte ve bu raporları Merkez Sağlık Kurulu'na göndermekteydiler. Kurul, kendisini yetkilendiren yönetmelik ekindeki Sakatlık Grupları ve Arıza Çeşitlerini Belirleyen Cetvel'i kullanarak kişinin *çalışma gücü kayıp oranını* ilk ve tek yetkili olarak belirlemekte idi. Sistemin bu halinin yasallık/meşruluk bağlamında hukuksal sınırları zorlamadığı açıktır. Kişiyi muayene eden ve bulguları saptayan kurul ile engellilik oranını belirleyen kurul farklı olsa da, o dönemin koşullarında sağlık kurullarının engellilik oranını belirleyecek donanımına sahip olmaması nedeniyle bu şekilde bir düzenlemenin zorunluluğu kabul edilebilir. Ne var ki, 18.3.1998 tarihinden itibaren sağlık kurullarına engellilik ölçümü yapma yetkisi verilmiş ve Merkez Sağlık Kurulu'nun kullandığı ölçüm cetveli yürürlükten kaldırılmıştır⁵³. Bu durumda Merkez Sağlık Kurulu'nun ayrıca bir inceleme yapma

⁵⁰27021 Sayı ve 11.10.2008 Tarihli Resmi Gazete

⁵¹Sakatlık İndiriminden Yararlanacak Hizmet Erbabının Sakatlık Derecelerinin Tesbit Şekli ile Uygulanması Hakkında Yönetmelik (17324 Sayı ve 28.4.1981 Tarihli Resmi Gazete):

Madde 10/3- Merkez Sağlık Kurulu, yetkili sağlık kuruluşlarınca düzenlenen raporlarda yer alan laboratuvar bulgularını, klinik muayene bulgularını, sakatlık bulgularını ve teşhisi inceler ve raporun "karar" bölümüne bu yönetmeliğe bağlı cetvellerde yer alan sakatlık arızalarına göre çalışma gücünden kayıp oranlarını dikkate alarak hizmet erbabının sakatlığı nedeniyle çalışma gücünün yüzde kaçını kaybettiği hususunda verdiği kararını, rakamla ve yazıyla kaydeder.

⁵²Sakatlık İndiriminden Yararlanacak Hizmet Erbabının Sakatlık Derecelerinin Tesbit Şekli ile Uygulanması Hakkında Yönetmelik (17324 Sayı ve 28.4.1981 Tarihli Resmi Gazete):

Madde 7/3- Rapor formuna laboratuvar bulguları, klinik muayene bulguları, sakatlık bulguları ve teşhis açık, kesin ve ayrıntılı bir şekilde yazılacaktır.

⁵³98/10746 Sayı ve 6.2.1998 Tarihli Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe giren Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelik (23290 Sayı ve 18.3.1998 Tarihli Resmi Gazete):

Madde 6/3: Özürlüler için düzenlenecek sağlık raporu Ek-1'de yer alan rapor formuna göre poliklinik muayene tarihi, poliklinik kayıt numarası yazılmak suretiyle, bulgular ve teşhis ayrıntılı olarak yazılıp imza edilir. Yapılan tetkiklere dair bilgiler bu forma eklenir. Kurul, buna göre özürlü kişiyi bizzat görerek karar verir ve özür oranını 7. Maddede de belirtilen esaslara göre belirler.

Madde 7/1: Özür oranı, sağlık kurulunca Ek-2 Sayılı Çalışma Gücü Kaybı Oranları Cetvelinde yer alan özür durumuna göre yüzde (%) olarak belirlenir.

ve *çalışma gücü kayıp oranı* belirleme gereği bulunmamaktadır. Ne var ki, 18.8.1998 tarihli düzenlemeyle Sakatlık İndiriminden Yararlanacak Hizmet Erbabının Sakatlık Derecelerinin Tesbit Şekli ile Uygulanması Hakkında Yönetmelik'te de değişiklik yapılmış⁵⁴ ve Merkez Sağlık Kurulu, sadece vergi indirimi konusunda nihai karar mercii olma yetkisini sürdürmüştür.

Engelli birey, sağlık kurullarının belirlediği *özür oranı* ile diğer vergi avantajlarından yararlanabilirken, Merkez Sağlık Kurulu'nun genellikle *özür oranından* daha düşük olarak belirlediği *çalışma gücü kaybı oranı* nedeniyle vergi indiriminden hiç ya da gereği kadar yararlanamamaktadır. Örneğin, sağlık kurulu raporu ile kendisine %40 *özür oranı* belirlenen kişi, kendisine özel tertibatlı araç satın aldığı özel tüketim vergisinden muaf kabul edilirken, Merkez Sağlık Kurulu tarafından %40'ın altında *çalışma gücü kaybı oranı* tespit edildiğinde gelir vergisini öderken vergi indiriminden yararlanamayacaktır. Aynı ironik durum çalıştığı kuruma *özürlü* kadrosundan giren ve fakat Merkez Sağlık Kurulu kararı nedeniyle vergi indirimi alamayan kişi için de söz konusudur. Bize göre, Merkez Sağlık Kurulu kararlarının neden olduğu engelli hak kayıplarının önlenmesi için Sakatlık İndiriminden Yararlanacak Hizmet Erbabının Sakatlık Derecelerinin Tesbit Şekli ile Uygulanması Hakkında Yönetmelik'te değişiklik yapılarak Kurul'un vergi indirimi konusundaki nihai karar verme yetkisi kaldırılmalıdır.

5. Sonuç

Türk vergi mevzuatında engelli bireylere yönelik düzenleme ve uygulamalar bir takım sorunlar içermektedir. Sorunlardan ilki yasa da engelli bireyler hakkında kullanılan kişilik onuruna aykırı terimlerdir. Engellilik olgusu günümüzde toplumsal bir sorun olarak ele alınmasına rağmen, yasal düzenlemeler halen tıbbi modelin izlerini taşımaktadır. Engelli bireylere yardım felsefesiyle düzenlenen yasal metinler tıbbi modelin terminolojisine ait *sakat*, *malul*, *özürlü* gibi damgalayıcı ve küçültücü terimler içermektedir. Kişinin yetersizliğini vurgulayan bu terimlerin tıp alanında kullanılması makul olsa da, toplumsal hayatta kullanılması küçümseme ve hakaret amacı taşımaktadır. Oysa hukuk, toplumsal olayları ve insan davranışlarını etkileyen bir belirleyici olarak, bir yandan eğitim, istihdam, fiziksel çevre ve hizmetlere erişim gibi engelli bireyleri toplumsal hayattan uzaklaştıran engelleri kaldırmak, diğer yandan da önyargı ve kalıplaşmış tutumlarla mücadele etmek zorundadır. Engelli bireylerin toplumsal hayata tam katılımını sağlayacak olan, ekonomik destekten öte

Madde 16: 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun değişik 31. Maddesine göre 18.3.1981 tarihli ve 8/2620 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Sakatlık İndiriminden Yararlanacak Hizmet Erbabının Sakatlık Derecelerinin Tesbit Şekli ile Uygulanması Hakkında yönetmeliğe bağlı sakatlık grupları ve arıza çeşitlerini belirleyen cetvel yürürlükten kalkar.

⁵⁴1998/11697 Sayı ve 18.8.1998 Tarihli Bakanlar Kurulu Kararı; 23473 Sayı ve 24.9.1998 Tarihli Resmi Gazete:

Madde 10/2: Merkez Sağlık Kurulu, yetkili sağlık kuruluşlarınca düzenlenen raporlarda yer alan laboratuvar bulgularını, klinik muayene bulgularını, sakatlık bulgularını, teşhisi inceler ve rapor formunda kendine ait bir bölüm açarak karar bölümüne Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmeliğe ekli cetvellerde yer alan sakatlık arızalarına göre çalışma gücü kayıp oranlarını dikkate alarak hizmet erbabının sakatlığı nedeniyle çalışma gücünü hangi oranda kaybettiğini rakamla ve yazıyla belirtmek suretiyle karar verir. Laboratuvar bulguları, sakatlık bulguları, klinik muayene bulguları ve teşhis ile söz konusu cetvellerde belirtilen ve rapora ilgili sağlık kurulunca yazılan oranlar arasında çelişki görülmesi halinde Kurul, Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmeliğe ekli cetvellerde yer alan sakatlık arızalarına göre çalışma gücü kayıp oranları doğrultusunda re'sen ve nihai olarak karar verir. Kurul, gerek görmesi halinde bu raporu bir daha incelenmek üzere raporu veren hastaneye iade edebilir veya hizmet erbabının çalışma gücü kayıp oranlarının tespiti için yetkili başka bir sağlık kuruluna gönderilmesini isteyebilir.

kişilik ve onurlarının korunmasıdır. Bu bağlamda vergi mevzuatımızda yer alan *sakat, malul, özürlü* terimleri yerine uluslararası belgelerde yer alan *engelli birey/kişi* terimi tercih edilmelidir.

Türk vergi mevzuatı uygulamasında engelli haklarını zedeleyen ikinci sorun engellilik ölçümleridir. Engellilik olgusunu tüm boyutlarıyla kavrayan ICF sistemi, kişinin tıbbi bozukluğunun yanı sıra bunun yol açtığı aktivite kısıtlılığını, toplumsal hayata katılımını, kişisel ve çevresel etmenlerini de ele almaktadır. Oysa ülkemizde kullanılan sistem, engellilik olgusunu sadece tıbbi bozukluk ve bunun yol açtığı aktivite kısıtlılığıyla ölçmekte ve diğer etmenleri değerlendirmenin dışında tutmaktadır. Engellilik olgusunu tüm boyutlarıyla kavrayamayan bu sistemle elde edilen veriler gerçeği yansıtmamakta; bu da adalet duygusunu zedeleyen sonuçlara yol açmaktadır. Uluslararası standartlara uygun olmayan, raporu hazırlayanların subjektif değerlendirmesine açık, bilimselliği tartışmalı bu sistem nedeniyle engelli bireyler bazı haklardan hiç ya da gereği kadar yararlanamamaktadır. Bu nedenle ülkemizdeki engellilik ölçüm sistemi ICF sistemine uygun hale getirilmelidir.

Engelli haklarını zedeleyen bir başka sorun da vergi indirimi konusunda nihai karar mercii olan Merkez Sağlık Kurulu'nun verdiği kararlardır. Merkez Sağlık Kurulu, sağlık kurullarının hazırladığı raporlardaki verileri yeni bir değerlendirmeye tabi tutarak engelli bireyin çalışma gücü kayıp oranını belirlemektedir. Fakat Merkez Sağlık Kurulu bu tespiti yaparken sağlık kurullarının raporda ayrıntılı olarak belirttiği bulguları ve Özur Oranları Cetveli'ni kullanmaktadır. Bu durumda her iki kurul da aynı veriler ve cetveli kullanmasına rağmen farklı adlar altında farklı sonuçlara ulaşmaktadır. Merkez Sağlık Kurulu'nun tespit ettiği oran, çoğunlukla sağlık kurullarının belirlediği orandan daha düşük olmakta, bu da engelli bireylerin vergi indiriminden hiç ya da gereği kadar yararlanamaması sonucunu doğurmaktadır. Günümüzde Merkez Sağlık Kurulu'nun görevlendirildiği ilk zamanın koşulları değişmiş, sağlık kurulları daha geniş yetkilerle donatılmıştır. Bu nedenle Merkez Sağlık Kurulu'nun bugünkü yetkilerinin meşruluğu tartışmaya açılmalı ve vergi indirimi konusunda nihai karar verme yetkisi kaldırılmalıdır.

Kaynakça

Aral, V. (2010), Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine, 7. Bası, 12 Levha Yayınları, İstanbul

Başaran, S. (2008), "Proje Tanıtımı", ICF İşlevsellik, Yetiyitimi ve Sağlığın Uluslararası Sınıflandırması Sisteminin Uyarlanmasında Eğitimcilerin Eğitimi, T.C. Başbakanlık Özürlüler İdaresi Başkanlığı, Ankara, s. 11-17.

Burcu, E. (2006), "Özürlülük Kimliği ve Etiketlemenin Kişisel ve Sosyal Söylemleri", Hacettepe Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dergisi, C: 23, S: 2, s. 61-83

Constanjek, N. (2008), "Özürlülük Değerlendirmesinde ICF Temelli Yaklaşım Geçiş- ICF Temelli Yaklaşım Dünya Sağlık Örgütü Perspektifi", ICF İşlevsellik, Yetiyitimi ve Sağlığın Uluslararası Sınıflandırması Sisteminin Uyarlanmasında Eğitimcilerin Eğitimi, T.C. Başbakanlık Özürlüler İdaresi Başkanlığı, Ankara, s. 33-36.

Çağlar, S. (2009), Uluslararası Hukuk ve Türk Hukuk Sisteminde Engellilerin Eğitim Hakkı ve Devlet Yükümlülükleri, Beta, İstanbul

Çalk, S. (2008), "Özürlülüğün Değerlendirilmesinde Mevcut Uygulama ve Yaşanan Sorunlar Işığında Yöntem Arayışı", ICF İşlevsellik, Yetiyitimi ve Sağlığın

Uluslararası Sınıflandırması Sisteminin Uyarlanmasında Eğitimcilerin Eğitimi, T.C. Başbakanlık Özürlüler İdaresi Başkanlığı, Ankara, 2008, s. 24-32.

Çalık, S. (2004), “Özürlülüğün Ölçülmesinde Metodolojik Yaklaşımlar ve 2002 Türkiye Özürlüler Araştırması”, ÖZ-VERİ Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 2, [http://www.ozida.gov.tr/? menu=ozveri&sayfa=ov2/ov2ozurlulugunolcul](http://www.ozida.gov.tr/?menu=ozveri&sayfa=ov2/ov2ozurlulugunolcul)

Çınarlı, S. (2010), Engellilere Yönelik Kamu Hizmetleri, Kazancı Hukuk Yayımevi, İstanbul

Ertem, İ. (2008), ICF İşlevsellik, Yetiyitimi ve Sağlığın Uluslararası Sınıflandırması Sisteminin Uyarlanmasında Eğitimcilerin Eğitimi, T.C. Başbakanlık Özürlüler İdaresi Başkanlığı, Ankara, s. 38-41.

Ertürk, B.B. (2004), “İşlevsellik, Yetiyitimi ve Sağlığın Uluslararası Sınıflandırılması”, ÖZ-VERİ Dergisi, Cilt: 1, Sayı:1 [http://www.ozida.gov.tr/? menu=ozveri& sayfa= ov1/ov1makicf](http://www.ozida.gov.tr/?menu=ozveri&sayfa=ov1/ov1makicf)

Gül, İ. I. (2006), Fiziksel Engellilerin Uluslararası Hukukta Korunması ve Uluslararası Standartların İç Hukuka Yansımaları, Basılmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

Gürkan, Ü. (2005), Hukuk Sosyolojisine Giriş, 4. Bası, Siyasal Kitabevi, Ankara

Işıқтаç, Y. (2004), Hukuk Yazıları, Yetkin, Ankara

Karaduman, A. (2008), ICF İşlevsellik, Yetiyitimi ve Sağlığın Uluslararası Sınıflandırması Sisteminin Uyarlanmasında Eğitimcilerin Eğitimi, T.C. Başbakanlık Özürlüler İdaresi Başkanlığı, Ankara, s. 42-45.

Özalp, N. Y., “Türkiye’de Yasa Yapımı: Nicelik Sorunu mu, Nitelik Sorunu Mu?”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt: 61-1, s. 268-295.

Özgökçeler, S. “Özürlüler Kanunu’nun Sosyal Model Açısından Değerlendirilmesi”,

Alper, Y. (2010), İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 1, s. 33-54.

Özyıldırım, I. İ. “Türk Yasa Dili”, Hacettepe Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dergisi, Cilt: 16, Sayı: 1, s 89-114.

Polat, Ç. S. (2010), “Engelliliğin Atasözü ve Deyimlere Yansımalarının Sosyolojik Analizi”, ÖZ-VERİ Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 1, [http://www.ozida.gov.tr/?menu= ozveri &sayfa=ov13/ov13mak6](http://www.ozida.gov.tr/?menu=ozveri&sayfa=ov13/ov13mak6)

Uluğ, B. (2008), ICF İşlevsellik, Yetiyitimi ve Sağlığın Uluslararası Sınıflandırması Sisteminin Uyarlanmasında Eğitimcilerin Eğitimi, T.C. Başbakanlık Özürlüler İdaresi Başkanlığı, Ankara, s. 37-38.

Ürker, Ş. (2008), “Türk Mevzuatında Özürlülük Terminolojisi”, ÖZ-VERİ Dergisi, C: 7, S:1

<http://www.ozida.gov.tr/?menu=ozveri&sayfa=ov13/ov13mak5>

http://www.ozida.gov.tr/yenimevzuat/engelli_kisilerin_haklari.htm

<http://www.ozida.gov.tr/?menu=siniflandirma&sayfa=icf>

<http://www.tsd.org.tr/ozurluluk-olcutu-yonetmeligine-iliskin-gorus-ve-oneriler-6128>

<http://www.resmigazete.gov.tr>

<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>

[http://www.kazanci.com/cgi-bin/highlt/ibb/highlight.cgi?file=ibb/files/cgk-1978-2-11.htm&query="sakat"#fm](http://www.kazanci.com/cgi-bin/highlt/ibb/highlight.cgi?file=ibb/files/cgk-1978-2-11.htm&query=)

[http://www.kazanci.com/cgi-bin/highlt/ibb/highlight.cgi?file=ibb/files/2hd-2003-327.htm&query="2003/327"#fm](http://www.kazanci.com/cgi-bin/highlt/ibb/highlight.cgi?file=ibb/files/2hd-2003-327.htm&query=)

[http://www.kazanci.com/cgi-bin/highlt/ibb/highlight.cgi?file=ibb/files/4d-2006-1758.htm&query="2006/1758"#fm](http://www.kazanci.com/cgi-bin/highlt/ibb/highlight.cgi?file=ibb/files/4d-2006-1758.htm&query=)

[http://www.kazanci.com/cgi-bin/highlt/ibb/highlight.cgi?file=ibb/files/4d-2000-3457.htm&query="2000/3457"#fm](http://www.kazanci.com/cgi-bin/highlt/ibb/highlight.cgi?file=ibb/files/4d-2000-3457.htm&query=)

[http://www.kazanci.com/cgi-bin/highlt/ibb/highlight.cgi?file=ibb/files/vddgk-1998-304.htm&query="1998/304"#fm](http://www.kazanci.com/cgi-bin/highlt/ibb/highlight.cgi?file=ibb/files/vddgk-1998-304.htm&query=)

[http://www.kazanci.com/cgi-bin/highlt/ibb/highlight.cgi?file=ibb/files/vddgk-2000-272.htm&query="2000/272"#fm](http://www.kazanci.com/cgi-bin/highlt/ibb/highlight.cgi?file=ibb/files/vddgk-2000-272.htm&query=)

KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNİN PERSONELİNE TAHSİS ETTİĞİ KAMU KONUTLARI KİRA BEDELİ ÜZERİNDEN KATMA DEĞER VERGİSİ ALINABİLİR Mİ ?

Ümit Süleyman ÜSTÜN^a

Süleyman ÖNEL^b

ÖZET: Kamu konutu kavramı genel anlamda kamu kurum ve kuruluşlarının mülkiyetinde bulunan veya bu kurum ve kuruluşlar tarafından kiralanarak personele tahsis edilen konutları ifade etmektedir. Kamu konutları kamu kurum ve kuruluşları personeline, personelin görevinin niteliğine göre ya bedelsiz olarak ya da sosyal yardım amacı da gözetilerek oldukça düşük bedellerle kiraya verilmekte / tahsis edilmektedir. Kamu kurum ve kuruluşlarının gayrimenkul niteliğindeki kamu konutlarını personeline bedel karşılığında kiraya vermesi / tahsis etmesi durumunda; alınan kira bedeli üzerinden ayrıca Katma Değer Vergisi (KDV) alınıp alınmayacağı hususu ise tartışılması gereken bir konudur. Uygulamada, genel ve katma bütçeli kurum ve kuruluşlar ile Kamu İktisadi Teşebbüsü (KİT) niteliğindeki kurum ve kuruluşlar arasında, bunların personeline tahsis ettikleri kamu konutları kira bedeli üzerinden KDV tahakkuk ettirilmesinde ayrıma gidilmektedir. Bu çalışmada KİT'lere ait kamu konutları kira bedeli üzerinden mevcut mevzuata göre KDV alınıp alınmayacağı tartışılmakta ve Maliye Bakanlığı'nun belirtilen husustaki tutumu irdelenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kamu konutu (lojman), KDV, Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı

1. Giriş

Kamu konutlarıyla ilgili genel hükümler, tahsis biçimi, oturma süresi, kira, bakım, onarım ve yönetimine ilişkin usûl, esas ve şartlar ile uygulamaya ilişkin diğer hususlar 2946 sayılı Kamu Konutları Kanunu (KKK)'nda¹ düzenlenmiştir. Kanunda belirtilen hususlar ile konutların bakım ve onarımıyla ilgili ayrıntılı düzenlemeler ise bu kanuna dayanılarak 84/8345 no.lu Bakanlar Kurulu Kararı (BKK)yla çıkartılan Kamu Konutları Yönetmeliği(KKY)'ne² göre belirlenmiştir.

KKK; hemen hemen tüm kamu kurum ve kuruluşlarına ait kamu konutlarını kapsamına almış³, kamu konutları ile ilgili olarak diğer kanunlarda yapılan düzenlemeler

^a Yrd. Doç. Dr. Ümit Süleyman Üstün, Selçuk Üniversitesi, Hukuk Fakültesi

^b Av. Süleyman Önel, Selçuk Üniversitesi, SBE Yüksek Lisans Öğrencisi

¹ 2946 sayılı Kamu Konutları Kanunu (RG: 11.11.1983, 18218).

² Kamu Konutları Yönetmeliği (RG: 23.9.1984,18524), Bakanlar Kurulu'nun 84/8345 sayılı Kararı ile yürürlüğe konulmuştur.

³ KKK md. 2 : "Bu Kanun;

a) Genel bütçeye giren daireler, katma bütçeli kurumlar, il özel idareleri, belediyeler, il özel idareleri ve belediyelerin kurdukları birlikler ile bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlar,

b) İktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları, sermayesinin tamamı, bu kamu teşebbüslerine ait müesseseler, sermayesinin yüzde ellisinden fazlası iktisadi devlet teşekkülleri ve kamu iktisadi kuruluşlarına ait olan bağlı ortaklıklar,

c) Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç olmak üzere, özel kanunlarla veya özel kanunların verdiği yetkiye dayanılarak kurulan bankalar ile kamu kurum ve kuruluşları,

d) Kanunlarla kurulan fonlar, kefalet sandıkları, beden terbiyesi bölge müdürlükleri,

de bu kanunla birlikte yürürlükten kaldırılmıştır. Kamu konutlarının tahsisi ve idaresine ilişkin hükümler ihtiva eden diğer kanunların bu Kanuna aykırı hükümlerinin uygulanmayacağı da ayrıca hüküm altına alınmıştır (KKK. md. 12). Bu bağlamda KİT'lere ait kamu konutları da KKK kapsamında yer almaktadır.

Kamu konutlarının yönetimi esas itibarıyla Maliye Bakanlığına aittir. 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname(KHK)'nin⁴ 13 üncü maddesinin (e) bendinde⁵, Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü'ne devlete ait konutları yönetmek ve kamu kurum ve kuruluşlarına ait konutların yönetimi konusunda politikaları belirlemekle ilgili yetki tanınmıştır. Bu yetkiye dayanılarak, KKK kapsamındaki kamu kurum ve kuruluşlarına ait kamu konutlarının kira bedelleri, yakıt, işletme, bakım ve onarım giderleri Milli Emlak Genel Müdürlüğüne çıkarılan genel tebliğlerle belirlenmektedir⁶.

Kamu kurum ve kuruluşlarının yetkili makamlarınca, mevcut konutlarının, kamu konut türlerine göre belirlenip ayrımının yapılması ile bu konutlar kamu konutu özelliği kazanmaktadır. Genel bütçeye bağlı dairelerin konutları ise, KHK'nin 13'üncü maddesinin (d) bendi⁷ uyarınca, ilgili idareye tahsis edildiği tarihte kamu konutu özelliğini kazanmış olur⁸.

Kamu konutları, kamu kurum ve kuruluşları tarafından yurt içinde ve yurt dışında inşa ettirme, satın alma ve kiralama suretiyle temin edilen (ancak kiralama zaruri hallerde ve kısıtlı olarak yapılabilir) ve bu kurum ve kuruluşlar personelinin yararlanması için ayrılan konutlardır⁹. Söz konusu mevzuatta kamu konutları ile ilgili ayrıntılı düzenlemeler bulunmasına rağmen, kamu konutlarına ilişkin bir tanım yer almamaktadır. Yapılan açıklamalar doğrultusunda kamu konutları genel olarak, kamu kurum ve kuruluşlarının mülkiyetinde bulunan veya bu kurum ve kuruluşlar tarafından kiralanarak personele tahsis edilen konutlardır, şeklinde tanımlanabilir.

Kamu kurum ve kuruluşlarının gayrimenkul niteliğindeki kamu konutlarını personele bedel karşılığı kiraya vermesi / tahsis etmesi durumunda; alınan kira bedeli üzerinden ayrıca KDV alınıp alınmayacağı hususu tartışılması gereken bir konudur.

Tarafından yurt içinde ve yurt dışında inşa ettirme, satın alma, kiralama suretiyle temin olunan ve bu kurum ve kuruluşlar personelinin yararlanması için ayrılan kamu konutlarının kapsar. Ancak kiralama zaruri hallerde ve kısıtlı olarak yapılabilir. Bunun uygulaması yönetmelikle belirtilir”.

⁴ 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (RG: 14.12.1983,18251).

⁵ 178 sayılı KHK md. 13/e : “Devlete ait konutları yönetmek ve kamu kurum ve kuruluşlarına ait konutların yönetimi konusundaki politikaları belirlemek, her yıl yurtiçi ve yurtdışındaki kamu konutlarının kira ve yakıt bedelleri ile işletme bakım ve onarım esaslarını tespit etmek”.

⁶ Örneğin : 2011 yılı için, kamu konutları kira ve yakıt bedellerinin nasıl hesaplanacağı 331 Sıra no.lu Milli Emlak Genel Tebliği ile belirlenmiştir (RG: 23.12.2010, 27794).

⁷ 178 sayılı KHK md. 13/d : “Hazinenin özel mülkiyetinde veya Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerden, kamu hizmeti için kullanılması gerekli olanları; genel, katma ve özel bütçeli idarelere tahsis etmek ve tahsis amacının ortadan kalkması veya amaç dışı kullanılması halinde tahsisi kaldırmak; tahsisi kaldırılan taşınmaz mallar üzerinde Hazine dışındaki kamu kurum ve kuruluşlarına ait yapı ve tesisleri tasfiye etmek, tasfiyeye ilişkin esas ve usulleri belirlemek”.

⁸ MİLE (Milli Emlak Genel Müdürlüğü). (Haziran 2006). *Kamu Konutları Bütçeye Yük Teşkil Ediyor mu?: Ar-Ge Şubesi Araştırma Raporu* (Rapor No : 1). s. 3, bkz.: <http://www.milliemlak.gov.tr>

⁹ Bu “konutlarda oturanların yanlarında yalnız kendisinin veya eşinin usûl ve fîrûu ile üçüncü dereceye (üçüncü derece dahil) kadar hısımları veya gelenek, görenek ve ahlâk kuralları gereği, korumak ve bakmakla yükümlü buldukları kimseler oturabilir.” KKY md. 13.

Zira 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu(KDVK)'nun "Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" başlıklı 17 inci maddesinin 4/d fıkrası uyarınca "iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri" katma değer vergisinden istisna olup, söz konusu istisna kapsamına KİT'lere ait kamu konutlarının (lojmanların) personele tahsisinin girip girmediği hususu kanun metnindeki ifadenin açık olmaması nedeni ile tartışmalıdır. Maliye Bakanlığı'nın mevcut uygulamasına bakıldığında, genel ve katma bütçeli kurum ve kuruluşlar tarafından personele tahsis edilen kamu konutlarının kira bedeli üzerinden KDV alınmaması; KİT niteliğindeki kurum ve kuruluşlar tarafından personele tahsis edilen kamu konutları kira bedeli üzerinden ayrıca KDV alınmaktadır. Bu anlamda kamu konutlarından yararlanan kamu personeli farklı uygulamalara tabi tutulmakta, bu durum da kamu personeli arasında adaletsizliğe neden olmaktadır. Uygulamadaki farklılık nedeni ile vergi mahkemeleri nezdinde, alınan KDV'nin iptali için açılan davalarda da mahkemelerce farklı kararlar verilebilmektedir.

Bu çalışmada önce kısaca kamu konutu kavramı ve türleri tanımlanıp; kamu konutlarının tabi olduğu mevzuat üzerinde durulacak; kamu konutları kira bedellerinin tespit usûlü ve kira tespitinde temel alınan kriterler belirtilecektir. Daha sonra, bir kısım kamu konutlarının kira bedeli üzerinden KDV alınıp bir kısmından alınmamasına dair Maliye Bakanlığı uygulaması tarihî süreciyle ele alınacak ve konu ile ilgili yargı kararlarına da değinilmek suretiyle genel bir değerlendirme yapılacaktır.

2. Kamu Konutlarının Türleri ve Kiralarının Tespiti

Kamu konutları kamu kurum ve kuruluşları personeline, personelin görevinin niteliğine göre ya bedelsiz olarak ya da sosyal yardım amacı da gözetilerek oldukça düşük bedellerle kiraya verilmekte / tahsis edilmektedir. Konut tahsis edilen personelden tahsil edilen kira bedeli genel bütçeye dahil kurum ve kuruluşlarda hazineye, diğerlerinde kendi bütçelerine irat kaydedilmektedir¹⁰.

2946 sayılı Kanunla kamu konutları tahsis esasına göre;

- a) Özel tahsisli konutlar,
- b) Görev tahsisli konutlar,
- c) Sıra tahsisli konutlar,
- d) Hizmet tahsisli konutlar,

olarak dört gruba ayrılmıştır¹¹. Bu konutlar kamu personelinin makamına, rütbesine ve hizmetinin niteliğine göre tahsis edilmekte olup; KKK'nda; personelin kamu konut türlerine göre konutu kullanma süreleri de farklı şekillerde belirlenmiştir¹².

¹⁰ KKK md. 5 / 3 : "Konutların aylık kira bedelleri, personelin aylık veya ücretinden peşin olarak bordro üzerinden kesilmek suretiyle tahsil edilir ve genel bütçeye dahil kurum ve kuruluşlarda hazineye, diğerlerinde kendi bütçelerine irat kaydedilir".

¹¹ KKK md. 3: "Kamu konutları, tahsis esasına göre aşağıdaki belirtilen dört gruba ayrılır:
a) Özel tahsisli konutlar, yönetmelikte belirlenecek temsil özelliği olan makam ve rütbe sahiplerine tahsis edilen özel nitelikli konutlardır.
b) Görev tahsisli konutlar; yönetmelikle belirlenecek makam ve rütbe sahiplerine, görevlerinin önemi ve özelliği, yetki ve sorumlulukları gereğince tahsis edilen konutlardır.
c) Sıra tahsisli konutlar; hizmet süresi, daha önce kamu konutlarından yararlanma durumu ve süresi, çocuklarının ve bakmakla mükellefe olduğu aile fertlerinin sayısı, aile fertlerinin gelir durumu, konuttan yararlanma için bekleme süresi, eşinin de bu Kanun kapsamına giren kurum ve kuruluşlarda

KKY'nin 21/a maddesinde ise kamu konutları, mülkiyet durumu, yapı cinsleri ve kullanılan özelliklerine göre yedi ayrı tipe ayrılmıştır.

Kamu konutlarının kira bedellerinin tespitine ilişkin olarak KKY'nin 23 üncü maddesinde şu hüküm yer almaktadır: “Konutların aylık kira bedeli, o yıl için belirlenen aylık kira birim bedelinin, konutun brüt inşaat alanı ile çarpılması suretiyle, ilgili kurum ve kuruluşça tespit edilir. Brüt inşaat alanının yüzyirmi metrekareden fazlası dikkate alınmaz. Kira bedeli konutun teslim tarihinden itibaren hesaplanır. Konutların aylık kira bedelleri personelin aylık veya ücretinden peşin olarak ve bordro üzerinden kesilmek suretiyle tahsil edilerek genel bütçeye dahil kurum ve kuruluşlarda Hazine'ye ve diğerlerinde ise kendi bütçelerine irat kaydedilir”.

Kamu konutlarının, KKY'nde belirlenen yedi ayrı tipe göre aylık kira bedellerinin hesaplanmasına esas olacak aylık kira ve yakıt birim bedelleri, sosyal yardım amacı da gözönünde bulundurularak, Maliye Bakanlığının koordinatörlüğünde, ilgili bakanlıkların temsilcilerinden teşekkül eden komisyon tarafından her takvim yılının başlangıcından en az üç ay önceden belirlenir. Başbakanın onayı ile yılbaşından itibaren uygulanmak üzere Milli Emlak Genel Tebliği olarak Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulur (KKY md. 21/b). 2009 yılı için belirlenen aylık kira ve yakıt birim bedelleri 321 sıra no'lu Milli Emlak Genel Tebliği ile belirlenmiştir¹³.

Burada özellikle dikkati çeken husus, kamu konutlarının aylık kira bedellerinin hesaplanmasına esas olacak aylık kira ve yakıt birim bedellerinin “*sosyal yardım amacı*” göz önünde bulundurularak tespit ediliyor olmasıdır. Ayrıca aylık kira ve yakıt birim bedellerinin kamu konut kira bedelinin tespiti için çarpılacağı kamu konutunun brüt inşaat alanının yüz yirmi metrekareden fazlasının dikkate alınmayacağı yönündeki hüküm de sosyal yardım amacını pekiştirir niteliktedir.

Kamu iktisadi teşebbüsleri ve bunlara ait kamu konutlarına da kısaca değinmek gerekirse: Kamu iktisadi teşebbüslerinden 1961 Anayasasında söz edilmesine rağmen 1982 Anayasasında KİT'lerin herhangi bir tanımı yapılmamıştır. Anayasanın Kamu İktisadi Teşebbüslerinin denetimi başlıklı 165 inci maddesinde ise bu kuruluşlar dolaylı bir biçimde “sermayesinin yarısından fazlası, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıkları” olarak tanımlanmıştır¹⁴.

çalışan personel olması gibi hususlar dikkate alınarak yönetmelikte belirlenecek puanlama esasına göre tahsis edilen konutlardır.

d) Hizmet tahsisli konutlar; hudut karakolu, istasyon, haberleşme, gözlem, araştırma, inşaat mahalli gibi, meskûn yerlerden uzak, sosyal ve ekonomik zorlukları olan ulaşım ve iskân imkânları kısıtlı yerlerde, normal çalışma saatleriyle sınırlandırılması kabil olmadan görev başında bulundurulması gerekli olan personel ve koruma görevlisi, makam şoförü, kapıcı, kaloriferci gibi personel için inşa veya tefrik edilerek tahsis edilen bina, baraka, prefabrik yapı, şantiye eklentisi, tadil edilmiş veya edilmemiş karavan, kulübe ve benzeri konutlardır”.

¹² KKK md. 4 : “Özel, görev ve hizmet tahsisli konutlarda tahsise esas olan görev veya hizmetin devamı süresince oturulabilir. Sıra tahsisli konutlarda ise oturma süresi beş yıldır. Ancak; bu sürenin tamamlanmasından sonra konuttan yararlanacak başka birinin olmaması halinde, belli bir süre verilmeksizin ve şartlı olarak oturmaya devam edilmesine izin verilebilir.”

¹³ Maliye Bakanlığı, Milli Emlak Genel Tebliği Sıra No: 321 (RG: 7.1.2009, 27103).

¹⁴ “İktisadi kamu kurumları, ticaret, sanayi, madencilik ve tarım gibi ekonomik faaliyetlerde bulunmak üzere, kamu sermayesi veya kamu sermayesinin katkısı ile kurulmuş bulunan kuruluşlardır. Bu kuruluşlar tüzel kişiliğe sahip örgütler olarak Cumhuriyet döneminde ve özellikle Devletçilik İlkesinin uygulanması sonucu ortaya çıkıp gelişmişlerdir. Bu gün bu tür kamu kurumları, esas itibarıyla “kamu iktisadi teşebbüsleri” (KİT) kavramı altında toplanmaktadır”, bkz.: GÜNDAY Metin, **İdare Hukuku**, Ankara 2003, s. 461 vd.

233 sayılı KHK¹⁵, 2 inci maddesinde, KİT'leri sermayesi doğrudan doğruya devlete ait olanlar ve sermayesi bir başka KİT'e ait olanlar olmak üzere ikiye ayırmaktadır. Sermayesi doğrudan Devlete ait olan KİT'ler, iktisadi devlet teşekkülleri (İDT) ile kamu iktisadi kuruluşlarıdır (KİK). Sermayesi bir başka KİT'e ait KİT'ler ise, müesseseler ve bağlı ortaklıklardır.

Kamu İktisadi Teşebbüslerine ait kamu konutları da KKK'nun kapsamındadır¹⁶. Bu anlamda kamu iktisadi teşekküllerine ait kamu konutlarının kiralarının belirlenmesi için ayrı bir usul mevcut değildir. KKK ve KKY ile buna dayanılarak kamu konutları kira bedelleri ile ilgili olarak yayımlanan Milli Emlak Genel Tebliği Kamu İktisadi Teşebbüsleri açısından da bağlayıcıdır.

3. KİT'lere Ait Kamu Konutları Kira Bedellerinin KDV Karşısındaki Durumu

Uygulamada genel ve katma bütçeli kurum ve kuruluşlar tarafından personele tahsis edilen kamu konutlarının kira bedeli üzerinden KDV alınmamakta; KİT niteliğindeki kurum ve kuruluşlar tarafından personele tahsis edilen kamu konutları kira bedeli üzerinden ayrıca KDV alınmaktadır. Bu anlamda kamu konutlarından yararlanan kamu personeli farklı uygulamalara tabi tutulmakta, bu durum da kamu personeli arasında adaletsizliğe sebep olmaktadır. Uygulamadaki söz konusu farklılık yüzünden vergi mahkemeleri nezdinde alınan KDV'nin iptali için açılan davalarda da mahkemelerce farklı kararlar verilebilmektedir.

Genel ve katma bütçeli kurumlar ile KİT'ler arasındaki bu farklı uygulama esas itibariyle 2005 yılında ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla konu, bu dönemler itibariyle incelenebilir.

3.1. 2005 Yılına Kadar Olan Durum

2005 yılına kadar, Milli Emlak Genel Tebliği ile belirlenen aylık kira ve yakıt birim bedelinin, konutun brüt metrekare inşaat alanının çarpılması ile elde edilen tutar, kamu konutunun kira bedeli olarak konutun tahsis edildiği kamu kurum ve kuruluşu personelinin tahsil edilmiştir. Kamu konutlarından faydalanan personelden söz konusu kira bedeli üzerinden ayrıca KDV tahsil edilmesi gibi bir uygulamaya gidilmemiştir.

Belirtilen tarihe kadar Maliye Bakanlığı uygulamasında iktisadi niteliği bulunsun ya da bulunmasın KKK kapsamında yer alan kamu kurum ve kuruluşlarına ait kamu konutları açısından da farklı uygulamalara rastlanılmamaktadır. Bu dönemde KKK'nun kapsamında yer alan diğer kamu kurum ve kuruluşları gibi kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutlarının kira bedeli üzerinden KDV alınması söz konusu değildir.

Hatta, ilgili dönemde bir kamu iktisadi teşebbüsü olan mülga TEAŞ (Türkiye Elektrik Üretim- İletim A.Ş) Genel Müdürlüğü tarafından kuruluşlarına ait kamu konutlarının (lojmanların) personele tahsis edilmesinin katma değer vergisine tabi olup olmadığı yönünde Maliye Bakanlığı'ndan bilgi talep edilmesi üzerine söz konusu kuruluşa Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından 1999 yılında verilen özelgede "KDKV'nun 1/1 maddesine göre ticari, sınai, zirai ve serbest meslek

¹⁵ 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (RG: 18.06.1984, 18435).

¹⁶ KKK md. 2 / b.

faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tâbi bulunmaktadır. Ancak 9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği(KDVGT)'nin¹⁷ 8. bölümünde, personele sağlanan menfaatlerden yatacak yer veya konut tahsisinin katma değer vergisine tabi tutulamayacağı açıklanmıştır. Buna göre Kurumunuza ait lojmanların kendi personeline tahsisinde katma değer vergisi uygulanmayacaktır. Öte yandan söz konusu lojmanların, Kurumunuz personeli dışında diğer kurum ve kuruluş personeline tahsis edilmesi halinde, bu işlem için bedel alınıp alınmadığına bakılmaksızın katma değer vergisi uygulanacağı tabiidir¹⁸ ifadelerine yer verilmiştir.

Ancak 2005 yılından itibaren kamu konutları arasında farklılaştırmaya gidilmiştir. KİT'lere ait kamu konutlarının kira bedelleri üzerinden KDV alınması uygulamasına başlanırken, diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait kamu konutları bakımından herhangi bir değişikliğe gidilmemiştir. KİT'ler dışındaki kamu kurum ve kuruluşlarına ait kamu konutlarının kira bedelleri üzerinden ayrıca KDV kesilmesi söz konusu değildir.

3.2. KİT'lere Ait Kamu Konutlarının Kira Bedellerine KDV

Uygulamasının Başlaması

Yukarıda belirtildiği üzere 2005 yılına kadar gerek kamu iktisadi teşebbüsleri gerekse diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait kamu konutlarının kurum ve kuruluş personeline tahsis edilmesi durumunda, ilgili kamu konutunun kira bedeli üzerinden KDV alınması yönünde bir uygulama mevcut değildir.

Tespitlerimize göre kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutları ile ilgili Maliye Bakanlığı uygulamasında ilk farklılaşma, bir kamu iktisadi teşebbüsü olan TEDAŞ (Türkiye Elektrik Dağıtım A.Ş) Genel Müdürlüğü Adana Elektrik Dağıtım Müessesesi Müdürlüğü'nde yapılan vergi incelemesi neticesinde 2004 yılı sonunda ortaya çıkmış ve ilgili kuruluşa, kendi personeline tahsis ettiği lojmanların kira bedeli üzerinden KDV tahakkuk ettirilmiş ve geçmiş döneme yönelik olarak da ceza kesilmiştir.

Bu durum üzerine TEDAŞ Genel Müdürlüğü tarafından Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğüne iki ayrı yazı ile müracaatta bulunularak personeline kuruluşlarına ait kamu konutlarının (lojmanların) tahsis edilmesinin katma değer vergisine tabi olup olmadığı yönünde bilgi talep edilmiştir¹⁹. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nce TEDAŞ Genel Müdürlüğü'ne gönderilen özalgede şu açıklamaya yer verilmiştir²⁰: “Bilindiği üzere, KDVK'nun 1/1 inci maddesine göre, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi olup, bu faaliyetlerin aynı maddenin 3/g bendinde sayılan genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait ve tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseseler tarafından yapılması durumu değiştirmemektedir.

¹⁷ Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Katma Değer Vergisi Genel Tebliği Seri No: 9 (RG:31.12.1984,18622).

¹⁸ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 8.3.1999 tarih ve 8483 sayılı Özelge (Yayınlanmamıştır).

¹⁹ TEDAŞ Genel Müdürlüğü Adana Elektrik Dağıtım Müessesesi'nin Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğüne muhatap 01.12.2004 tarih ve 14767 sayılı yazısı ile 15.02.2005 tarih ve 1786 sayılı yazıları (Yayınlanmamıştır).

²⁰ Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 22.03.2005 tarih ve 13154 sayılı Özelge (Yayınlanmamıştır).

İktisadi işletmelere dahil olan gayrimenkullerin kiraya verilmesi karşılığı elde edilen bedeller ticari kazanç hükümlerine göre işletmenin hasılatı olarak katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Ancak, iktisadi işletmelere dahil lojmanların sadece kendi personeline bedelsiz tahsis katma değer vergisine tabi tutulmamakta, konuya ilişkin KDVG'T'nde gerekli açıklamalar yer almaktadır.

Dolayısıyla, iktisadi bir işletme olan Türkiye Elektrik Dağıtım A.Ş.'ne ait gayrimenkullerin, personeline bedel karşılığı kiraya verilmesi katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Diğer taraftan, Kanununun 17/4-d maddesi uyarınca " iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri" katma değer vergisinden istisna olup, iktisadi işletme niteliği taşımayan kurum ve kuruluşlara ait binaların lojman olarak tahsis karşılığı alınan bedeller için, bu madde hükmü uyarınca katma değer vergisi hesaplanmamaktadır.

Buna karşılık, bu kurum ve kuruluşların kendi değil de bunlara ait iktisadi işletmelerine dahil bulunan gayrimenkullerin kendi personeline bile olsa bedel karşılığı kiraya verilmesi halinde katma değer vergisi uygulanması gerekmektedir. Buna göre, Kurumunuz tarafından personeline tahsis edilen lojman kiralari katma değer vergisine tabi olup, söz konusu gayrimenkullerin bedel karşılığı kiralanması işleminde katma değer vergisi hesaplanmayan dönemlere ilişkin olarak gerekli vergi incelemelerinin yapılması tabiidir" ifadelerine yer verilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın TEDAŞ Genel Müdürlüğü'ne vermiş olduğu bu özelden diğer kamu iktisadi teşebbüslerinin de haberdar olması üzerine aynı konuda bu defa Türkiye Elektrik İletim A.Ş. (TEİAŞ) Genel Müdürlüğü tarafından Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünden görüş talep edilmiş²¹; söz konusu yazıya karşı Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından TEİAŞ Genel Müdürlüğü'ne verilen cevapta yukarıda belirtilen yazıda ifade edilen hususlar birebir tekrarlanmış ve ilaveten " ... Buna göre, Kurumunuz tarafından kurum personeline tahsis edilen lojman kiralari katma değer vergisine tabi olup, söz konusu gayrimenkullerin bedel karşılığı kiralanması işleminde genel oranda (%18) katma değer vergisi uygulanması gerekmektedir. Öte yandan, KKK çerçevesinde, 289 sıra No'lu Milli Emlak Genel Tebliğinde²² yer alan bedeller katma değer vergisini kapsamamaktadır. Bu nedenle katma değer vergisi uygulamasında, kira hizmeti üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin kiraya veren iktisadi işletme tarafından beyan edilip ödenmesi esastır. Hesaplanan bu verginin kiracıdan tahsil edilip edilmemesi durumu değiştirmemekle beraber, söz konusu kiralama işlemleri için fatura tanzim edilmemesi de verginin doğmasını etkilememektedir"²³ ifadelerine yer verilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın bu yazısı üzerine konu TEİAŞ Genel Müdürlüğü tarafından Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığına intikal ettirilmiştir²⁴, bu defa Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından Maliye Bakanlığına başvurulmuştur. Bu başvuruda, TEİAŞ Genel Müdürlüğünün Bakanlıklarına bağlı bir Kamu İktisadi Teşebbüsü olduğu belirtilerek özetle; Bakanlıklarına bağlı KİT'lerin personeline sağlanan men-

²¹ TEİAŞ Genel Müdürlüğü Mali İşler ve Finans Yönetimi Dairesi Başkanlığı'nın Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğüne muhatap 20.04.2005 tarih ve 2604 sayılı yazısı (Yayınlanmamıştır).

²² Maliye Bakanlığı, Milli Emlak Genel Tebliği Sıra No: 289 (RG: 01.02.2005, 25714).

²³ Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 04.05.2005 tarih ve 19823 sayılı Özelge (Yayınlanmamıştır).

²⁴ TEİAŞ Genel Müdürlüğü Mali İşler ve Finans Yönetimi Dairesi Başkanlığı'nın Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na muhatap 10.06.2005 tarih ve 3942 sayılı yazısı (Yayınlanmamıştır).

faatlerden (KDVT'ne göre), konut tahsisi için 289 Sıra No'lu Milli Emlak Genel Tebliğindeki bedellere katma değer vergisi uygulanıp uygulanmayacağı ve bu anlamda uygulamaya ilişkin görüşlerinin bildirilmesi talep edilmiştir²⁵.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na verilen cevap ise şu şekildedir²⁶: “

1) 289 seri No'lu Milli Emlak Genel Tebliğinde konut kira bedellerine katma değer vergisinin dahil olduğuna ilişkin bir ilave yer olmadığından, konut kiralama ile ilgili katma değer vergisinin Tebliğde belirtilen kira bedeli üzerinden dış yüzde yoluyla hesaplanması gerekmektedir.

2) KDVK'nun 20 ve 24'üncü maddelerine göre sözü edilen Genel Tebliğ gereğince kiracılar adına tahakkuk ettirilecek "diğer giderler" kiralama bedeline dahildir. Sözü edilen Genel Tebliğde bu giderler için metrekaşe başına belirlenen tutarlara da katma değer vergisinin dahil olduğu belirtilmediğinden bu giderlerin toplam tutarı kira bedeline dahil edilerek katma değer vergisi hesaplanacaktır.

3) Önceki yazılarımızda belirtilen ve yukarıda tekrarlanan bu uygulama Katma Değer Vergisi Kanununun amir hükümlerine dayanmaktadır. Uygulamanın kamu personeline ve işletme gelirlerine etkisi hususunun bu çerçevede değerlendirilmesi uygun olacaktır” ifadelerine yer verilerek Maliye Bakanlığı'nın bu husustaki uygulamaya ilişkin nihai görüşü belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın bu yazısı ile birlikte Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na bağlı ve ilgili tüm kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutlarının tahsis edildiği personelden kira bedeli üzerinden ayrıca KDV kesilmeye başlanmıştır. Uygulama kısa sürede tüm kamu iktisadi teşebbüslerinde de başlatılmış olup, 2005 yılından günümüze kadar da kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutları kira bedeli üzerinden KDV kesilmeye devam edilmektedir.

3.3. Uygulamaya İlişkin Yargı Kararları ve Yargı Kararları Karşısında Maliye Bakanlığı'nın Tutumu

3.3.1. Uygulamaya İlişkin Yargı Kararları

Kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutlarının kira bedeli üzerinden ayrıca KDV kesilmesi yönündeki uygulamaya karşı tespitlerimize göre bugüne dek vergi mahkemelerinde açılan davaların dördünde, davanın esasına girilmiştir. Ancak açılan bir davada mahkeme davayı esasa girmeden reddetmiştir. Davalı kurum bünyesinde çalışan ve lojmanda oturan davacı şahıs, tahsis edilen kamu lojmanı nedeniyle ek %18 KDV alınması işleminin iptali ve alınan KDV'nin iadesi için kuruma başvurmuş ve başvurusunun reddi üzerine dava açmıştır. Mahkeme vermiş olduğu kararda mükelleflerin iade istemlerini sonuçlandırma konusunda yetkili olmadıkları vurgulanmak suretiyle ortada idari davaya konu olacak işlem bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir²⁷.

²⁵ Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı Bağlı ve İlgili Kuruluşlar Dairesi Başkanlığı'nın Maliye Bakanlığı'na muhatap 29.06.2005 tarih ve 613 sayılı yazısı (Yayınlanmamıştır).

²⁶ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı Bağlı ve İlgili Kuruluşlar Dairesi Başkanlığı'na muhatap 20.07.2005 tarih ve 34508 sayılı yazısı (Yayınlanmamıştır).

²⁷ “Dava konusu olayda, ... Elektrik Dağıtım A.Ş.'nin KDV bakımından sadece verginin vergi dairesine yatırılması sorumluluğu bulunduğu, vergi sorumlularının ise KDV'yi asıl olarak yüklenen mükelleflerin iade istemlerini sonuçlandırma konusunda yetkili olmadıkları açık olduğundan, davalı

Diğer davalarda, mahkemeler asıl yükleniciler tarafından ilgili KİT ve / veya Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı aleyhine açılan davaları kabul etmişler ve dosyayı esastan inceleyerek karar vermişlerdir. Verilen kararlardan bir tanesi uygulamanın hukuka uygun olduğu yönünde olup, henüz kesinleşmemiştir. Diğer üç dava uygulamanın hukuka aykırı olduğu yönünde olup, kararların ikisi kesinleşmiş olup, bir tanesi itiraz incelemesindedir. Aşağıda bu mahkeme kararları üzerinde durulacaktır.

Belirtilen uygulamaya karşı açılan ilk dava Elektrik Üretim A.Ş. Genel Müdürlüğü'nün bir personeli tarafından, kendisine tahsisli kamu konutunun kira bedeli üzerinden katma değer vergisi kesintisi yapılmaması için yaptığı başvurunun zımnen reddine ilişkin Maliye Bakanlığı işlemine karşı açılmıştır. Dava, konut kirasının KDVG'te göre istisna kapsamında olduğu gerekçesi ile ilgili KİT ve Maliye Bakanlığı aleyhine açılmış, açılan dava mahkemece söz konusu lojman tahsisinin katma değer vergisine tabi olduğu gerekçesiyle reddedilmiştir²⁸.

İkinci dava ise, Türkiye Taşkömürü Kurumu (TTK) Genel Müdürlüğü'nün bir personeline tarafına tahsisli lojman için Aralık 2006 dönemi kira bedelinden katma değer vergisi kesintisi yapılmasına ilişkin işlemin, KDVG'te uyarınca personele tahsis edilen konutların katma değer vergisine tabi olmadığı gerekçesi ile iptali ve kesilen KDV'nin tarafına iadesi talepli olarak kurum aleyhine açılmıştır. Söz konusu davada mahkemece "(KDVK'nın) "Dava konusu olayda, davacının çalışmakta olduğu TTK Genel Müdürlüğü'nün bir iktisadi kamu kuruluşu olması ve bu kuruma ait kamu konutlarının iktisadi işletmeye dahil olmayan bir gayrimenkul olması ve münhasıran personele tahsis edilen sosyal amaçlı bir gayrimenkul olması nedeniyle, katma değer vergisinde istisna kapsamında sayılan yerlerden biri olduğundan, davacıdan tahsil edilen kira bedeli üzerinden tahsil edilen katma değer vergisinde yasaya

kurum tarafından davacı şahsın talebinin reddine ilişkin ... tarih ve ... sayılı işlem idari işlem niteliğinde olmadığından, idari davaya konu olacak bir işlem niteliğinde olmayan davalı kurum işleminin iptali istemiyle açılan davanın incelenmeksizin reddi gerekmektedir". Konya Vergi Mahkemesi, 21.06.2006 tarih ve E. 2006/867, K. 2006/584, yayımlanmamış karar. Söz konusu karar Danıştay tarafından onaylanmıştır: D.9.D., 17.04.2008 tarih ve E. 8007/888, K. 20058/2122. Karar düzeltme talebi de reddedilmiştir: D.9.D., 22.10.2009 tarih ve E. 2009/184, K. 2009/3802.

²⁸ "...3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1 maddesinin 3 üncü bendinin g alt bendinde genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversite, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisine tâbi olduğu, 1/3 maddesinde de bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılmasının, bunları yapanların hukuki statü ve kişiliklerinin, Türk tabiiyetinde bulunup bulunmamlarının, ikametgâh ve iş yerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerini Türkiye'de olup olmamasının vergilendirmeye mani olmayacağı hükme bağlanmıştır. ... Dosyanın incelenmesinden, davacının Elektrik Üretim A.Ş Genel Müdürlüğü'nde görev yaptığı ve bu kurumun tahsis ettiği lojmanda ikamet ettiği, konutun kira bedeline 2005 yılının Eylül ayından itibaren katma değer vergisi uygulandığı, davacının çalıştığı kuruma katma değer vergisi alınmaması yönündeki başvurusu üzerine 13.10.2005 tarih... sayılı cevabi yazı ile Maliye Bakanlığı'na başvurulması gerektiği bildirilmesi üzerine 15.11.2005 tarih ve ... sayılı dilekçe ile yapılan başvurunun zımnen reddine dair işlemin iptali istemiyle dava açıldığı anlaşılmaktadır. ... Yukarıda yer alan mevzuat gereği bir iktisadi işletme olan Elektrik Üretim A.Ş Genel Müdürlüğü'nün gayrimenkullerini bir bedel karşılığı çalışanlarına tahsis etmesi durumunda katma değer vergisine tabi olduğu açıktır. Bu nedenle davaya konu işlemde yasal ve hukuki aykırılık görülmemiştir". Ankara 4. Vergi Mahkemesi, 05.12.2007 tarih ve E. 2006/670, K. 2007/1760, (Yayımlanmamış karar). Mahkeme kararı davacı tarafından temyiz edilmiş olup, dosya halen Danıştay'da temyiz incelemesindedir.

uyarlık görülmemiştir” ifadelerine yer verilerek davanın kabulüne, dava konusu işlemin iptaline ve kesilen KDV’nin iadesine karar verilmiştir²⁹.

Mahkemenin bu kararına karşı davalı KİT tarafından Zonguldak Bölge İdare Mahkemesi nezdinde itiraz yoluna başvurulmuş, mahkeme, yapılan itirazın reddine ve yerel mahkeme kararının onanmasına karar verilmiştir³⁰.

²⁹ “... 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 4 üncü maddesinin (I) bendinde; Türkiye’de Gelir Vergisi Kanunu’nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralınması işlemlerinin, (g) bendinde genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversite, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisine tabi olduğu kuralı yer almaktadır. Aynı yasanın “ Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar” başlıklı 17/4-d maddesinde de iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralınması işlemlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu kuralına yer verilmiştir.

31/12/1984 gün ve 18622 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 9 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 7 inci maddesinde “ Bilindiği gibi 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1 inci maddesinin 3/g fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşların ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Ancak orduvelevleri, askeri gazinolar, askeri kantinler, kışla gazinoları ile kamu kurumlarına ait misafirhane, kreş, yemekhane, eğitim ve dinlenme tesislerinin işletilmesi veya yönetilmesi suretiyle yürütülen faaliyetler kâr amacı taşımamaları nedeniyle ticari faaliyet kapsamına girmediğinden, münhasıran ilgili kurum ve kuruluş mensuplarına hitap etmeleri şartıyla vergiye tabi olmayacaktır. Öte yandan, bu kuruluşlara yapılan mal teslimlerinin ve hizmet ifalarının Katma Değer Vergisi Kanunu genel hükümleri çerçevesinde vergilendirileceği tabidir.” şeklinde düzenlemeye yer verilerek, 8 inci maddesinde “Katma değer vergisi uygulamasında personele sağlanan menfaatlardan aşağıda sayılanlar vergiye tabi tutulmayacaktır. a)Personele işyerinde veya müştemilatında yemek verilmesi, b)Personele yatacak yer veya konut tahsis c)Personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri d)Demirbaş olarak verilen giyim eşyası. İşletmenin iktisadi faaliyetini yürütmeye için yapılan ve işletmede yaratılan katma değer bir unsuru olan bu masraflar maliyetin bir parçası olduğundan, personele tahsis sırasında vergiye tabi tutulmayacak, bu mal ve hizmetlerin iktisabına yüklenen vergiler ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilecektir.” şeklinde düzenlemeye yer verilmiştir.

Dava konusu olayda, davacının çalışmakta olduğu TTK Genel Müdürlüğü’nün bir iktisadi kamu kuruluşu olması ve bu kuruma ait kamu konutlarının iktisadi işletmeye dahil olamayan bir gayrimenkul olması ve münhasıran personele tahsis edilen sosyal amaçlı bir gayrimenkul olması nedeniyle, katma değer vergisinde istisna kapsamında sayılan yerlerden biri olduğundan, davacıdan tahsil edilen kira bedeli üzerinden tahsil edilen katma değer vergisinde yasaya uyarlık görülmemiştir”. Zonguldak Vergi Mahkemesi, 30.11.2007 tarih ve E. 2007/158, K. 2007 / 757, http://www.kamuhaber.net/alt.php?tad=haberler&resim=haber_resim&ic=haber&no_h=8074 (Erişim: 14.03. 2011).

³⁰ “Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1/1 maddesinde Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin; aynı maddenin 1/3-f maddesinde, Gelir Vergisi Kanunu’nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralınması işlemlerinin katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmiş, Kanun’un 17/4-d maddesinde ise, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralınması işlemleri vergiden istisna edilmiştir.

Katma değer vergisinin uygulanmasına ilişkin ilk açıklamalara yer veren 1 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde, konuyla ilgili sonuç olarak, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralınması işlemlerini katma değer vergisine tabi olmayacağı, sadece iktisadi işletmeye dahil gayrimenkullerin kiralınması işlemlerinin vergiye tabi tutulacağı belirtilmiş, 30 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde, Gelir Vergisi Kanunu’nun 70’inci maddesinde sayılan mal ve hakların kiralınması işlemlerinde sorumluluk uygulaması getirilmiş, 31 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nin (B) bölümünde iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralınması işleminin katma değer vergisi karşısındaki durumu açıklanırken “Gelir Vergisi Kanunu’nun 70 inci maddesinde sayılan mal ve haklar arasında yer alan gayrimenkullerin kiralınması işlemleri, bir iktisadi işletmeye dahil olmamaları şartıyla, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17/4-d maddesine göre vergiden müstesnadır” ifadesi kullanılmıştır. Yine 9 ve 11 seri nolu Genel Tebliğlerde, 3065 sayılı Kanun’un 1 inci maddesinin 3/g fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşların

Uygulamaya karşı açılan üçüncü dava Türkiye Elektrik İletim A.Ş Genel Müdürlüğü'nün (TEİAŞ) bir personeline, tarafına tahsisli lojman için Ağustos 2007 – Ocak 2008 dönemi kira bedellerinden (kira ve yakıt bedeli) katma değer vergisi kesintisi yapılmasına ilişkin işlemlerin iptali ve KDV'nin iadesi talepli olarak kurum aleyhine açılmıştır. Dava sürerken mahkemece husumet tevcihi kararı verilerek husumet mevkiine Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı getirilmiştir. Açılan bu davada mahkemece “Dava konusu olayda, davacının çalışmakta olduğu (kurumun) bir iktisadi kamu kuruluşu olması ve bu kuruma ait kamu konutlarının iktisadi işletmeye dahil olmayan bir gayrimenkul olması ve münhasıran personele tahsis edilen sosyal amaçlı bir gayrimenkul olması nedeniyle, katma değer vergisinde istisna kapsamında sayılan yerlerden biri olduğundan, davacıdan tahsil edilen kira bedeli üzerinden tahsil edilen katma değer vergisinde yasaya uyarlık görülmemiştir” ifadelerine yer verilerek dava konusu işlemlerin iptali ile kesilen KDV'nin davacıya iadesine karar verilmiştir.³¹

ticari, sınai, zirai, ve mesleki nitelikte teslim ve hizmetleri ile ilgili düzenlemelere yer vermiş iken, 9 seri nolu Genel Tebliğin 8/b maddesinde teslim ve hizmette bulunan tüzel kişiliğin statüsü ve iktisadi işletmeye dahil olup olmadığı hususunda herhangi bir ayırım yapmaksızın “personelerle yatacak yer veya konut tahsisinin” katma değer vergisi uygulamasında personele sağlanan ve vergiye tabi tutulmayacak menfaatlardan olduğu açıklanarak, sayılan diğer menfaatlere birlikte işletmenin iktisadi faaliyetini yürütülebilmesi için yapılan ve işletmede yaratılan katma değer bir unsuru olan bu masrafların maliyetin bir parçası olduğundan, personele tahsis sırasında vergiye tabi tutulmayacağı, bu mal ve hizmetlerin iktisabında yüklenen vergilerin ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılabileceği düzenlenmiştir.

İncelenen olayda, her ne kadar davalı Kurum vekilinin itirazın incelemesi safhasında dava dosyasına ibraz ettiği bilgi ve belgelerden, kurum lojmanlarının aktif hesaplarına kayıtlı olduğu anlaşılınca, davalı kurum 3065 sayılı Kanun'un 1/3-g fıkrası kapsamında yer almayıp, hukuki statü itibarıyla iktisadi kamu tüzel kişiliği niteliğinde bulunmakla birlikte yukarıda anılan Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden yayımlanan 9 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 8/b maddesinde sarıh olarak, personele sağlanan menfaatler arasında sayılan konut tahsisinin katma değer vergisi uygulamasından istisna olduğunun düzenlenmiş olması ve belirtilen düzenlemede, bunun dışında teslim ve hizmeti veren hukuki kişiliğin statüsü ve tahsis edilen konutun iktisadi işletmeye dahil olup olmaması konusunda herhangi bir ayırma yer verilmediği gözetildiğinde itiraza konu kararda bu gerekçeyle hukuka aykırılık görülmemiştir.

Öte yandan, ...bu kurum ve kuruluşlar personelinin yararlanması için ayrılan kamu konutları da 2946 sayılı Kamu Konutları Kanunu kapsamında yer aldığından ve lojman kira bedellerinin nasıl belirleneceğini düzenleyen Milli Emlak Genel Tebliğlerinde metrekare birim fiyatlarına katma değer vergisinin dahil olup olmadığı belirtilmemesi ve belirlenen kira bedeline ilaveten ayrıca katma değer vergisi tahsil edileceğine dair bir düzenlemenin de öngörülmemesi nedeniyle, davalı idarenin savunmasına dayanak gösterdiği Maliye Bakanlığı'nın 20.07.2005 günlü 034508 sayılı yazısında yer alan konut kiralama ile ilgili katma değer vergisinin Milli Emlak Genel Tebliğlerinde belirtilen kira bedeli üzerinden dış yüzde yoluyla hesaplanması gerektiği yolundaki uygulamanın ise, davacının çalıştığı kurumun iktisadi kamu tüzel kişiliği özelliği bulunmakla birlikte, gördüğü hizmetin kamusal niteliği nedeniyle sonuç itibarıyla bu durumun 2496 sayılı Yasa kapsamında konut tahsis hakkından yararlanan kurum ve kuruluşların personeli arasında eşitsizlik doğuracağı açıktır”. Zonguldak Bölge İdare Mahkemesi, 07.03.2008 tarih ve E. 2008/92, K. 2008/160; Karara karşı karar düzeltme yoluna gidilmişse de mahkemece, “...karar düzeltme dilekçesinde ileri sürülen düzeltme sebepleri Mahkememiz kararının düzeltilmesini sağlayacak mahiyette olmadığından, anılan kararda 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 54 üncü maddesinde sayılan düzeltme nedenleri de bulunmadığı...” gerekçesi ile Karar Düzeltme talebinin reddine karar verilmiştir. Zonguldak Bölge İdare Mahkemesi, 14.05.2008 tarih ve E. 2008/276, K. 2008/274 (Yayımlanmamıştır).

³¹ “Yukarıda anılan mevzuat hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, 3065 sayılı Kanun'un 1. maddesinde genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversite, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisine tabi olduğu belirtilerek “ Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla

Söz konusu mahkeme kararına karşı Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından itiraz yoluna başvurulmuş; fakat itiraz reddedilerek mahkeme kararı onanmıştır³².

Uygulamaya karşı açılan dördüncü dava TEİAŞ'ın bir personeline, tarafına tahsisli lojmanı için 2005-2006-2007-2008-2009 yılları için kira bedellerinden (kira ve yakıt bedeli) yapılan KDV kesintilerinin iadesi için Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı aleyhine açılmıştır. Açılan bu davada mahkemece “Dava konusu olayda, davacının çalışmakta olduğu TEİAŞ'ın bir iktisadi kamu kuruluşu olması ve bu kuruma ait kamu konutlarının iktisadi işletmeye dahil olmayan bir gayrimenkul olması ve münhasıran personele tahsis edilen sosyal amaçlı bir gayrimenkul olması nedeniyle, katma değer vergisinde istisna kapsamında sayılan yerlerden biri olduğundan, davacıdan tahsil edilen kira bedeli üzerinden tahsil edilen katma değer vergisinde yasaya uyarlık görülmemiştir. Öte yandan davacı tarafından kira ve yakıt bedellerinden KDV kesintisi yapılması ile ilgili olarak iade istemiyle gerçekleştirilen başvuruda 2005-2006-2007-2008 ve 2009 yılları için toplam 2.100,88 TL tutarın iadesi istenilmiş ancak dava dilekçesinde 2005 ilâ 2010 yılları arasında kesilen toplam 2.349,29 TL tutarın iadesinin istenildiği anlaşılmakta olup, 2009 yılında kesilen 385,36 TL'nin fazlası ve 2010 yılı için 55,73 TL tutar için davalı idareye iade istemi ile bir başvuru yapılmaması ve bunun üzerine ret işlemi oluşmadığı göz önünde bulundurulduğunda bu kısımlar için ortada kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem olmadığı sonucuna varılmakla, davalı idareye yapılan başvuru dilekçesinde belirtilen diğer tutarın ise iadesi gerekmektedir” ifadelerine yer verilerek; davanın kısmen kabulüne, kısmen reddine, dava konusu işlemin iptaline; iadesi için başvurusu bulunmayan talep tutarı için istemin reddine karar verilmiştir.³³

Diğer İstisnalar” başlıklı 17. maddesinde, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu hükmüne yer verilmiş, 3065 sayılı Kanun'un verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 9 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde ise orduvelevleri, askeri gazinolar, askeri kantinler, kışla gazinoları ile kamu kurumlarına ait misafirhane, kreş, yemekhane, eğitim ve dinlenme tesislerinin işletilmesi veya yönetilmesi suretiyle yürütülen faaliyetler kar amacı taşımamaları nedeniyle ticari faaliyet kapsamına girmediğinden, münhasıran ilgili kurum ve kuruluş mensuplarına hitap etmeleri şartıyla, personele işyerinde veya müştemilatında yemek verilmesi, yatacak yer veya konut tahsisi, personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri, demirbaş eşya olarak verilen giyim eşyasının personele tahsisi sırasında katma değer vergisine tabi tutulmayacağı belirtilmiş bulunmaktadır. Dava konusu olayda, davacının çalışmakta olduğu Türkiye Elektrik İletim A. Ş. Genel Müdürlüğü'nün bir iktisadi kamu kuruluşu olması ve bu kuruma ait kamu konutlarının iktisadi işletmeye dahil olmayan bir gayrimenkul olması ve münhasıran personele tahsis edilen sosyal amaçlı bir gayrimenkul olması nedeniyle, katma değer vergisinden istisna kapsamında sayılan yerlerden biri olduğundan, davacıdan tahsil edilen kira bedeli üzerinden tahsil edilen katma değer vergisinde yasaya uyarlık görülmemiştir”. Ankara 3. Vergi Mahkemesi, 30.12.2008 tarih ve E. 2008/175, K. 2008/1817, (Yayımlanmamıştır).

³² Ankara Bölge İdare Mahkemesi, 02.07.2009 tarih ve E. 2009/4380, K. 2009/4815. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından onama kararı üzerine karar düzeltme talep edilmişse de talebin reddine karar verilmiştir. Ankara Bölge İdare Mahkemesi, 03.12.2009 tarih ve E. 2009/7579, K: 2009/7525, http://www.enerjibirsen.org.tr/upload/dosyaup/PDF_1.pdf.

³³ “Yukarıda anılan mevzuat hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, 3065 sayılı Kanun'un 1.maddesinde genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversite, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisine tabi olduğu belirtilerek “ Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar” başlıklı 17. maddesinde, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu hükmüne yer verilmiş, 3065 sayılı

Yargı Kararları Karşısında Maliye Bakanlığı'nın Tutumu

Yukarıda ifade edilen Zonguldak Vergi Mahkemesi'nin iptal kararından sonra Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı Bağlı ve İlgili Kuruluşlar Dairesi Başkanlığı tarafından Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına başvurulmuştur. Söz konusu mahkeme kararı ile kamu iktisadi teşebbüsü niteliğindeki Türkiye Taşkömürü Kurumuna ait kamu konutundan KDV alınmasının hukuka aykırı olduğunun belirtildiği ifade edilerek, mahkeme kararı çerçevesinde kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutlarına yönelik olarak KDV uygulaması konusunda bilgi talep edilmiştir³⁴.

Bu yazıya karşı Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen cevabi yazıda "...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinde; idarenin Danıştay, idare ve vergi mahkemesi kararlarının icaplarına göre işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecbur olduğu kurala bağlanmıştır. Diğer yandan bir uyumsuzluk üzerine mahkemece verilen karar esas itibarıyla davanın taraflarını bağlayacaktır. Yargıtay 4. Hukuk Dairesi'nin 08.04.2004 tarih ve E. 2003/14471, K. 2004/4578 sayılı kararında "Yargılama ve hüküm ancak davanın tarafları hakkında verilebilir" hükmü yer almıştır. Bu bağlamda Zonguldak Vergi Mahkemesi'nin K. 2007/757 sayılı kararı, yalnızca davacı bakımından sonuç ifade edecektir.

Öte yandan, konuyla ilgili olarak daha önce yapılan yazışmalarda da belirtildiği üzere, iktisadi işletmelere dahil lojmanların sadece kendi personeline bedelsiz tahsisi KDV'ye tabi bulunmamakta ve konuya ilişkin açıklamalar KDVGT'nde yer almaktadır. Ancak iktisadi işletmelere ait gayrimenkullerin personele bedel karşılığı kiraya verilmesi KDV'ye tabi bulunmaktadır³⁵ ifadelerine yer verilerek mevcut uygulamaya devam edilmesi istenmiştir.

Kanun'un verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 9 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde ise orduvevleri, askeri gazinolar, askeri kantinler, kışla gazinoları ile kamu kurumlarına ait misafirhane, kreş, yemekhane, eğitim ve dinlenme tesislerinin işletilmesi veya yönetilmesi suretiyle yürütülen faaliyetler kar amacı taşımamaları nedeniyle ticari faaliyet kapsamına girmediğinden, münhasıran ilgili kurum ve kuruluş mensuplarına hitap etmeleri şartıyla, personele işyerinde veya müştemilatında yemek verilmesi, yatacak yer veya konut tahsisi, personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri, demirbaş eşya olarak verilen giyim eşyasının personele tahsisi sırasında katma değer vergisine tabi tutulmayacağı belirtilmiştir. Davanın konusu olayda, davacının çalışmakta olduğu Türkiye Elektrik İletim A. Ş. Genel Müdürlüğü'nün bir iktisadi kamu kuruluşu olması ve bu kuruma ait kamu konutlarının iktisadi işletmeye dahil olmayan bir gayrimenkul olması ve münhasıran personele tahsis edilen sosyal amaçlı bir gayrimenkul olması nedeniyle, katma değer vergisinden istisna kapsamında sayılan yerlerden biri olduğundan, davacıdan tahsil edilen kira bedeli üzerinden tahsil edilen katma değer vergisinde yasaya uyarlık görülmemiştir. Öte yandan davacı tarafından kira ve yakıt bedellerinden KDV kesintisi yapılması ile ilgili olarak iade istemiyle gerçekleştirilen başvuruda 2005-2006-2007-2008 ve 2009 yılları için toplam 2.100,88 TL tutarın iadesi istenilmiş ancak dava dilekçesinde 2005 ila 2010 yılları arasında kesilen toplam 2.349,29 TL tutarın iadesinin istenildiği anlaşılmakta olup, 2009 yılında kesilen 385,36 TL'nin fazlası ve 2010 yılı için 55,73 TL tutar için davalı idareye iade istemi ile bir başvuru yapılmaması ve bunun üzerine ret işlemi oluşmadığı göz önünde bulundurulduğunda bu kısımlar için ortada kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem olmadığı sonucuna varılmakla, davalı idareye yapılan başvuru dilekçesinde belirtilen diğer tutarın ise iadesi gerekmektedir."Ankara 3. Vergi Mahkemesi, 28.06.2010 tarih ve E. 2010/198, K. 2010/1659 (Yayımlanmamıştır). Mahkeme kararına karşı davalı Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından itiraz edilmiş olup, dosya halen Ankara Bölge İdare Mahkemesi'ndedir.

³⁴ Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı Bağlı ve İlgili Kuruluşlar Dairesi Başkanlığı'nın Maliye Bakanlığı'na muhatap 13.02.2008 tarih ve 179 sayılı yazısı (Yayımlanmamıştır).

³⁵ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı Bağlı ve İlgili Kuruluşlar Dairesi Başkanlığı'na muhatap 19.02.2008 tarih ve 016410 sayılı yazısı (Yayımlanmamıştır).

Yine yukarıda ifade edilen Ankara 3. Vergi Mahkemesi'nin iptal kararı akabinde davacı tarafından çalışmakta olduğu Türkiye Elektrik İletim A.Ş Genel Müdürlüğü'ne verilen ve mahkemece tarafına tahsisli kamu konutu (lojman) kira bedeli üzerinden KDV alınmasının hukuka aykırı olduğunun tespit edildiği ve belirtilen nedenle bu tarihten itibaren ayrıca KDV kesintisi yapılmaması talepli dilekçe, TEİAŞ tarafından bir yazı ile Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderilerek uygulamaya ilişkin görüş talep edilmiştir³⁶.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen cevabi yazıda "Kurumunuz personelinin ... Ankara 3. Vergi Mahkemesi nezdinde açtığı dava üzerine bu Mahkeme tarafından verilen karar, yalnızca Ağustos 2007-Ocak 2008 dönemlerine ait kira bedeli üzerinden tahsil edilen KDV'nin iadesine ilişkin olduğundan, bu dönemler dışında tahsil edilen ve ileride tahsil edilecek KDV'ye şümulü yoktur.

Bu nedenle (ilgili davacı da) dahil kurumunuz personeline tahsis edilen lojman kira bedeli üzerinden KDV hesaplanıp, beyan edilmesine devam edilecektir"³⁷ ifadelerine yer verilerek, adı geçen davacı da dahil tüm personel açısından mevcut uygulamaya devam edilmesi istenmiştir.

Bugün itibarıyla de Maliye Bakanlığı'nın kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutları kira bedeli üzerinden KDV alınması, diğer kamu kurum ve kuruluşlara ait kamu konutları kira bedeli üzerinden KDV alınmaması yönündeki uygulaması ifade edilen yargı kararlarına rağmen devam etmektedir.

4. Uygulamanın Değerlendirilmesi

Bu bölümde öncelikle Maliye Bakanlığı'nın ilgili görüşleri ve bu görüşler doğrultusundaki uygulaması ele alınacak, son olarak da yargı kararları ve Bakanlığın yargı kararları karşısındaki tutumu değerlendirilecektir.

4.1. Mevcut Uygulamanın Değerlendirilmesi

Yukarıda da ifade edildiği üzere Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün uygulamasına esas teşkil eden TEDAŞ ve TEİAŞ'a göndermiş olduğu özelgelere³⁸ "Bilindiği üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesine göre, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi olup, bu faaliyetlerin aynı maddenin 3/g bendinde sayılan genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait ve tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseseler tarafından yapılması durumu değiştirmemektedir" ifadelerine yer verilmiştir.

Burada öncelikle irdelenmesi gereken konu kamu konutlarının iktisadi kamu kurum ve kuruluşlarınca kendi personellerine tahsis edilmesinin ticari faaliyet kapsamında değerlendirip değerlendirilemeyeceği ve kamu konutları kira bedellerinin ticari kazanç niteliğinde olup olmadığı hususudur.

³⁶ Türkiye Elektrik İletim A.Ş Genel Müdürlüğü Mali İşler ve Finans Yönetimi Dairesi Başkanlığı'nın Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı muhatap 01.04.2009 tarih ve 2247 sayılı yazısı (Yayınlanmamıştır).

³⁷ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Türkiye Elektrik İletim A.Ş Genel Müdürlüğü'ne muhatap 14.04.2009 tarih ve 39620 sayılı yazısı (Yayınlanmamıştır).

³⁸ Bkz.: 20 ve 23 numaralı dipnotlar.

Sınai, ticari, zirai ve serbest meslek faaliyetinin ne olup ne olmadığı KDVK'nda açıklanmış değildir. Fakat Kanun'da bu kazançların neyi ifade ettiğinin tespitinin Gelir Vergisi Kanunu(GVK)'na önceliği verilmek üzere Türk Ticaret Kanunu ve diğer mevzuat hükümlerine göre yapılacağı ifade edilmiştir (KDVK md.1/2)³⁹. Bu ifadeden de anlaşıldığı üzere tespit konusunda öncelik Gelir Vergisi Kanunu'ndadır.

GVK'nun 37 nci maddesinde ticari kazanç "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır..." şeklinde tanımlanmıştır. Bu anlamda GVK kapsamında ticari faaliyet; emek ve sermaye unsurlarının kazanç sağlamak amacıyla birlikte kullanılarak devamlı bir organizasyona dayanacak şekilde, zirai ve serbest meslek faaliyeti dışında kalan faaliyetlerdir⁴⁰. Bu anlamda ticari faaliyette temel amacın kazanç sağlamak / gelir elde etmek olduğu ortadadır. Oysa KKY'nin kamu konutlarının kira bedellerinin tespitine ilişkin 21 inci maddesinin b fıkrası "Kamu konutlarının, tiplerine göre aylık kira bedellerinin hesaplanmasına esas olacak aylık kira ve yakıt birim bedelleri, sosyal yardım amacı da göz önünde bulundurularak, Maliye Bakanlığının koordinatörlüğünde, Milli Savunma, İçişleri, Dışişleri, Bayındırlık ve İskan, Sanayi ve Ticaret ve Ticaret ve Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlıkları temsilcilerinden teşekkül eden komisyon tarafından her takvim yılının başlangıcından en az üç ay önceden belirlenir. Başbakanın onayı ile yılbaşından itibaren uygulanmak üzere Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulur" amir hükmünü içermektedir. Bu madde ile kamu konutlarının kamu personeline tahsis edilmesinde amacın kamu kurum ve kuruluşlarının gelir elde etmesi değil, kamu personeline sosyal yardımda bulunmak olduğu net olarak ortaya konulmaktadır.

Ayrıca Anayasa Mahkemesince verilen bir kararda "...kamu konutları arasında öncelikle lojmanlar vardır. Yurdun çeşitli yörelerinde görev yapan başta öğretmenler olmak üzere her sınıftan memur, bu lojmanlara muhtaçtır. Bu hükmün getirilmesinin ardında, lojmanların satılması niyeti vardır ama, bu, sosyal devlet ilkesine ve Anayasa'nın 57. maddesindeki "Devlet, konut ihtiyacını karşılayacak tedbirleri alır" hükmüne aykırıdır. Devletin konut gereksinimini karşılama görevini yerine getirmesinin yollarından biri de, kamuda çalışanlara konut tahsis etmesi ve bunların bakımını yapmasıdır. Bu lojmanlardan kimlerin hangi koşullarla yararlanacağı ayrıca belirlenebilir ama bu görevden tümüyle vazgeçilemez..."⁴¹ ifadelerine yer verilerek kamu konutlarının sosyal devlet ilkesinin bir gereği olarak kamu görevlilerine tahsis edildiği vurgulanmıştır.

Kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutlarının personele ticari bir amaç çerçevesinde tahsis edilmediği/kiralanmadığı, alınan bedelden de anlaşılmaktadır. Bugün için kamu konutlarından tahsil edilen en yüksek kira bedeli (yakıt hariç) 130-150 TL civarındadır. Kamu konutlarının buldukları muhite göre emsali konutların kira bedelleri bu miktardan daha fazladır. Bu anlamda belirtilen bedelin tespitinde ve konutun personele tahsisinde ticari bir amacın değil, sosyal yardım amacının olduğu

³⁹ KDVK md. 1/2-3 : "Ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanunu'nda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir. Bu faaliyetlerin kanunların veya resmî makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiyetinde bulunup bulunmaması, ikametgâh veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez".

⁴⁰ Bkz.: ŞENYÜZ Doğan, **Türk Vergi Sistemi**, Ankara 2004, s. 387; AKDOĞAN, s. 186.

⁴¹ Anayasa Mahkemesi, 24.06.1997 tarih ve E. 1996/56, K. 1997/58, <http://www.anayasa.gov.tr/>

ortadadır. Malum olduğu üzere kamu iktisadi teşebbüsleri kârlılık ve verimlilik ilkesine göre kurulmuş kuruluşlardır. Ticari amaç güdüldüğü varsayılırsa belirtilen ilkeler doğrultusunda söz konusu konutların iktisadi kamu kuruluşlarınca rayiç bedel üzerinden tahsis edilmesi gerekmektedir. Halbuki böyle bir durum söz konusu değildir. Kamu konutlarını tahsis edildiği personelden alınan cüz'î kira ücreti kamu iktisadi teşebbüslerince irad kaydedilse de; temel anlamda kamu konutlarının bakım ve onarımında kullanılmak üzere tahsil edilmektedir.

Sosyal yardım amacı taşıyan bir faaliyetin ve hizmetin; ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi ve kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutlarından yararlanan personelden tahsil edilen cüz'î kira ücretinin bu açıklamalar doğrultusunda ticari kazanç olarak değerlendirilmesi kanaatimizce mümkün değildir.

Maliye Bakanlığı tarafından TEDAŞ ve TEİAŞ'a gönderilen özelgelerin devamında "İktisadi işletmelere dahil lojmanların sadece kendi personeline bedelsiz tahsisi katma değer vergisine tabi tutulmamakta, konuya ilişkin KDVG'te gerekli açıklamalar yer almaktadır. Dolayısıyla, iktisadi bir işletme olan Türkiye Elektrik Dağıtım A.Ş -Türkiye Elektrik İletim A.Ş'ne ait gayrimenkullerin, personeline bedel karşılığı kiraya verilmesi katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Diğer taraftan, Kanunun 17/4-d maddesi uyarınca "İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri" katma değer vergisinden istisna olup, iktisadi işletme niteliği taşımayan kurum ve kuruluşlara ait binaların lojman olarak tahsisi karşılığı alınan bedeller için, bu madde hükmü uyarınca katma değer vergisi hesaplanmamaktadır.

Buna karşılık, bu kurum ve kuruluşların kendi değil de bunlara ait iktisadi işletmelerine dahil bulunan gayrimenkullerin kendi personeline bile olsa bedel karşılığı kiraya verilmesi halinde katma değer vergisi uygulanması gerekmektedir"⁴² ifadeleri yer almaktadır.

Maliye Bakanlığı özelgelerinin bu kısmının değerlendirilmesinden önce iktisadi işletmeye dahil olan ve olmayan gayrimenkuller kavramını irdelemek gerekmektedir. İktisadi işletmeye dahil olan gayrimenkuller, bir iktisadi işletmenin aktifinde kayıtlı olan gayrimenkul mallardır. İktisadi işletmeye dahil olmayan gayri menkuller ise ticari işletmenin sahibine ait olup işletmenin kayıtlarında gösterilmeyen gayrimenkullerdir. KDVK'na göre iktisadi işletmelere dahil olan gayrimenkullerin kiraya verilmesi halinde elde edilen gelir ticari veya zirai kazanç hükümlerine göre KDV'ye tabi tutulmuştur. Diğer taraftan, Kanunun 17/4-d maddesi uyarınca iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDV'den istisna tutulmuştur.

Ancak burada özellikle belirtilmesi gerekir ki; kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutlarının (lojmanların) işletmenin aktifine kaydedilmesi zorunluluktan kaynaklanmaktadır. Zira kamu iktisadi teşebbüslerinin sahibi herhangi bir özel şahıs değil, Devlettir. Bir kamu iktisadi teşebbüsüne ait lojmanların bu anlamda işletmeye dahil edilmemesi mümkün olmayıp, ilgili kamu konutu ait olduğu kamu iktisadi teşebbüsünün malvarlığı içerisinde bulunmak durumundadır. Ayrıca kamu konutlarının tahsis ve kullanım amacı KKK ile belirlenmiş olup, bu konutların personele kiralanması da sosyal yardım amaçlıdır.

⁴² Bkz: 20 ve 23 numaralı dipnotlar.

Maliye Bakanlığı özelgelerinde her ne kadar "...iktisadi işletmelere dahil lojmanların sadece kendi personeline bedelsiz tahsisi katma değer vergisine tabi tutulmaktaki, konuya ilişkin KDVG'te gerekli açıklamalar yer almaktadır" ifadesine yer verilse de, KDVG'nin 8. maddesine göre "Katma değer vergisi uygulamasında personele sağlanan menfaatlerden aşağıda sayılanlar vergiye tabi tutulmayacaktır. a) Personele işyerinde veya müştemilatında yemek verilmesi, b) Personele yatacak yer veya konut tahsisi, c) Personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri, d) Demirbaş olarak verilen giyim eşyası, işletmenin iktisadi faaliyetini yürütebilmesi için yapılan ve işletmede yaratılan katma değer bir unsuru olan bu masraflar maliyetin bir parçası olduğundan, personele tahsis sırasında vergiye tabi tutulmayacak, bu mal ve hizmetlerin iktisabına yüklenen vergiler ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilecektir".

Söz konusu maddede "iktisadi işletmelere dahil lojmanların sadece kendi personeline *bedelsiz* tahsisinin katma değer vergisinden istisna" olduğuna dair bir ibare geçmemekte, bedel konusuna hiçbir şekilde değinilmemektedir. KDVK'nda bu konuda tam bir açıklık bulunmamaktadır. Genel Tebliğ ile kanunda olmayan bir istisna oluşturulamayacağı gibi, kanunda mevcut olan bir istisna hükmü de kaldırmayacaktır. İlgili maddede teslim ve hizmette bulunan tüzel kişiliğin statüsü ve iktisadi işletmeye dahil olup olmadığı hususunda da bir ayırım yapılmaksızın "personelle yatacak yer ve konut tahsisinin" katma değer vergisi uygulamasında personele sağlanan ve vergiye tabi tutulmayacak menfaatlerden olduğu açıklanmıştır.

İfade etmek gerekir ki Maliye Bakanlığı'nın TEDAŞ ve TEİAŞ'a gönderdiği ve kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutlarından KDV alınması uygulamasının başlangıcını oluşturan özelgeler KDVG'nin belirtilen maddesi karşısında kanaatimizce hukuki dayanaktan yoksun bulunmaktadır. Ayrıca Maliye Bakanlığı tarafından daha sonra TEDAŞ ve TEİAŞ'a verilen özelgelerle 1999 yılında TEAŞ'a verilen özelge de birbiriyle çelişmektedir ki, kanaatimizce KDV alınmaması gerektiği yönündeki 1999 yılında TEAŞ'a verilen özelgede belirtilen görüş isabetlidir.

Daha önce ifade edildiği üzere Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulama ile ilgili olarak Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nın yazısına karşı verilen cevapta ise "1) 289 seri No'lu Milli Emlak Genel Tebliğinde konut kira bedellerine katma değer vergisinin dahil olduğuna ilişkin bir ilave yer olmadığından, konut kiralama ile ilgili katma değer vergisinin Tebliğde belirtilen kira bedeli üzerinden dış yüzde yoluyla hesaplanması gerekmektedir. 2) Katma Değer Vergisi Kanununun 20 ve 24'üncü maddelerine göre sözü edilen Genel Tebliğ gereğince kiracılar adına tahakkuk ettirilecek "diğer giderler" kiralama bedeline dahildir. Sözü edilen Genel Tebliğde bu giderler için metrekaşe başına belirlenen tutarlara da katma değer vergisinin dahil olduğu belirtilmediğinden bu giderlerin toplam tutarı kira bedeline dahil edilerek katma değer vergisi hesaplanacaktır"⁴³ ifadelerine yer verilmiştir.

KKK ve KKY'nde konut kira bedelleri üzerinden KDV alınacağına dair bir düzenleme bulunmamakta olup; ayrıca lojman kira bedellerinin nasıl belirleneceğini düzenleyen Milli Emlak Genel Tebliğlerinde de metrekaşe birim fiyatlarına KDV'nin dahil olup olmadığı belirtilmemiştir ve yine belirlenen kira bedellerine ilaveten KDV tahsil edileceğine dair bir düzenleme de öngörülmemiştir. Ayrıca KDVG'nin

⁴³ Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, 20.07.2005 tarih ve 34508 sayılı Özelge (Yayınlanmamıştır).

8 inci maddesinde personele sağlanan yatacak yer ve konut tahsisinin KDV uygulamasından istisna olduğu açıkça belirtilmiştir.

Bu açıdan değerlendirildiğinde de yukarıda ifade edilen Maliye Bakanlığı görüşü kanaatimizce mevcut düzenlemelere açıkça aykırılık teşkil etmektedir. Özelgelerin açıklayıcı nitelikte kaynak olan vasfıyla⁴⁴ çelişmekte, üst hukuk kurallarına dayanmayan bilgiler ifade etmektedir.

Ayrıca Maliye Bakanlığı'nın belirtilen uygulaması nedeni ile kamu konutlarından yararlanan kamu personeli arasında eşitsizlik ortaya çıkmaktadır. Örneğin, Maliye Bakanlığına ait kamu konutlarının, kendi personeline tahsis edilmesi durumunda; bu kamu personelinden kanun kapsamında belirlenen kira bedeli dışında KDV tahsil edilmemektedir. TEİAŞ'ta bir kamu kuruluşudur ve bu kuruma ait kamu konutlarının, kendi personeline tahsis edilmesi durumunda da KKK hükümleri uygulanmaktadır. Ancak TEİAŞ'ın kamu iktisadi teşebbüsü niteliği nedeniyle personelinden kanunda belirtilen kira bedeli dışında ayrıca KDV tahsil edilmektedir. Yani metre-kare olarak aynı büyüklükte kamu konutunda oturan iki kamu personelinden; kamu iktisadi teşebbüsü personeli, iktisadi niteliği olmayan kamu kurumu personelinden; sırf çalıştığı kamu kurumunun iktisadi niteliğinden dolayı daha fazla bedel ödemektedir. Bu durum 1982 Anayasası'nın Kanun Önünde Eşitlik başlıklı 10. Maddesinde yer alan "... Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde ve her türlü kamu hizmetlerinden yararlanılmasında kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar" hükmüne açıkça aykırıdır.

5. Yargı Kararları ve Maliye Bakanlığı'nın Tutumunun Değerlendirmesi

Kamu iktisadi teşebbüslerine ait kira bedeli üzerinden KDV alınması uygulamasına karşı dava açanlar, ilgili kamu konutlarında oturan kişiler olmaktadır. Katma değer vergisinin mükellefi, mal teslim ve hizmet ifa edenler, gayrimenkul malları kiraya verenler (KDVK md. 8) olarak belirtilebilir⁴⁵. Mükellefler ödedikleri katma değer vergisini tüketicilere yansıtabilmektedirler. Dolaylı vergilerde gerçek vergi yüklenicisinin tüketici olması, bunların kanunî vergi mükellefi sayılmasını gerektirmez⁴⁶. Dolayısıyla kamu iktisadi teşebbüsleri katma değer vergisi açısından kanunî mükellef iken; kamu konutunda oturan kişiler, mükellef değil, gerçek taşıyıcı/nihaî yüklenicilerdir.

Bir verginin kanunî mükellefi ile gerçek taşıyıcısı arasındaki fark, vergilendirmeden doğan ödevlerin yerine getirilmesi ve hakların kullanılması bakımından önem taşımaktadır. Kanunların tanıdığı haklar ancak mükellefler tarafından kullanılabilirlerdir⁴⁷. Vergi Usul Kanunu(VUK)'nun 377. maddesinde mükelleflerin ve kendisine vergi cezası kesilenlerin dava açabilecekleri düzenlenmiştir⁴⁸. Bu bakımdan vergi

⁴⁴ ÜSTÜN Ümit Süleyman, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara 2007, s. 70, 198; ÖNCEL Muallâ - KUMRULU Ahmet – ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, Ankara 2008, s. 16; KARAKOÇ Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara 2007, s. 1052-106.

⁴⁵ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 406; AKDOĞAN Abdurrahman, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara 2008, s. 485.

⁴⁶ KARAKOÇ, s. 210-211; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 77-78; Ayrıca bkz.: BİLİCİ Nurettin, **Vergi Hukuku**, Ankara 2007, s. 249.

⁴⁷ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 73; KARAKOÇ, s. 189.

⁴⁸ Ayrıca bkz.: KIZILOT Şükrü, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara 2000, s. 340.

yüklenicilerinin/gerçek taşıyıcıların vergi davası açabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu da, yansıyan vergilerde verginin bu özelliğinden dolayı vergi yükü üzerine kalan ve vergi kanunlarında mükellef veya vergi sorumlusu oldukları belirtilmeyen kişilerin, idari ve yargısal yollara başvuramayacaklarına dair karar vermiştir⁴⁹. Bu karara uygun olarak, Konya Vergi Mahkemesi önüne gelen davayı usûlden reddetmiştir⁵⁰. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun kararı doğrultusunda davayı ancak mükellefler açabilecektir. Nihai yüklenicinin mükellefe dava açabilmesi, davanın kazanılması halinde de mükellefin KDV'yi nihai yükleniciye iade etmesi mümkün değildir.

Diğer davaların lojmandan faydalanan kişi tarafından doğrudan, KDV mükellefi olan KİT'e karşı açıldığı ve mahkeme tarafından bu kurumun hasım mevkiinden çıkarılması gerekirken bu yapılmadan, yanına husumet tevcihi yoluna gidilmek suretiyle Maliye Bakanlığının hasım olarak alınarak davaya devam edildiği anlaşılmaktadır. Bu şekilde esastan incelenen dört iptal davasından bir tanesi reddedilmiştir ve temyiz aşamasındadır. Diğer üç davada mahkemelerce davanın kabulüne karar verilmiş, bu kabul kararlarının ikisi kesinleşmiş, bir tanesi itiraz incelemesinde bulunmaktadır.

Ankara 4. Vergi Mahkemesi'nde açılan dava; mahkemece "Yukarıda yer alan mevzuat gereği bir iktisadi işletme olan Elektrik Üretim A.Ş Genel Müdürlüğü'nün gayrimenkullerini bir bedel karşılığı çalışanlarına tahsis etmesi durumunda katma değer vergisine tabi olduğu açıktır. Bu nedenle davaya konu işlemde yasal ve hukuki aykırılık görülmemiştir" gerekçesi ile reddedilmiştir. Ancak yukarıda da ifade ettiğimiz üzere KDVG'nin 8 inci maddesinde ki açık hüküm, kamu konutlarının personele tahsisinin ticari faaliyet kapsamında olmayıp, sosyal yardım amaçlı olması; kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutlarından KDV alınıp, diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait kamu konutları kira bedeli üzerinden KDV alınmamasının Anayasanın eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmesi nedeni ile verilen mahkeme kararının isabetli olmadığı tarafımızdan değerlendirilmektedir.

⁴⁹ "Uyuşmazlık, davacı şirketin yapımını üstlendiği Bekhme Barajı projesi ile ilgili olarak Irak Hükümetinden aldığı ve T.C.Merkez Bankası Ankara Kambiyo Şubesine ibraz ettiği altı adet senet bedelinden kesilen ve risk primi üzerinden tahsil edilen banka ve sigorta muameleleri vergisinin iadesi istemiyle yaptığı başvurunun Maliye ve Gümrük Bakanlığınca reddedilmesinden doğmuş bulunmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesinde, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi, mükellef olarak tanımlanmış, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun "Mükellef" başlıklı 30 uncu maddesinde de, banka ve sigorta muameleleri vergisini banka ve bankerlerle sigorta şirketlerinin ödeyeceği belirtilmiştir. Bu hükümler nedeniyle söz konusu verginin mükellefi banka, banker ve sigorta şirketleridir. ... Banka ve sigorta muameleleri vergisinin "yansıtılabilir" bir vergi olması nedeniyle, banka, banker ve sigorta şirketlerince işlemin muhatabı olan gerçek ve tüzel kişilere yansıtılması ve bu yolla vergi yükünün bunlar üzerinde kalması, sözü edilenlerin vergi mükellefi veya sorumlusu olarak kabulünü gerektirmeyeceğinden, 213 sayılı Kanunun 122nci maddesinde yer alan, mükelleflerin, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri hükmü karşısında, bu vergi dolayısıyla yapılan herhangi bir vergi hatası nedeniyle fazladan istenen ya da alınan verginin düzeltilmesini ancak, 6802 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinde sayılan banka, banker veya sigorta şirketleri isteyebileceklerdir. Ancak, davacı şirketin, T.C. Merkez Bankası Ankara Kambiyo Şubesinde kesilen risk primi üzerinden banka ve sigorta muameleleri vergisi tutarında tahsil edilen ve vergi dairesine yatırılan parayı adli yargı mercilerinde açacağı alacak davasına konu yapması mümkün olduğundan davanın reddi yolundaki Danıştay Yedinci Daire kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmamıştır". DVDDGK., 06.02.1997 tarih ve E. 1996/356, K. 1997/121, <http://www.danistay.gov.tr>

⁵⁰ Konya Vergi Mahkemesi, 21.06.2006 tarih ve E. 2006/867, K. 2006/584

Zonguldak Vergi Mahkemesi ve Ankara 3. Vergi Mahkemesi'nde açılan davalarda mahkemelerce davanın kabulüne karar verilmiş ve kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutlarının kira bedeli üzerinden KDV alınmasının hukuka uygun olmadığına hükmedilmiştir.

Zonguldak Vergi Mahkemesi'nin iptal kararından sonra yukarıda da izah edildiği üzere konu ile ilgili olarak bir kısım personelin uygulamanın kaldırılması yönündeki talepleri üzerine; Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nın uygulamanın mahkeme kararı doğrultusunda tekrar değerlendirilmesi yönündeki talebine karşı Maliye Bakanlığı tarafından verilen cevapta "...mahkemece verilen karar esas itibariyle davanın taraflarını bağlayacaktır ...Bu bağlamda Zonguldak Vergi Mahkemesi'nin K: 2007/757 sayılı kararı, yalnızca davacı bakımından sonuç ifade edecektir"⁵¹ denilmek suretiyle diğer personel açısından uygulamaya devam edileceği ifade edilmiştir.

Ankara 3. Vergi Mahkemesi'nin iptal kararından sonra davacı tarafından çalıştığı TEİAŞ'a verilen dilekçe ile iptal kararı gerekçe gösterilerek bundan sonra tarafından KDV kesintisi yapılmaması talebinin, TEİAŞ tarafından Maliye Bakanlığı'na iletilmesi neticesinde Maliye Bakanlığı tarafından verilen cevapta⁵² "... Ankara 3. Vergi Mahkemesi nezdinde açtığı dava üzerine bu Mahkeme tarafından verilen ... karar, yalnızca Ağustos 2007-Ocak 2008 dönemlerine ait kira bedeli üzerinden tahsil edilen KDV'nin iadesine ilişkin olduğundan, bu dönemler dışında tahsil edilen ve ileride tahsil edilecek KDV'ye şümulü yoktur. Bu nedenle ilgi yazılarımızda yer alan açıklamalar çerçevesinde (davacı da) dahil kurumunuz personeline tahsis edilen lojman kira bedeli üzerinden KDV hesaplanıp, beyan edilmesine devam edilecektir" denilmiştir.

Burada dikkati çeken husus aynı nitelikteki iki mahkeme kararı neticesinde Maliye Bakanlığı tarafından uygulamaya yönelik olarak iki farklı cevap verilmesidir. Zonguldak Vergi Mahkemesi kararı ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'na verilen cevapta söz konusu mahkeme kararının sadece davacı bakımından sonuç ifade edeceği, yani davacıdan kesinti yapılmayacağı belirtilmiştir. Ankara 3. Vergi Mahkemesi kararı ile ilgili olarak ise söz konusu kararın yalnızca Ağustos 2007-Ocak 2008 dönemlerine ait kira bedeli üzerinden tahsil edilen KDV'nin iadesine ilişkin olduğu, bu dönemler dışında tahsil edilen ve ileride tahsil edilecek KDV'ye şümulünün olmadığı belirtilmiş ve davacı da dahil olmak üzere tüm personelden kesinti yapılmasına devam edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Aynı nitelikteki mahkeme kararları karşısında Maliye Bakanlığı tarafından uygulamaya yönelik olarak verilen bu iki cevap birbiri ile çelişmektedir.

Uygulamadaki farklılık, aynı durumdaki kişiler arasında eşitsizliğe yol açmaktadır. Buradaki sorunun en önemli nedeni, davayı nihai yüklenicilerin açmış olmasıdır. Çünkü bu durumda her ay verginin mükellefi KİT tarafından kesilen ve ihtirazi kayıt konmaksızın beyan edilen vergi karşısında vergi idaresinin tarh ve tahakkuk ettirmek dışında seçeneği bulunmamaktadır. Davanın mükellef tarafından açılması ve kazanılması halinde, mükellef tarafından sonraki dönemler için beyan verilmesine gerek kalmayacaktır.

2577 sayılı Kanun'un 1'inci fıkrasında "idarenin, Danıştay, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinin kararlarının icaplarına göre işlem tesisine zorunlu olduğu

⁵¹ Bkz.: 35 numaralı dipnot

⁵² Bkz.: 37 numaralı dipnot.

belirtilmektedir. “Kararların icabı”; iptal kararlarıyla, iptal edilen işlemin kişi üzerindeki etkisinin bitmesi ve iptal davasına konu edilen işlem ve kararın Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu’nun 09.07.1966 tarih ve E. 1965/21; K. 1966/7 sayılı kararına göre iptal edildiği tarihten değil de, idarece tesis edildiği tarihten itibaren ortadan kalkması ve ayrıca bazı iptal kararlarının davanın tarafı olmayan kişileri de etkiler nitelikte olması karşısında, çok çeşitli şekillerde kendini gösterir. Bu nedenlerle idarelerin, iptal kararlarını yerine getirmek üzere yeni birtakım işlem ve eylemlerde bulunurken, yargı kararıyla ortaya çıkan ve iptal edilen işlemin mahiyetinden gelen bazı durum ve özellikleri gözetmeleri zorunludur”⁵³. Esasen “bir hukuk devletinde yargı kararlarının uygulanmamasından söz edilmesi mümkün olmadığı gibi, yargı kararlarının uygulanmasının zorunlu olduğunun belirtilmesine de gerek bulunmamaktadır”⁵⁴.

Bu anlamda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Ankara 3. Vergi Mahkemesi’nce verilen kararı doğru ve hukuka uygun bir şekilde gözetmesi, ve kararın gereğini icabına göre yerine getirmesi gerekmekte iken; Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yukarıda ifade edilen görüşü gereğince işlem yapılması durumunda ilgili kamu personeli tarafından her bir ay için ayrı dava açılması gerektiği gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Bu durum hukuka uygun olmadığı gibi mahkeme kararlarını da etkisizleştirmeye yol açmaktadır. Belirtilen nedenlerle Maliye Bakanlığı’nın Ankara 3. Vergi Mahkemesi kararının ileriye şümulü olmadığı yönündeki görüşü başta 2577 sayılı yasanın 28 inci maddesinin 1 inci fıkrasına aykırı olduğu gibi Hukuk Devleti ilkesi ile de çelişmektedir.

6. Sonuç

Kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutları da KKK kapsamında yer almaktadır. 2005 yılına kadar Maliye Bakanlığı’nın kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutları kira bedeli üzerinden KDV tahsil edilmesi yönünde bir uygulaması olmamış, 2005 tarihinden itibaren bu uygulamaya başlanmıştır. Hatta 1999 yılında Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından mülga TEAŞ Genel Müdürlüğüne verilen özalgede bir kamu iktisadi teşebbüsü olan TEAŞ’a ait kamu konutlarının personele tahsis edilmesi halinde KDVG’te gereğince personelden tahsil edilen kira bedeli üzerinden KDV alınmayacağı açıkça ifade edilmiştir. Geçen zaman zarfında da mevzuatta herhangi bir değişiklik olmamasına rağmen, 2005 yılından itibaren kamu teşebbüslerine ait kamu konutları kira bedeli üzerinden KDV alınması yönünde uygulama başlatılmıştır. Bu durum dahi Maliye Bakanlığı uygulamalarındaki çelişkiyi ortaya koymaktadır.

Kamu konutlarının kira bedellerinin tespiti ve tahsili ile ilgili mevzuatta kira bedeli üzerinden KDV alınması yönünde hiçbir düzenleme mevcut değildir. Kamu konutlarının personele tahsisi ticari bir amaç güdülerek yapılmamaktadır. KKY’nin 21/b maddesinde de açıkça ifade edildiği üzere kamu konutları kira bedelleri sosyal yardım amacı da gözetilerek belirlenmektedir. Yine KDVG’te “personelle sağlanan yatacak yer ve konut tahsisi” nin açıkça KDV’ne tabi tutulmayacağı belirtilmiş durumdadır. Ayrıca mevcut uygulama aynı kanun kapsamında kamu konutu hizmetinden faydalanan kamu personeli arasında eşitsizlik doğurmakta olup bu durum Ana-

⁵³ KARAVELİOĞLU Celâl, **Değişiklik-Açıklama ve En Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 2001, C.2. s.1257-1258.

⁵⁴ ALTAY Eren, **İdari Yargı Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Uyuşmazlıklar**, Ankara 2004, s.2.

yasa'nın 10. maddesine de açıkça aykırılık teşkil etmektedir. İfade edilen nedenler karşısında Maliye Bakanlığı'nın kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutlarının personele tahsisi halinde kira bedeli üzerinden ayrıca KDV alınması; diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait kamu konutlarının personele tahsisi halinde kira bedeli üzerinden KDV alınmaması yönündeki uygulaması kanaatimizce hukuka aykırıdır.

Yine yargı mercileri tarafından kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutlarının kira bedeli üzerinden KDV alınmasının hukuka aykırı olduğu gerekçesi ile verilen iptal kararlarının ardından Maliye Bakanlığı mahkeme kararının uygulanmasına yönelik olarak çelişkili görüşler beyan etmiştir. Verilen kararların ileriye şümulü bulunmadığı yönündeki görüşü ve mahkeme kararlarına rağmen davanın tarafı açısından da KDV kesintisine devam edilmesi yönündeki uygulama, Hukuk Devleti ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Vergi yargılama usulüne uygun olması bakımından davaların ancak mükellefler tarafından açılması gerekmektedir. Nihai yükleniciler tarafından dava açılmasının mümkün olmaması gerekmektedir. Bunlar tarafından açılan davalar sonucunda da uygulamada sorunlar çıkması kaçınılmaz olmaktadır.

Kanaatimizce uygulamadaki çelişkinin giderilmesi ve hali hazırda devam eden kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutları kira bedeli üzerinden ayrıca KDV tahsil edilmesi yönündeki uygulamanın şüpheye yer kalmayacak şekilde ortadan kaldırılması için, Maliye Bakanlığı'nın mevcut uygulamasına dayanak olarak gösterdiği KDVK'nun "Diğer İstisnalar" başlıklı 17 / 4-d maddesinin "Kamu iktisadi Teşebbüslerine ait kamu konutlarının kendi personeline tahsisi ve iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri" şeklinde yeniden düzenlenmesi doğru olacaktır. Aksi halde mevcut uygulama nedeni ile kamu konutlarından yararlanan kamu personeli arasındaki eşitsizlik ve kamu iktisadi teşebbüsleri personelinin mağduriyeti devam edecektir.

Kaynakça

- Akdoğan A.** (2008), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Sekizinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Altay E.** (2004), İdari Yargı Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Uyuşmazlıklar; Turhan Kitabevi, Ankara.
- Bilici N.** (2007), Vergi Hukuku, Güncellenmiş 15. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Günday M.** (2003), İdare Hukuku, 7. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara.
- Karakoç Y.** (2007), Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karavelioğlu C.** (2001), Değişiklik - Açıklama ve En Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu, 5. Baskı, (Yayınevi belli değil).
- Kızılot Ş.** (2000), Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Genişletilmiş 3. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan N.** (2008), Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 16. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Şenyüz D.** (2004), Türk Vergi Sistemi, 5228 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Dahil Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Üstün Ü. S.** (2007), Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara.

VERGİSEL İZAHATLAR: SİRKÜLER VE ÖZELGE DÜZENİNDE DEĞİŞEN-DEĞİŞMEYEN HÜKÜMLERE GENEL BAKIŞ

Billur Yaltı^a

ÖZET: Vergi Usul Kanunu'nun 413.maddesinde düzenlenen vergisel izahat düzeninde 6009 sayılı kanunla bir takım değişiklikler yapılmıştır. Bu makalede, söz konusu değişikliklerin içerik ve sonuçları ele alınmaktadır. Bu bağlamda, özelge ve sirkülerlere ilişkin düzenlemeler, yine VUK, 140'ta değişikliklere konu edilen inceleme esasları ile bütünlüklü bir biçimde değerlendirilmiş, bir dizi belirsizlik alanı ve/veya çatışmalı sonuç belirlenmiştir. Makalede, yanlış ve görüş değişikliği hükümlerinin kapsamının açık ve net olmadığı tespit edilmiştir. Bireysel özelgelerin vergi aslına ilişkin sonuçları bakımından, çelişkili davranma yasağı ve haklı beklenti ilkesi yönünden değerlendirmeler yapılmış, yanlış hükümlerinin bu ilkeler ışığında ele alınması gerektiği vurgulanmıştır. Diğer yandan, ister kamusal özelge mahiyetinde olsun, ister düzenleyici sirküler niteliği taşıyın, sirkülerlere ilişkin hukuki sonucun artık sadece görüş değişikliği temelinde değerlendirilebileceği, bu alternatifte vergi aslına ilişkin ek tarhiyat olanağının ortadan kalktığı sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Özelge, sirküler, yanlış, haklı beklenti ilkesi, çelişkili davranma yasağı

1. Giriş

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 413 üncü maddesi, başlangıçtan beri, vergi mükelleflerinin, kişisel vergi durumlarına ilişkin olarak belirsiz ve kuşku gördükleri konular hakkında, vergi idaresinden görüş talep hakkını ve idarenin cevap verme yükümlülüğünü düzenleme altına almıştır. Müessesese, kanunda "izahat" olarak adlandırılmıştır. Önceleri, kanundaki ifadesi ile "yazı", vergi uygulaması dilindeki kullanımıyla "mukteza" veya "özelge", tek izahat türü olarak düzenlenmiş, daha sonra "sirküler" adı altında bir başka izahat türü de sisteme ilave edilmiştir¹. Bu haliyle, yazı ile belirli bir vergi mükellefine verilen izahat tekli/bireysel özelge (mukteza), internette yayımlanmak suretiyle birden fazla vergi mükellefini ilgilendirecek şekilde oluşturulan izahat toplu/kamusal özelge (sirküler) olarak sistemde yerini bulmuştur. İdari izahatın mükellefin vergi durumuna etkisi ise VUK, 369 ve 413'te düzenlenmiştir. Bu iki hüküm, aldıkları cevaba uygun muamelede bulunan vergi mükellefleri nezdinde vergi cezası kesilemeyeceğini hükme bağlamıştır.

Uygulama sürecinde, sistem bir dizi konuda eleştirilmiştir. Örneğin, farklı vergi mükelleflerine aynı konularda farklı-çatışık özelgelerin verilmesi dolayısıyla, müessesenin, eşit işlem yapılmaması yoluyla zedelenmesi²; inceleme makamı ile izahat makamlarının aynı mükellefe uygulanan vergi kanununun farklı yorumlayabilmesi; özelge ve sirkülerin, vergi aslında, gecikme faizinde ve vergi cezasında farklı ve hakkaniyete aykırı hukuki sonuçlar vermesi; kanunda özelge verme süresinin belir-

^a Prof. Dr. Billur Yaltı, Koç Üniversitesi, Hukuk Fakültesi

¹ 4962 Sayılı Kanun, RG. T. 7.8.2003, No. 25192.

² SABAN, NİHAL, Vergi Hukuku, 5.Baskı, Beta Yay., İstanbul, 2009, s.46.

lenmemiş olması³ literatürde eleştiri konusu edilmiştir. Özelge alabilmek için yetkili makam seçiminin (tax inspector shopping⁴) mümkün olabilmesi⁵ de sistemin başka bir zaafını oluşturmuştur. İzahat düzeninin usule ilişkin yönleri bir süre önce genel tebliğ yoluyla bir takım yeniliklere tabi tutulmuşsa da⁶; müesseseye ilişkin hükümlerin bazıları, daha sonra 6009 sayılı kanun⁷ ile yeniden ele alınarak kısmen değiştirilmiştir. Kanunun verdiği yetki çerçevesinde konuyla ilgili bir Yönetmelik⁸ de yayınlanmıştır⁹.

Özelge ve sirküler bakımından kısmen değiştirilen hükümlerin bütününe bakıldığında, bu izahat türlerinin oluşturulmasında “merkezi” bir yapılanmanın tesis edildiği; bunların, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulmasına (VUK, 413) dayalı bir sistem kurulduğu görülmektedir. İlk kez verilen özelgeler (ve aynı zamanda sirkülerler), münhasıran bu Komisyonun yetki alanındadır, yani Komisyon asli yetkilidir. Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklar ise özelge verme bakımından tali yetkili merci olarak belirlenmiştir. Bunlar, Komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta özelge talebinde bulunulması hâlinde, Komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya emsâl özelge havuzunda yer alan özelgelere uygun olmak şartıyla özelge verebilir. Özelge ve sirkülerin tek elden, merkeze dayalı yapıda oluşturulması, vergi idaresinin kanun hükümlerini yorumlamada yeknesak bir düzene geçiş yapma iradesinde olduğunu gösterir. Fakat bu iki tür izahatın hukuki sonuçlarına ilişkin hükümde yapılan değişikliklerde (VUK, 369), vergi mükellefinin aldığı özelgeye (veya açıklanan sirkülere) uygun davrandığı hallerde, vergi aslına ilişkin olası ek tarhiyat ihtimalini ortadan kaldıran lafzen açık bir düzenleme yer almamıştır. O halde burada hala bir problem alanı mevcuttur. Buna karşılık, vergi cezası üzerindeki sonuçlar açısından, sisteme gecikme faizi de ilave edilerek, izahatın etki alanı genişletilmiştir.

³ Örneğin, Bkz., DOĞRUSÖZ, BUMİN, “Muktezanın Yeniden Düzenlenme Gereği”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 204, Aralık 2009, s.262; DOĞRUSÖZ, BUMİN, “Özelgeler ve Cezayı Kaldırma İşlevi 1-2”, Dünya Gazetesi, 7 Şubat 2005 -10 Şubat 2005; ÜYÜMEZ, ERKAN, “Yanılma Halinde Gecikme Zammının Uygulanabilirliği”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 253, Ekim 2009, s.114-115; SERDAR, ALİ, “Gecikme Faizinin Yanılma (Kusursuzluk) Halinde Uygulanması”, Vergi Dünyası, Sayı: 227, Temmuz 2000, s.14; DEMİRCİ, AZMİ, “Vergi Uygulamasında Özelgeler (Muktezalar); İşlevleri Ve Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, Sayı: 255, Kasım 2002, s.34-36.

⁴ ROMANO, CARLO, Advance Tax Rulings and Principles of Law, Towards a European Tax Ruling System?, IBFD Publications, Amsterdam, 2002, s.241.

⁵ “Önceki sistemde mükelleflerin aynı konu hakkında hem buldukları illerdeki Vergi Dairesi Başkanlıklarına (Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan illerde ise Defterdarlıklara) hem de doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurmaları mümkündür. Bu durum ise Gelir İdaresinin geneli açısından aşırı ve verimsiz bir iş yükü anlamına gelmekteydi. Her ne kadar 188 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde mükelleflerin Maliye Bakanlığı'ndan değil, doğrudan Defterdarlıklardan bilgi isteyecekleri ifade edilmiş olsa da uygulamada mükelleflerin hem merkeze hem de taşraya başvurması gibi bir sonuç ortaya çıkmıştır.”, KARYAĞDI, NAZMİ, “Yeni Özelge Sistemi”, Vergi Dünyası, Sayı: 343, Mart 2010, s.23.

⁶ Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 395, RG. T. 16.1.2010, No.27464.

⁷ RG. T. 1.8.2010, No. 27659.

⁸ Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik, RG. T. 28.8.2010, No.27686.

⁹ Daha sonra yayınlanan 400 Sıra No.lu Genel Tebliğ'de bir takım açıklamalar mevcutsa da, bu açıklamalar kanun ve yönetmelik hükümlerinin tekrardan ibarettir (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No. 400, RG.T.1.10.2010, No.27716).

Özelge ve sirkülerin hukuki değerlendirmesi sadece VUK, 413 ve 369 çerçevesinde yapıldığında eksik kalır. Diğer bir deyişle, bu iki kanun hükmü, vergi kanunlarının izahatlar yoluyla yorumlanmasını bir düzene bağlamaktadır; ama kanun koyucu vergi kanunlarının uygulandığı vergi inceleme süreçlerine ilişkin hükümlerde de birtakım değişiklikler (VUK, 140) yapmıştır. Vergi incelemesi hakkındaki değişikliklere bakıldığında, burada da bir “merkezileşme”nin esas alındığı görülmektedir. İnceleme raporu değerlendirme komisyonları, inceleme raporlarının, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğunu değerlendirme konusunda yetkilendirilmiştir. (VUK, 140(6)). O zaman bu merkezileşmenin birtakım hukuki sonuçlarının da olması beklenir. Yorum ve uygulamada yeknesak bir düzen kurulduğunda, sistem, doğal olarak ve ancak, izahatin vergi dairesi yönünden tam bağlayıcı sonuçlar doğurması ile tamamlanabilir; ya da böyle olması beklenir. Ancak bu konudaki düzenleme, konuyu deyim yerindeyse gri alan yaratacak şekilde belirsiz bırakmıştır.

Bu makale, izahat hükümlerinde yapılan değişiklikleri, müessesenin temelini oluşturan kavramlar ve bunlara bağlanan sonuçlar açısından değerlendirmek amacıyla kaleme alınmıştır. Müessese için getirilen bir dizi usuli yeni hüküm ve bunların içeriği, bu yazıda değerlendirilmemiştir.

2. Vergisel İzahat Düzeninin “Değişmeyi”: Adlandırma

2.1. Adlandırma: İzahat-Özelge-Sirküler

Kanun değişikliği sonrasında, VUK, 413(1)’de, “Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, *vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında* yazı ile *izahat* isteyebilir” denmiş; 413(2)’de ise “Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı *özelge ile cevaplandırabileceği* gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere *sirküler de yayımlayabilir*” hükmü yer almıştır¹⁰.

413.maddenin bütününe bakıldığında, izahat hakkı, izahat konusu, izahat türleri, izahat usulü, izahata yetkili makama ilişkin düzenlemelerin, birtakım değişikliklere konu edilerek hükme bağlandığı görülmektedir¹¹. Düzenlemenin değişmeyi, kavram ve terim bakımındandır. Vergi idaresince mükellefe talep üzerine verilen idari görüş -teklî veya toplu- hangi tür çerçevesinde verilirse verilsin, üst kavram eskiden olduğu gibi “izahat”tır, izahatın özelge ve sirküler şeklinde iki alt türü mevcuttur;

¹⁰ Değişiklik öncesinde, 413.maddenin ilgili fıkraları şöyleydi: Mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler (f.1). Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetindedirler (f.2).

¹¹ VUK, 413 tamamen yeniden yazılan bir düzenlemedir. Kanun sistematığı içinde bu madde, Vergi Davaları başlığını taşıyan Beşinci Kitabın Dördüncü Bölümünden hemen sonra gelmektedir. 413.maddeyi Son Hükümler izlemektedir. Bu durumda, söz konusu maddenin, vergi davalarına ilişkin bölüme dâhil olup olmadığı, yoksa nevi şahsına münhasır bağımsız bir madde olup olmadığı belli değildir. Konunun elbette vergi davaları ile bir ilgisi yoktur; ama son hükümler içine de yerleştirilmemiştir. Bu düzenleme, kanun sistematığında kendisine bağlantılı yer bulunamamış bir madde olarak ayrıksı bir görünüm içindedir. Oysa kanunun bugünkü sistematığı içinde en uygun bölüm, Birinci Kitap Vergilendirme, Birinci Kısım Genel Esaslar, Birinci Bölüm Vergi Uygulanmasında Yetki başlıklı bölüm görünmektedir. Madde metnini tamamen değiştirme sırasında kanun sistematığına uygun bir düzenleme yapılmamış olması, kanun tedvininde özensizlik olarak değerlendirilebilir. Fakat bu konu, herhalde VUK’un yeniden yazım sürecine bırakılmıştır. Bkz., Vergi Konseyi, Vergi Usul Kanunu'nun Yeniden Yapılandırılması İle İlgili Çalışmalar (<http://www.vergikonseyi.org.tr>)

kanundaki tek yenilik, özelge teriminin kanuni bir terime dönüşmüş ve uygulamada kullanıldığı şekliyle mukteza teriminin tarihe karışmış olmasıdır.

Yeni kanun metni yazılırken metinde kullanılan dilde ve terim seçiminde eski metne sadık kalınması, önemli kanunlaştırma süreçlerinde (MK, TCK, BK, TTK gibi) görülen dilde yenileştirme, sadeleştirme ve basitleştirme gayretinin 413.maddeye yansımaması dikkat çekicidir. Bunun bir nedeni, yerleşik dilin dönüştürülmesine şu aşamada bir öncelik tanınmaması olabileceği gibi, müessesenin Türkçeleştirilmesinde karşılaşılabilecek idari işlem terminolojisi sıkışıklığı da olabilir. Gerçekten, idari işlemlerin çeşitliliği, bu çeşitlilikte kullanılan terimlerin aslında başka işlem türlerine de karşılık düşebilmesi ihtimali (örneğin karar, genelge, sirküler, statü, ilke kararı, iç düzen kararı, yönerge gibi)¹², kavramı bütünüyle karşılayacak bir adlandırma sıkıntısına yol açabilecek düzeydedir. Fakat yine de, müesseseyi ifadelendirmek üzere neden açıklama teriminin kullanılmadığı anlaşılamamaktadır; çünkü müessese -yaygın kabulüyle- zaten üst kavramdan ziyade, alt türlerle somutlaşmaktadır. Hatta bir adım daha ileri gitmek ve idari görüş teriminin kullanılmasında hiçbir sakınca olmadığını ifade etmek de mümkündür. İzahat türlerini belirtmek üzere özelge yerine özel idari görüş, sirküler yerine de genel idari görüş terimleri de kullanılabilir. Ya da özelge terimine itibar edilecekse, bireysel özelge ve sirküler yerine de toplu özelge adlandırmasına gidilebilir. Çünkü tek bir sirküler terimi altında niteliksel olarak birden fazla idari işlem türü (açıklayıcı sirküler-düzenleyici sirküler) ile karşılaşılabilmektedir. Aslında müessesenin İngilizcede kullanılan karşılığı "advance ruling"¹³ veya ABD uygulamasındaki ifadesi "letter ruling" veya "private letter ruling"¹⁴ şeklindedir. Bunlar, bizdeki şekliyle sadece bireysel özelgeleri karşılayan terimlerdir. Doğrudan Türkçeleştirme ön karar, yazılı karar veya özel yazılı karar şeklinde sonuç verir. Bu Türkçe terimlerin de müesseseyi yeterince ifade edip etmediği, ya da başka işlem çeşitleriyle karışıklığa yol açıp açmayacağı tartışmalıdır. O nedenle, terim arayışı herhalde VUK'un yeniden yazım sürecine bırakılmıştır denebilir.

2.2. Tanımlama

2.2.1. Üst Kavram: İzahat

İzahat, vergi kanunlarının uygulanması bakımından vergi mükellefinin kişisel durumu hakkında oluşturduğu idari görüşü içeren bir işlemdir. Kanun, izahat kavramını, daha önce de olduğu gibi tanımlamamıştır. VUK, 413(1) esas alındığında, izahat, "vergi idaresinin, vergi mükellefi veya vergi sorumlusu tarafından kendisine yazılı olarak yöneltilen, kişisel vergi durumu ve belirsiz ve kuşku vergi uygulaması hakkında görüşüdür" denebilir¹⁵. Fakat bu tanımlama, ne izahat türlerini, ne izahatın kapsamını, ne de hukuki sonuçlarını içeren bir tanımlamadır. Oysa izahat, çoğunlukla "gelecek"¹⁶ vergisel durum veya işlem/işlemler dizisi hakkında idarenin

¹² ÖZAY, İL HAN, İkinci Bine Kavuşurken Günışığında Yönetim, İstanbul, 1994, s.375.

¹³ IBFD International Tax Glossary, ed. Barry Larking, 5th Edition, IBFD Pub., The Netherlands, 2005, s.8 ve s.315.

¹⁴ ABD'de "letter ruling" uygulaması için bkz., SALTZMAN, MICHAEL I., Practice and Procedure, 2nd ed., Boston, 1991, s.3-24 vd; ROMANO, s.79-94.

¹⁵ Kanun, izahat talebinde bulunabilecek kişiler için sadece mükellef tabirini kullanmakta ise de, VUK'un "bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir" şeklindeki 8(4) üncü maddesi uyarınca vergi sorumluları da kapsama dâhildir. Nitekim Yönetmeliğin 1.maddesinde vergi sorumluları da açıkça ifade edilmiştir.

¹⁶ ROMANO, s.119; ELLIS, MARTEEN J., General Report, Advance Rulings, IFA Congress, Vol. LXXXIVb, Kluwer, The Hague, 1999, s.22.

verdiği bir görüştür. Gelecek kavramının zaman noktası açısından hangi olgulara bağlanacağı meselesi¹⁷ ise ayrı bir konudur. Diğer yandan, izahat, ya kısmen ya da tamamen¹⁸ idareyi bağlayıcı nitelik taşıyabilir. Bu durumda, izahatı, “vergi mükellefi veya vergi sorumlusunun vergi idaresine yazılı olarak yönelttiği gelecekteki kişisel vergi durumu ve belirsiz ve kuşku vergi uygulaması hakkında, vergi idaresinin münferit olarak verdiği veya benzer durumlar için toplu şekilde oluşturduğu, kendisini kısmen veya tamamen bağlayan idari görüş”¹⁹ şeklinde tanımlamak daha doğrudur.

İzahat, bir vergi kanunu hükmünün, vergi mükellefine özgü koşullar altında ve belirli ve somut olgular çerçevesinde, idarece yorumlanmasını ve özel bir dizi olguya uygulanmasını ifade eder²⁰, yani ağırlıklı olarak bir yorum faaliyetidir²¹. İzahat, tek taraflı²² yani vergi mükellefinin onayına ihtiyaç göstermeyen²³, icrai mahiyet taşımayan; dolayısıyla da iptal davasına konu edilemeyen bir idari işlemdir²⁴. İzahat, vergi mükellefi açısından uyulması zorunlu bir işlem olmadığı gibi, vergi yargıcını bağlayıcı bir mahiyet de taşımaz. Bu açıdan, izahat düzeninde herhangi bir yenilik söz konusu değildir.

2.2.2. Alt Türler: Özelge ve Sirküler

2.2.2.1. Bireysel Özelge- Kamusal Özelge

Kanun, özelge ile ilgili olarak bir tanım getirmemiştir. Buna karşılık Yönetmelik, bu izahat türünü açıkça tanımlamıştır. Buna göre, özelge, “mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yazılı olarak açıklama talebinde

¹⁷ a) Yönetmeliğin 8.maddesinde, özelge talebinin kapsamı düzenlenmekte; özelge istenemeyecek konular arasında, “mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden sonra yaptıkları başvurular” da sayılmaktadır. Bu düzenleme, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden önce başvuru yapılması zorunluluğu şeklinde değil, vergi tarhiyatından önce başvuru yapılması zorunluluğu şeklinde anlaşılmalıdır. Bu düzenlemenin eleştirisi için bkz., DOĞRUSÖZ, BUMİN, “Yeni Özelge Düzeni ve Sorunları”, Referans Gazetesi, 1.2.2010; ÖZ, SEMİH, “Özelge Uygulamasına Küresel Bir Bakış” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 263 Ağustos 2010, s.11.

b) Bir başka görüş, “kanunda bu yönde bir sınırlama olmadığı, vergi incelemesine başlanılmamış olması kaydıyla özelge talep edilebileceği” yönündedir; OZANSOY, AHMET, “Özelge Müessesesinin Özellikleri”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 207, Mart 2010, s.63.

¹⁸ ELLIS, s.22.

¹⁹ Bir başka tanım, “vergi idaresinin yükümlünün yazılı başvurusu üzerine, somut bir olaya yasa hükümlerinin nasıl uygulanması gerektiği konusunda yorumlarını içeren ve vergi suçluluğunu kaldırıcı etkisi bulunan yazılı açıklamalarıdır” şeklindedir. Bkz., ATEŞ, LEYLA, “Vergi İdaresinde Demokrasinin Vazgeçilmez Aracı Olarak Mukteza”, Prof.Dr.Mualla Öncel’e Armağan, C.1, Ankara, 2009, s.631.

²⁰ YALTI, BİLLUR, “Kurumlar Vergisi Kanununun “Yenisi”: Peşin Fiyat Sözleşmeleri”, Vergi Sorunları, Yıl 29, no.219, Aralık 2006, s.15, dipnotu 39.

²¹ YALTI, Peşin Fiyat Sözleşmeleri, s.15.

²² ROMANO, s.107.

²³ YALTI, Peşin Fiyat Sözleşmeleri, s. 15, dipnotu 40.

²⁴ “...İptal davasına konu olabilecek işlemlerin, yetkili makamlarca yapılacak sonuçlandırılmış kesin ve uygulanabilir nitelikte ve bu haliyle kişilerin menfaatini etkileyebilecek güçte işlemler olduğu idare hukukunun yerleşmiş ilkelerindedir. ... iptali istenilen yazı 213 sayılı kanunun 413. maddesi uyarınca bilgi verme niteliğinde olup iptal davasına konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem niteliğinde bulunmamaktadır”. (Danıştay 9.D., E.1982/900, K.1984/1258 , 20.4.1984 (DWS: <http://www.danistay.gov.tr>)

bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüş”tür (m.3(1)(f))²⁵.

Sirküler de kanunda tanımlanmayan bir izahat türüdür; ancak Yönetmelik sirküleri tanımlamıştır. Buna göre, kamusal özelge olarak nitelendirdiğimiz sirküler, “vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından açık olmayan ve tereddüt edilen konular hakkında aynı durumda olan tüm mükellef ve vergi sorumluları için uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan görüş”tür (m.3(1)(g)). Yönetmeliğin 13(1).maddesinde ise, “Başkanlık, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında tüm mükelleflere yönelik olarak uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler yayımlayabilir” denmiştir.

Kanun ve Yönetmelik hükümlerine göre, bireysel özelgeler ve kamusal özelgeler, yani sirkülerler, vergi uygulamaları bakımından belirsiz ve kuşku durumlar hakkında verilen veya yayımlanan idari görüşü ifade eder. Her ikisi de somut olaya veya olaylar dizisine özgüdür. Birincisinde süje ve olay tektir; ikincisinde süje ve olay birden fazla olmakla birlikte, belirsizlik ve kuşku doğurduğu için hakkında açıklama yapılan olay, nicelik açısından birden fazla, fakat nitelik ve koşullar açısından tektir. Diğer bir deyişle, sirkülerde, hakkında yorum yapılan kanunun kapsamına giren olay, içerik ve nitelik olarak tektir. O nedenle de, özelge²⁶ ve sirkülerler²⁷, aralarında

²⁵ Yönetmeliğin 9(1).maddesinde, özelge taleplerinin, mükellefler ile vergi sorumluları, bunların mirasçıları, yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri veya vekillerince yapılacağı hükme bağlanmakta; 9(2).maddesinde ise, odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşların, kendi mükellefiyetleri ile ilgili olanlar hariç olmak üzere, üyelerine ilan etmek amacıyla özelge talebinde bulunamayacakları, ancak bu kuruluşların Başkanlıktan, vergilendirme ile ilgili konularda özelge niteliğinde olmayan görüş talep edebilecekleri belirtilmektedir. Dolayısıyla, sisteme bir de, hukuki sonuçları bakımından özelge niteliğinde olmayan görüş ilave edilmiştir. O halde burada artık, resmi özelge - gayri resmi özelge (Karş., ELLIS, s.45 vd.) ayırımından bahsedilebilir. Vergi mükellefinin bizzat kendisine verilen bireysel özelgeleri resmi özelge, vergi mükellefini temsilen meslek kuruluşuna verilen görüşleri ise gayri resmi özelge şeklinde ifade etmek mümkündür. Buradaki gayri resmi sıfatı artık verilen görüşün niteliksel olarak özelge olmadığını belirtir.

²⁶ “Yükümlülerin vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığın yetkili kıldığı makamlardan istedikleri açıklamanın dava konusu olamayacağı”, Danıştay, 3D., E.1986/734,K.1986/2674, 24.12.1986. “Bilindiği üzere, idari davaya konu olabilecek işlemler idarenin tek yanlı, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerdir. Belirli konularda bilgi edinmek için idareye sorulan sorular ve yapılan başvurulara karşılık olarak idarenin verdiği cevap ve açıklamalar, belirli bir hukuki durumu ya da olguyu belirtmekle yetinen "icrailik" niteliğinden yoksun işlemlerdir. Bu itibarla bu türden bir işlemin idari bir davaya konu edilmesi mümkün değildir”, Danıştay, 7D., E.1997/2574, K.1998/2036, 26.5.1998. Ayrıca bkz., Danıştay, 7D., E.1997/2452, K.1998/3120, 30.9.1998 (DWS).

²⁷ “Bu düzenlemelerden, Maliye Bakanlığınca sirküler yayımlama konusunda verilen yetkinin amacının, mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve duraksama yaratan hususlarda istemiş oldukları izahatın, her mükellefe ayrı ayrı verilmesi yerine, aynı durumda bulunan tüm mükelleflere aynı anda ve tek işlemlerle duyurulmasının sağlanması olduğu anlaşılmaktadır. 45 sayılı Gelir Vergisi Sirküleri ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67’nci maddesi uyarınca mevduat faizleri, repo gelirleri ve kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kâr payları üzerinden yapılacak tevkifata ilişkin açıklama yapıldığı belirtilerek, konuya ilişkin yasal düzenlemeler tekrar edildikten sonra, tevkifat uygulanması yönünden **kanuna uygun açıklamalar getirilmiş olup**, Vergi Usul Kanununun yukarıda anılan 413’üncü maddesi uyarınca yayımlanan ve **bilgilendirme mahiyetinde bulunan dava konusu sirkülerin hukuki sonuçlar doğurmak üzere yayımlanan, idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gereken genel bir düzenleyici işlem niteliğinde olduğunu kabule olanak bulunmadığından**, İdari Yargılama Usulü Kanununun 15 inci maddesinin 1 inci fıkrasının (b) bendi gereğince davanın sirkülerin iptali istemine ilişkin kısmının reddi gerekirken esasın incelenmesi suretiyle verilen kararda hukuka uygunluk bulunmamaktadır”, Danıştay Vergi Dava Daireleri, E.2007/495, K.2008/159, 22.2.2008 (DWS). Aynı yönde bir başka karar örneği için bkz., Danıştay Vergi Dava

hukuki nitelik açısından bir fark bulunmayan, yorumlayıcı-açıklayıcı, icrai nitelik taşımayan ve bu nedenle de aleyhine dava açılmayan idari işlemlerdir. Dolayısıyla, bireysel özelge ve kamusal özelge (sirküler) vergi mükellefini bağlayıcı sonuç doğurmadığı gibi, vergi yargıçlarını da bağlamaz. Bu konuda da getirilen yeni düzenlemeler bir değişiklik içermemiştir.

2.2.2.2. Açıklayıcı Sirküler- Düzenleyici Sirküler

Yukarıda değerlendirdiğimiz açıklayıcı sirkülerler, literatürde çeşitli şekillerde ifade edilen²⁸ düzenleyici sirkülerlerden ayrı tutulmak durumundadır. Vergi idaresinin, bazı durumlarda, VUK, 413'te geçen sirküler tabiri altında yayınladığı, fakat içerik olarak izahat şeklinde altlandırılmayan, genel nitelikte düzenleyici işlem mahiyetini kazanan işlemleri de bulunmaktadır. Bir sirkülerin açıklayıcı sirküler (yani kamusal özelge) veya düzenleyici sirküler olup olmadığı, “işlemin adına ve bunu yapanın niteliğine göre değil, işlemin içeriğine ve doğurduğu hukuki sonuca göre saptanır”²⁹. Bu niteliksel değerlendirme, vergi hukukunda açıklayıcı-yorumlayıcı tebliğler ile düzenleyici genel tebliğler arasındaki ayrımın³⁰ benzer bir başka versiyonudur. Bu konudaki Danıştay kararları, kesin bir takım ölçütler vermiyorsa da, nitelendirmenin “kanuna uygun olma” ve “yetki dâhilinde oluşturulma” yönlerinden yapılmaya çalışıldığı söylenebilir. Kanuna uygun sirkülerlerin açıklama mahiyetinde kabul edildiği³¹; kanunu aşar mahiyette yeni kural getiren, dolayısıyla yetki aşımı içeren sirkülerlerin³² ise düzenleyici karakter kazandığı³³, bu nedenle söz konusu düzenlemelerin dava konusu edilebileceği belirtilmelidir.

Daireleri Kurulu, E.2008/574, K. (verilmemiş), 20.3.2009, Yaklaşım Dergisi, Sayı:199, Temmuz 2009, s.271. İlgili olarak bkz., Danıştay, 4.D., E.2004/2060,K.2006/2001, 19.10.2006; Danıştay, 4D., E.2006/3015, K.2007/1057, 28.3.2007 (DWS)

²⁸ Örneğin, “düzenleyici genel tebliğ işlevi gören sirküler” (GERÇEK, ADNAN, “Sirküler”lerin Vergi Hukuku Kaynağı Olma Niteliği”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 135, Mart 2004, s.208. Ayrıca bkz., GERÇEK, ADNAN, “Sirkülerde Maliye Bakanlığı'nın Yetkisi ve Sonuçları”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 199, Temmuz 2009, s.230); “açıklayıcı sirküler- düzenleyici sirküler” (ŞENYURT, İDRİS, “Özelge ve Sirkülerin Hukuki Durumu, Yeni Özelge Sistemi ve 6009 Sayılı Kanunla Mükelleflerin İzahat Talebine İlişkin Esaslarda ve Sonuçlarında Yapılan Değişiklikler”, Vergi Dünyası, Sayı: 349 Eylül 2010, s.50).

²⁹ ÖZAY, s.373.

³⁰ KANETİ, bunları bağlayıcı Bakanlık tebliğleri- Bakanlık genel tebliğleri olarak tasniflemiştir(KANETİ, SELİM, Vergi Hukuku, 2.Bası, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1989, s. 24-25; Ayrıca bkz., SABAN, s. 44-45.

³¹ Bkz., dipnotu 27. Halbuki, Danıştay 4.Daire, niteliksel ön değerlendirmeden sonra, düzenleyici karakterde gördüğü sirkülerdeki hükümlerin kanuna uygunluğunu değerlendirmiş, sirküleri kanuna uygun bulmuştur (E.2004/2060,K.2006/2001, 19.10.2006). VDD ise kanuna uygun sirkülerleri bir açıklama olarak nitelendirmektedir

³² “İdare Hukukunda, idarenin aynı durumda olan idare edilenler için bağlayıcı objektif hukuk kuralları koyan, yani normatif nitelikte tek yanlı tasarruf olarak tanımlanan düzenleyici işlemler yürürlüğe girdiği andan itibaren hukuki sonuçlar doğurmaya başlar. İdarenin görev alanına giren konularda genel düzenleyici işlem yapma yetkisi bulunmaktadır. Ancak bu yetkinin kullanımı, kanunun öngördüğü esas ve amaca uygun olmak zorundadır. Bu husus Anayasa'nın 8. maddesinde, yürütme yetkisi ve görevinin, Anayasaya kanunlara uygun olarak kullanılacağı ve yerine getirileceği belirtilerek vurgulanmıştır... Sirküler, getirdiği bu şart ve yaptırım ile açıklama niteliğini aşarak, mükellefler hakkında hukuki sonuç doğuran düzenleyici işlem niteliği kazanmıştır. Düzenleyici işlem niteliği kazanan ve kanuna aykırı olmaması gereken sirküler ile kanunda aranmayan ve kanunun kapsamını daraltan yeni bir şart getirilmiş olup dava konusu sirkülerin bu haliyle dayanağı olan kanun ve genel tebliğlere aykırı olduğu sonucuna ulaşılmıştır”. Danıştay 4. D., E. 2006/1452, K.2006/2080, 31.10.2006, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 172, Nisan 2007, s.288. “...Dava konusu Sirkülerde yer alan düzenlemenin, üst hukuk normunun nasıl anlaşılması gerektiği konusunda Kanunda yer alan düzenlemenin yeniden yorumlanmasıyla, davacının menfaatinin doğrudan etkiler nitelikte uygulamalar içermesi nedeniyle yürütülmesi zorunlu idari işlem kapsamında görüldüğünden, davaya konu edilmesi mümkün olup, dava konusu işlemler arasında maddi ve hukuki yönden bağlilik bulunması nedeniyle de tek dilekçeyle dava açılacağından, davalı İdarenin

Bu açıdan, değişiklik öncesi mevcut hukuki durum, yenilemeden sonra da aynı şekliyle korunmuştur; ya da bu konuda bir belirleme, açıklama ve tasnifleme kanunda yapılmamıştır.

3. Vergisel İzahat Düzeninin “Değişmezi”: Bilgi Verme - Eşit Muamele Yükümlülüğü

413.maddede yapılan değişiklik öncesinde, mükelleflerin, Maliye Bakanlığında veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan izahat isteyebilecekleri, yetkili makamların da yazı ile istenecek izahatı yazı ile veya sirkülerle *cevaplamak mecburiyetinde olduğu* hükme bağlanmıştır. Kanunda yapılan değişiklik sonrasında idarenin cevap verme yükümlülüğüne ilişkin ifade değiştirilmiş, mecburiyet terimi kanundan çıkarılmıştır.

413.madde kapsamında yapılan başvurular söz konusu olduğunda, vergi mükellefinin bu konuda bir hakkının bulunduğu bahsedilemeyeceği, idarenin cevap vermek zorunda olmadığı, isterse cevap verebileceği istemezse cevap vermeyeceği görüşüne³⁴ veya cevap vereceği mükellefleri seçme olanağının bulunması ihtimaline katılmak mümkün değildir.

Vergi mükellefi açısından, izahat müessesesi anayasal dayanaklara sahip bir müessesedir. Şöyle ki, izahat talep hakkı, genel bilgi edinme hakkının vergi hukukuna özgü özel bir biçimidir. Bilgi edinme hakkının, temel bir insan hakkı olduğu³⁵; temel haklar sisteminde açıkça yer alsın veya almasın bu hakkın var olduğu³⁶ genel kabul gören bir görüştür³⁷. Bilgi edinme hakkının anayasada açıkça hüküm altına alınmadığı hallerde, bu hakkın dolaylı anayasal dayanaklarının bulunduğu³⁸, anayasada sayılı bir dizi hakka ilaveten dilekçe hakkının (AY, 74) bilgi edinme hakkını içerdiği³⁹, daha genel bir ifadeyle de bu hakkın hukuk devleti ilkesi (AY, 2) tarafından

usule ilişkin iddialarında yasaya uyarlık görülmemiştir”, Danıştay, 4.D., E.2004/2060, K.2006/2001, 19.10.2006 (DWS)

³³ “Maliye Bakanlığına sirküler yayımlama konusunda verilen yetkinin amacı, mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve duraksama yaratan hususlarda istemiş oldukları izahatın, her mükellefe ayrı ayrı verilmesi yerine, aynı durumda bulunan tüm mükelleflere aynı anda ve tek işlemle duyurulmasının sağlanmasıdır. Bu amaçla sirküler düzenlenirken, açıklama ile sınırlı olan yetki aşıp Kanunda yer almayan hukuki sonuçlar doğuran yeni düzenlemeler yapılmasına olanak bulunmamaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun yukarıda anılan 413. maddesi uyarınca yayımlanan ve *bilgilendirme mahiyetinde olan sirkülerlerin, hukuki sonuçlar doğuran, idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gereken genel düzenleyici işlem niteliğinde olmadıkları kural olarak kabul edilse de; kanunu aşan nitelikte kural koyan sirkülerlerin, genel düzenleyici işlem mahiyetinde oldukları kabul edilerek*, iptalleri için açılan davaların 2575 sayılı Yasa’nın 24. maddesi uyarınca Danıştay’ca incelenerek sonuçlandırılmalarında usule aykırılık bulunmamaktadır. Uyuşmazlık konusu Sirkülerin incelenmesinden, Vergi Usul Kanunu’nun 413. maddesinde Maliye Bakanlığında veya Bakanlığın yetkili kıldığı makama *vergi uygulamaları ile ilgili olarak açıklama yapma konusunda verilen yetki aşılarak, yatırım indirimi ve özel maliyet bedeli uygulamaları yönünden Kanunda yer almayan hukuki sonuçlar doğuracak genel nitelikte düzenleme yapıldığı anlaşılmaktadır*. Bu durumda, *düzenlemenin yetki aşımı nedeniyle hukuka aykırı olduğu* sonucuna varılmıştır”. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E.2007/49, K.2008/249, 18.04.2008, Yaklaşım Dergisi, Sayı 199, Temmuz 2009, s.278.

³⁴ DOĞRUSÖZ, “Muktezanın Yeniden Düzenlenme Gereği”, s.261.

³⁵ KAYA, CEMİL, İdare Hukukunda Bilgi Edinme Hakkı, Seçkin Yay., Ankara, 2005, s.60, dip notu 254.

³⁶ KAYA, s.60, dip notu 268.

³⁷ AKILLIOĞLU, TEKİN, İnsan Hakları - I, AÜ. SBF. İnsan Hakları Merkezi Yay., No. 17, Ankara, 1995, s.185.

³⁸ KAYA, s.209.

³⁹ KAYA, s.209-210.

genel olarak düzenlendiği⁴⁰ doktrinde kabul edilen bir durumdur. Yakın tarihli anayasa değişikliği sonucunda⁴¹, AY, 74'te açıkça düzenleme altına alınan bilgi edinme hakkı izahat talep hakkını da içerir. Dolayısıyla, vergi mükellefinin izahat talep hakkı, hukuk devletinde idarenin izahat verme ödevini ifade eder.

Vergi idaresi açısından, konu, demokratik hukuk devletinde idarenin maddi hukuk ve usul hukuku açısından sınırlandırılmasını ifade eden, dolayısıyla idareye yüklenmiş bir dizi ödevde gönderme yapan mükellef hakları ekseninde değerlendirilmelidir⁴². İzahat müessesesinin kapsamının daraltılması (örneğin sadece bazı vergiler bakımından başvuruların kabulü), başvuruda bulunabilecek mükelleflerin sınırlandırılması veya izahat kapsamında değerlendirilmeyecek başvuruların, yani reddedilebilecek başvuru konularının ortaya konulması başka bir durum, idarenin başvurulara cevap vermeme olanağının bulunduğunu söylemek ise başka bir durumdur. Sayılan sınırlama hallerinde idare yine bir "cevap" vermek zorundadır, fakat buradaki yanıt "ret" şeklinde gerçekleşir⁴³. Diğer bir deyişle, idarenin başvuruları ret olanağının bulunması, başvurulara yanıt yükümlülüğü ile karıştırılmamalıdır. Elbette, sisteme bakıldığında, idarenin cevap süresinin kanunda belirlenmemiş olması⁴⁴ veya cevap vermediği hallerde ortaya çıkan hukuki sürecin açık olmaması⁴⁵ ya da yanıt vermeme hallerinde uygulanabilecek yaptırımların bulunmaması gibi argümanlar ileri sürülebilir; ama bütün bu argümanlar, ilkesel yaklaşımı özünde etkilemez.

Diğer yandan, özelge talepleri bakımından, olay, konu, koşul ve uygulanacak kanun hükmü bakımından aynı durumda olan vergi mükellefleri için, sirküler yayınlama seçeneğinin de tercih edilmediği hallerde, bunlardan birine özelge verilmesi, diğerine ise verilmemesi - yani talebin reddi- de idarenin eşit muamele yükümlülüğü açısından kabul edilemez. Bu anlamda, vergi idaresinin mükellefler arasında, olayın koşullarına ilişkin bir farklılık olmadığı sürece, makul ve haklı bir nedene (örneğin vergi kanunlarının suistimaline/vergiden kaçınmaya ilişkin şüphe)⁴⁶ dayanmaksızın seçim yapması düşünülemez. Sistem bütünü içinde, emsal özelge havuzu - emsal

⁴⁰ KAYA, s.210, dip notu 7.

⁴¹ Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, No. 5982, RG. T. 13.5.2010, No. 27580. Söz konusu Anayasa Değişikliği, 12 Eylül 2010 Tarihinde yapılan referandum sonuçlarının 23.9.2010 tarih ve 27708 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanması (Yüksek Seçim Kurulu Karar no.846) ile yürürlüğe girmiştir

⁴² Vergi mükellefinin bilgi edinme ve dinlenme hakkına kurumsal yaklaşım açısından bkz., OECD, Taxpayer's Rights and Obligations, Paris, 1990, s.12; OECD, Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note, Centre for Tax Policy and Administration Tax Guidance Series, General Administrative Principles - GAP002, Paris 2003, s.4. Literatürdeki yaklaşımlar açısından bkz., BENTLEY, DUNCAN, Taxpayer's Rights: Theory, Origin and Implementation, Kluwer Law International, The Netherlands, 2007, S.348-351; ROMANO, s.221 vd.

⁴³ Örneğin, Yönetmelik, m.11(1))' de "yazılı ve gerekçeli" red- olumsuz bildirim yükümlülüğü yer almıştır.

⁴⁴ VUK, 413 eskiden olduğu gibi, bir cevap süresi öngörmemektedir. Bununla beraber, mevzuat bütününde 30 gün (3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun, m.7), 60 gün (İYUK, m.10), 45 gün şeklinde çeşitli cevap süreleri mevcuttur. Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik (RG.T.31.7.2009, No.27305) hükümleri çerçevesinde, GİB tarafından yayınlanan Kamu Hizmet Standartları Tablosu'nda özelge cevaplama süresi, en geç 45 gün olarak belirlenmiştir.

[http://www.gib.gov.tr/index.php?id=428&tx_ttnews\[tt_news\]=1461&tx_ttnews\[backPid\]=27&cHash=fba031f853](http://www.gib.gov.tr/index.php?id=428&tx_ttnews[tt_news]=1461&tx_ttnews[backPid]=27&cHash=fba031f853); Bkz, OZANSOY, s.64; ÖZ, s.14.

⁴⁵ DOĞRUŞÖZ, BUMİN, "Özelge Konusunda Yenilikler", Referans Gazetesi, 31.5.2010.

⁴⁶ ROMANO, s.315 vd.

havuzundaki özelgeye uygun özelge üretimi- özelgelerin kamuya açıklanması unsurlarını da göz önüne alarak, bu türden seçmece ve/veya farklı özelge verme-vermeme uygulamalarının hukukten mümkün olmadığı sonucuna varmak gerekir. Bu konuya ilaveten, yenilenen sistemde, özelgelerin, vergi mahremiyetine ilişkin kurallar gözetilmek şartıyla kamuya açıklanacağı da göz önüne alınarak, durum ve koşulları emsal özelgelerden biri ile aynı olan vergi mükellefinin özelge talebinin reddi halinde, eşit muamele talebiyle yargısal süreçlere başvuru olanağının da tartışılması gerektiği vurgulanmalıdır. Eğer merkezileşmiş sistem, emsal havuzdaki tip özelgeye uygun özelge üretimini öngörüyorsa, vergi mükellefinin başvurusu halinde, koşulların aynılığına dayanarak aynı içerikte özelge verilmesi yönünde makul bir beklentinin olacağı kuşkusuzdur. Böylesi durumlarda, talepte bulunan sonraki vergi mükellefine haklı bir nedene dayanmaksızın özelge verilmemesi/reddi, eşit muamele yükümlülüğünün ihlali anlamını taşır. O nedenle, emsal havuzdaki tip özelge emsal havuzdan çekilmediği ve iptal edilmediği sürece, en azından özelge verme konusunda - ve bir adım daha atarak aynı içerikte özelge verme konusunda- idarenin bağlanmadığını söylemek mümkün değildir⁴⁷.

4. Vergisel İzahat Düzeninin “Belirsiz Değişeni”: Özelge ve Sirkülerle Bağlanma

Vergisel izahatların hukuki sonuçları, kanun değişikliği öncesinde VUK, 369 ve VUK, 413’te düzenlenmişken, kanun değişikliğinden sonra bu konuda yegâne hüküm VUK, 369’da yer almıştır. Özelge ve sirküler açısından kuşkusuz en önemli konu, bunların hukuki etkisidir. Kanun değişikliği sonrasında, vergi idaresinin ürettiği ve vergi mükellefine ilettiği görüşle bağlanıp bağlanmadığı, ya da ne oranda bağlandığı meselesi açık değildir.

4.1. Kanun Değişikliği Öncesinde

Kanun değişikliği öncesinde, VUK, 413(3)’de “alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez” hükmü yer almıştır. Buna ilaveten, VUK, 369’da⁴⁸, a) yetkili makamların yanlış yazılı izahatta bulunmuş olması, b) görüş değişikliği ve c) içtihat değişikliği, “yanılma” olarak kabul edilmiş; ceza sorumluluğunu ortadan kaldıran haller olarak düzenleme altına alınmıştır. Bu üç sebep de yanılma olarak muamele gördüğünden, üç halde hukuki sonuç da sadece vergi cezaları bakımından hüküm ifade etmiştir.

VUK, 369(1) sadece vergi idaresinin verdiği vergisel izahatları değil, vergisel izahat vermeye yetkili olsun olmasın her türlü resmi kurum tarafından verilen yanıtıcı

⁴⁷ ROMANO’nun bu konuda aktardığı Amerikan Hukuku içtihadına değinmek yerinde olur: IBM Corporations v. United States davasında, IRS’in bilgisayar satışı yapan rakip şirketler arasında yaptığı ayrımcılık tartışılmıştır. IRS, bir bilgisayar şirketine satış vergisi istisnasından yararlanabileceğine ilişkin bir özelge vermiştir. IBM şirketi de aynı konuda özelge talep etmiştir. IRS söz konusu talebi iki yıl sonra reddetmiş, rakip şirkete verdiği özelgeyi de iptal etmiştir. Fakat iptal kararı geçmişe uygulanmamıştır. Yani özelgenin uygulandığı iki yıllık süre boyunca ayrımcı bir muamele ortaya çıkmıştır. Mahkeme, aynı durumda olan iki şirkete farklı muamelede bulunmanın hiçbir makul nedene dayanmadığına, IBM şirketinin, rakip şirketin aldığı özelge çerçevesinde istisnadan faydalandığı iki yıllık süre boyunca ödediği satış vergilerinin iadesine karar vermiştir. IBM Corporations v. United States, 343 F.2d 914 (Ct. Cl. 1965), cert denied, 382 U.S. 1028 (1966) (ROMANO, s.318, dip notu 89).

⁴⁸ (Değişiklik öncesi metin) Yanılma- VUK, m. 369

Aşağıda yazılı hallerde vergi cezası kesilmez:

1. Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları;
2. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması.

açıklamaları kapsayan genel düzenleme mahiyetinde iken, VUK, 413(3) sadece vergisel izahatları kapsayan özel düzenleme niteliğini taşımıştır⁴⁹.

Bu iki hüküm çerçevesinde, kendisine verilen yazılı bireysel özelgeye uygun hareket eden ve aldığı açıklamaya uygun işlem yapan vergi mükellefleri bakımından özelge, vergi aslı için herhangi bir ek tarhiyat imkânını ve hatta gecikme faizi uygulamasını ortadan kaldırmamakla birlikte, vergi cezaları söz konusu olduğunda cezai sorumluluğu ortadan kaldıran bir sebep olarak değerlendirilmiş, bu gibi durumlarda vergi cezası kesilmesi mümkün olmamıştır. Daha sonra sisteme sirküler (kamusal özelge) de eklendiğinde, talepleri sirküler yayınlanmak suretiyle karşılanan veya talepte bulunmasa bile durumları yayınlanan sirkürelere uygun olan vergi mükellefleri, bu sirkürelere uygun işlem yaptığı takdirde, durumları VUK, 413 (3) çerçevesinde değerlendirilmiş, böylece sirküler, vergi aslına ilişkin ek tarhiyatı değil ama vergi cezasını ortadan kaldıran bir işlem olarak kabul görmüştür⁵⁰. Bu çerçevede, vergi mükellefine verilen izahat, vergi idaresi bakımından *kısmen bağlayıcı* mahiyet arz etmiştir.

4.2. Kanun Değişikliği Sonrasında

Değişiklik sonrasında, VUK, 413(3) düzenlemesi kaldırılmıştır. Konuyla ilgili yeğâne düzenleme, genel hüküm mahiyetindeki VUK, 369'dur. Bu madde, "yanılma"nın ve "görüş değişikliği"nin hukuki sonuçlarını düzenlemektedir⁵¹. VUK, 369'un yeni haline göre artık iki yanılma sebebi vardır: Birincisi, yanlış yazılı izahat verilmesi; ikincisi ise içtihat değişikliğidir⁵². Kanunun lafzı, bu iki sebebin gerçekleşmesi halinde, vergi cezası ve gecikme faizinin uygulanmayacağı yönündedir. Görüş değişikliği ise artık bir yanılma sebebi değildir. Yanılmadan ayrıca düzenlenen bu sebep gerçekleştiğinde, kanun, vergi aslı, vergi cezası ve gecikme faizinin uygulanmayacağını öngörmektedir. İlk bakışta ve şeklen aradaki en önemli farkın vergi aslında ortaya çıktığı söylenebilir. O zaman hangi durumların yanılma, hangi durumların görüş değişikliği olduğunu belirlemek gerekir. Fakat sistemi çözmek için bu dahi yetmemektedir. Şöyle ki, değişiklik sonrasında, özelge ve sirkülerin sonuçlarının, inceleme esaslarının düzenlediği maddelerden bağımsız okunması mümkün değildir; bu iki hüküm demeti birlikte değerlendirildiğinde ise

⁴⁹ Bu iki farklı hükmün mevzuatta yer almasının sebebi, başlangıçta, VUK, 369' un sadece kusur ve usulsüzlük suçlarını, VUK, 413'ün ise kaçakçılık suçunu da kapsamasıdır. Süreç içinde, 369 uncu maddenin tüm vergi suçlarını kapsayacak şekilde değiştirilmesi sonucunda, iki hükmün mevcudiyeti bir tekrar mahiyetini kazanmıştır; bkz., ATEŞ, s.629-631.

⁵⁰ "...Bundan böyle, mükelleflere kolaylık sağlamak amacıyla tayin edilen muktezalardan özellik arz edenler periyodik olarak sirküler halinde yayımlanacaktır. Ayrıca, Bakanlığımızca, yapılacak mukteza taleplerinin sirkülerle cevaplandırılması yoluna gidilebilecektir. Sirkülerler, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün www.gelirler.gov.tr internet adresinde yayımlanacaktır. Durumları sirkülerde yayımlanan olaya uyan ve yapılan açıklamalar doğrultusunda işlem yapan mükellefler adına Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesinin son fıkrasında yer alan hüküm uyarınca herhangi bir cezai işlem yapılmayacaktır"; Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No. 315, RG. T.30.4.2003, No. 25094.

⁵¹ (Değişiklik sonrası metin) Yanılma ve görüş değişikliği- VUK, m. 369

Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.

⁵² İchtihat değişikliği, VUK, 413'teki özelge ve sirkülerle ilgili olmayıp, yargı organlarının kararlarını nitelendirmektedir; o nedenle burada ayrıca değerlendirilmemiştir.

hem şekli hem de maddi olarak birbirini bütünlemeyen, ya da arzu edildiği varsayılan sonuçtan farklı bir hukuki tablo ortaya çıkmaktadır.

4.2.1. Yanlış Bireysel Özelgeler: Yanılma

4.2.1.1. Bireysel Özelgenin Yanlışlığı

VUK, 369'a göre, "yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile *yanlış izahat* vermiş olmaları ... halinde *vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz*" demektedir. Maddede geçen "yanlış yazılı içtihat" kavramının uygulanabileceği hallerden biri⁵³ de VUK, 413 çerçevesinde, bireysel özelgelerdir. Bireysel özelgeler, vergi mükellefine verilen "yazılı" açıklamalardır. Bu konuda bir kuşku yoktur. Bu durumda vergi mükellefine verilen bireysel özelgenin yanlışlığı kavramı ve bu yanlışlığın nasıl ortaya konulacağı konusu incelenmelidir. Bunun için de, vergi incelemesine ilişkin hükümler ile yanılmaya ilişkin hükümler birlikte değerlendirilmek durumundadır.

4.2.1.1.1. Yanlışlığı Tespit Usulü

Yönetmelik hükümlerine göre, özelge, mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından sürekli mükellefiyetlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklardan talep edilir (Yön., m.10(1)). Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklar, özelge taleplerini esas ve usul koşulları yönünden değerlendirir (Yön., m.11(1)). Konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından ilk defa özelge talep edilen hususlara ilişkin olarak özelge taslağı hazırlanarak, Başkanlığa gönderilir ve Komisyonun onayından sonra özelge tayin edilir (Yön., m.11(2)). Sözü edilen Komisyon, VUK, 413(3) gereğince⁵⁴, özelge oluşturma ve gerekli görmesi halinde sirküler yayınlama konusunda⁵⁵ yetkili makamdır. Bu haliyle sistem merkezi bir sistemdir. Komisyon gönderilen özelge taslaklarını aynen veya değiştirerek onaylama ve sirküler hazırlama ve yayınlama konusunda yetkilendirilmiştir (Yön., m.6, m.13). Komisyonun onayladığı özelgelerin, emsal özelge havuzuna konulması öngörülmüştür. Bundan sonra, vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklar tarafından, tamamen aynı nitelikteki olaylar bakımından özelge verilmesi mümkündür, fakat verilecek özelgelerin Komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya emsâl özelge havuzunda yer alan özelgelere uygun olması şarttır (Yön.11(4)). O halde, ilk özelge ve sirkülerlerdeki görüşler, *daha sonra verilecek özelgeler bakımından bağlayıcıdır*. Bu düzenlemelerin, VUK, 140'daki bireysel inceleme süreçleri ile uyumunu ölçmek gerekir.

VUK, 140(5), vergi inceleme elemanlarının, vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenlemeyeceklerini hükme bağlamıştır. Burada "özelgeye" uygunluk ifadesi yer alma-

⁵³ VUK, 369'daki yanılma, elbette sadece VUK, 413'le ilgili değildir; bu madde çerçevesinde olmayıp başka resmi kurumlardan verilen yanılıcı izahatlar da kapsama dâhildir. Ancak burada, kanunun bütünü açısından değerlendirme yaparken, sadece VUK, 413 açısından ortaya çıkan/çıkabilecek sonuçlara ilişkin bir düşünce sistematığı geliştirilmiştir.

⁵⁴ VUK, 413(3)- Sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur. Ayrıca bkz., Yönetmelik, m.4.

⁵⁵ Yönetmelik, m.5 – (1) Komisyon, mükelleflerin ve vergi sorumlularının özelge taleplerine uygun olarak özelge tayinine yetkili makamlarca hazırlanan özelge taslaklarını değerlendirerek tayin edilecek özelgeleri ve gerekli görmesi halinde vergi uygulamalarına ilişkin olarak tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve tereddüt edilen hususlara açıklık getirmek amacıyla yayımlanacak sirkülerleri oluşturur.

miştir. Sadece bu madde temelinde bakıldığında, vergi inceleme elemanlarının bireysel özelgelere değil ama kamusal özelgelere uymak zorunda olduğu gibi bir sonuç çıkmaktadır. Buna karşılık, VUK, 140'da vergi inceleme raporlarının artık rapor değerlendirme komisyonları, belirli tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren raporların da doğrudan merkezi rapor değerlendirme komisyonları tarafından ön denetime tabi tutulması söz konusudur⁵⁶. Bu değerlendirme komisyonları, inceleme raporunun vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve *özelgelere* uygunluğunu değerlendirecektir. Demek ki rapor değerlendirme komisyonları, hem açıklayıcı (kamusal özelge) hem düzenleyici sirkülere uygunluk açısından bir denetim yapacaktır. Fakat rapor değerlendirme komisyonları, bir de “özelgelere uygunluk” denetimi yapmaktadır. Bu durumda, raporun, VUK, 140(5) çerçevesinde kendisine aykırı rapor düzenlenmesi mümkün olan bir özelgeye uygun olup olmadığı ölçülmesi yapılmaktadır. Bu uyumsuz düzenlemeler nasıl değerlendirilecektir? Özelgelere uygunluk denetimi de yapıldığına göre, bu durumda vergi mükellefinin kendisine verilsin verilmesin, emsal özelge havuzunda yer alan bütün özelgelere uygunluğun denetlendiği sonucuna varmak gerekir; o halde, merkezi olarak oluşturulmuş bütün özelgeler (mükellefe verilen özelge dâhil) vergi inceleme elemanlarını bağlamalıdır. Böylesi bir durumda da hiçbir zaman yanlış özelge tespiti yapılamayacağı, yanlış hükümün uygulanamayacağı gibi bir sonuç çıkmaktadır. Burada kanun hükümleri birbirini tamamlamamaktadır, VUK, 140(5) ile 140(6) uyumsuzdur; 140(6)'daki hüküm özelgelere tam bağlayıcı bir karakter yüklemekte; deyim yerindeyse bunlara tebliğ veya sirküler muamelesi yapmaktadır. Bu da aslında oluşturulan sistem çerçevesinde normaldir; çünkü bireysel özelgelerdeki görüş, artık merkezi görüştür. Diğer yandan, kanun özelgedeki yanlışlığın tespiti için, “...rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özelgenin 369'uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde...” demektedir. Bu kendiliğinden mi olacaktır? Bu süreci harekete geçiren inceleme elemanı değil midir? İnceleme elemanı özelge ile bağlı ise değildir, rapor zaten olumlu bir rapordur. İnceleme elemanı özelge ile bağlı değilse, aşağıdaki varsayımlar üretilebilir:

Varsayım 1: Vergi mükellefi kendisine verilen özelgeye uymamıştır; inceleme elemanı raporunda olaya özelgedeki görüşü uygulamıştır; rapor değerlendirme komisyonu da bunu denetler; bu halde ortada zaten bir yanlış durumu yoktur.

Varsayım 2: Vergi mükellefi kendine verilmeyen fakat emsal özelge havuzundaki özelgeye uymamıştır; inceleme elemanı raporunda emsal özelgeyi uygulamıştır; rapor değerlendirme komisyonu da bunu denetler; bu halde de ortada bir yanlış durumu yoktur.

Varsayım 3: Vergi mükellefi kendisine verilen özelgeye uymuştur; inceleme elemanı özelgedeki görüşün kanuna uygun olmadığı; yanlış olduğu görüşündedir; rapor değerlendirme komisyonu özelgeye uygunluk denetimi yaparken olaya özelgenin uygulanması gerektiği sonucuna varmıştır; demek ki bu durumda inceleme elemanı ile rapor değerlendirme komisyonu arasında görüş ayrılığı ortaya çıkmıştır. Kanun, böylesi bir uyumsuzluğun alt rapor değerlendirme komisyonunda çıkması halinde, konunun merkezi rapor değerlendirme komisyonuna gitmesini öngörmüştür. Merkezi rapor değerlendirme komisyonu mevzuata ve özelgeye uygunluk denetimi ya-

⁵⁶ Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Teşekkülü İle Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik, RG.T.31.12.2010, No. 27802.

parken; alt rapor değerlendirme komisyonunun görüşü doğrultusunda görüş ürettiği takdirde, bu görüş kesindir; inceleme elemanı buna uymak zorundadır; ama bu durumda değil yanılma durumu, ek tarhiyat dahi yoktur.

Varsayım 4: Vergi mükellefi kendisine verilen özelgeye uymuştur; inceleme elemanı özelgedeki görüşün kanuna uygun olmadığı; yanlış olduğu görüşündedir; alt rapor değerlendirme komisyonu özelgeye uygunluk denetimi yaparken olaya özelgenin uygulanması gerektiği sonucuna varmıştır; bu durumda konu merkezi rapor değerlendirme komisyonuna gidecektir. Merkezi rapor değerlendirme komisyonu da mevzuata ve özelgeye uygunluk denetimi yaparken; inceleme elemanının görüşü doğrultusunda özelgenin yanlış olduğu kanaatine vardığında, kanun konunun bir karma özelge değerlendirme komisyona gitmesini öngörmektedir⁵⁷. Karma komisyon, yani yanlış izahatı belirlemeye yetkili komisyon, ikisi özelge oluşturma komisyonundan⁵⁸ ve üçü merkezi rapor değerlendirme komisyonundan⁵⁹ olmak üzere beş üyeden oluşmaktadır. Kanun, bu komisyonun kararlarının rapor değerlendirme komisyonlarını ve vergi inceleme elemanlarını bağlayacağını belirtmektedir⁶⁰. Bu halde, ortada bir yanlış izahat uygulaması vardır.

Varsayım 5: Vergi mükellefi aldığı özelgeye uymuştur; inceleme elemanı özelgedeki görüşün kanuna uygun olmadığı; yanlış olduğu görüşündedir; alt rapor değerlendirme komisyonu özelgeye uygunluk denetimi yaparken özelgenin yanlış olduğu kanaatine varmıştır. Bu durumda, alt rapor değerlendirme komisyonu ile vergi inceleme elemanı arasında bir uyumsuzluk yoktur, fakat kanun gereği konunun karma özelge değerlendirme komisyonuna iletilmesi gerekmektedir. Söz konusu komisyonun kararları nihaidir. Bu halde de, ortada bir yanlış izahat uygulaması vardır.

Bu durumda, bireysel özelgelerin “yanlışlığı” sadece karma özelge değerlendirme komisyonunun kararına bağlıdır. Fakat emsal özelge havuzundaki özelgelere uygunluk denetimi, emsal özelge havuzundaki özelgelerin inceleme elemanını bağlayıcılığı göz önüne alındığında nasıl bir hukuki sonucun ortaya çıkacağı belirsizdir; bu açıdan VUK, 140’daki yeni inceleme esasları ile VUK, 369 uyumlu değildir.

⁵⁷ Rapor Değerlendirme Komisyonları Yönetmeliği, Yanlış izahat, m. 17 – (1) Rapor değerlendirme komisyonları, yaptıkları değerlendirme sırasında verilmiş bir özelgenin Kanunun 369 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde; söz konusu özelgeyi, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile Kanunun 413 üncü maddesine göre oluşturulan komisyonun iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyona gönderirler.

(2) Birinci fıkrada belirtilen beş kişilik Komisyonun üyeleri Bakan tarafından belirlenir.

⁵⁸ İzahat Yönetmeliği, 4 – (1) Komisyon, Başkanlık bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil etmesi hâlinde gelir yönetimi daire başkanlıklarından sorumlu olan bir başkan yardımcısının başkanlığında, üç kişiden az olmamak şartıyla gelir yönetimi daire başkanlıklarından sorumlu daire başkanlarından teşekkül eder.

⁵⁹ Rapor Değerlendirme Komisyonları Yönetmeliği, 6 – (1) Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu, Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı bünyesinde oluşturulan rapor değerlendirme komisyonlarının üyeleri arasından Bakan tarafından görevlendirilecek üçer üye olmak üzere toplam dokuz üyeden teşekkül eder.

⁶⁰ VUK, 140, f.4- “Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özelgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413 üncü maddeye göre oluşturulan komisyonun iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilir. Bu komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlar.

4.2.1.1.2. Yanlışığın Konusu

Kanun, "...verilmiş bir özelgenin 369'uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde..." (VUK, 140(4)) demekte, göndermede bulunan VUK, 369'da ise sadece "...yanlışı izahat..." kavramı geçmektedir. Buradaki "yanlışı"lık ne demektir? Özelgede uygulama konusu kanun hükmünün yorumunun hukuka uygun olmaması mı, özelgedeki soyut hüküm ile somut olay arasındaki nitelendirmenin hukuka uygun olmaması mı, özelgeye konu somut olayın olgu ve koşullarının mükellefin verdiği bilgiye nazaran farklılığının belirlenmiş olması mı, özelgeye konu mükellef tarafından tariflenen olayın bir tertipten ibaret olduğunun belirlenmesi ve dolayısıyla özelgenin hüküm ifade etmediğinin tespiti mi, yoksa hepsi birden mi kavramın içeriğini oluşturmaktadır?

Bu soruların yanıtı, ancak özelge talep formunda⁶¹ yer alan açıklamalardan yola çıkarak bulunabilmektedir. Formda, "*Özelgeyi Hükümsüz Kılan Unsurlar: Verilen özelgeler, özelgenin talep edildiği ilgili vergilendirme döneminde yürürlükte olan kanunlar çerçevesinde geçerlidir. Olayın gerçek mahiyetinin mükellefin özelge talebinde belirttiği hususlardan farklı olduğunun anlaşılması durumunda ve Özelge Talep Formunun ve eklerinde yer alan bilgilerin gerçeği yansıtmadığının tespiti durumunda verilmiş olan özelge geçersiz olacaktır*" açıklaması yer almaktadır. Hükümsüzlük, işlemin yok hükmünde olması anlamına gelir; yani bireysel özelge baştan beri hukuk âleminde var olmamıştır. Hükümsüzlük sebeplerine bakıldığında, "vergisel suistimal" (*olayın gerçek mahiyeti*) ve "maddi olayın koşullarının doğru tanımlanmamış olması" (*bilgilerin gerçeği yansıtmaması*) - ki bu kategori literatürde ihmal (omission), gerçeğe aykırı beyan (misrepresentation), olguların değişmesi (change of facts) kavramları ile ifadelendirilir⁶²- halinde bireysel özelge yok hükmündedir; bu hukuki sonuç kendiliğinden hüküm ifade eder. Kanun değişikliği için şunu söylemek gerekir; bireysel özelge yorumlanan ve olaya uygulanan "yürürlükteki" bir kanuna ilişkindir; kanun değişikliği halinde, özelge bu değişiklik tarihi itibarıyla geçerliliğini ileriye doğru yitirir⁶³. Formdaki ifade herhalde, birden fazla vergilendirme döneminde tekrarlanan işlemler için, sonraki dönemlerde kanun değişikliği olduğu takdirde, özelgenin bu değişiklikten sonra hüküm ifade etmeyeceğini söylemek istemektedir. Hükümsüzlük sebeplerinin ve hükümsüzlüğün tespitine ilişkin usuli sürecin, bir talep formunda değil, kanunda belirlenmiş olması gerekirdi diyerek devam edelim. Formdaki ifadenin hukuki konumlandırması şunu düşündürmektedir: Özelgenin hükümsüzlüğü ile yanlışığın farklı müesseselerdir; o zaman yanlışığın tespiti, herhalde, sadece "belirsiz ve kuşkulu" bir durum ile ilgili hatalı-hukuka aykırı yorumu-görüşü ifade etmektedir.

Peki, bireysel özelgedeki görüşün "yanlışı" olduğu belirlenince ne olacaktır⁶⁴? İdare hukukunda işlem veya kararlar, ileriye etki edecek şekilde "kaldırma"⁶⁵, geriye etki

⁶¹ http://www.gib.gov.tr/dilekce/ozelge_talep_formu.html

⁶² ROMANO, s.262.

⁶³ ROMANO, s. 262-263.

⁶⁴ Örneğin, Amerikan hukukunda, IRS, hatalı veya artık idarenin görüşünü yansıtmayan özelgeleri iptal etme (revocation) veya değiştirme (modification) yetkisine sahiptir. İptal ve değiştirme, geçmişe etkili olarak uygulanabileceği gibi, iptal tarihinden itibaren ileriye dönük olarak da uygulanabilir. Bu uygulamanın kapsam ve koşulları için bkz., Internal Revenue Bulletin: 2009-1, January 5, 2009, Rev. Proc. 2009-1, (http://www.irs.gov/irb/2009-01_IRB/ar06.html). Uygulamanın özeti için bkz., ROMANO, s.259 vd.

⁶⁵ GÖZBÜYÜK/TAN, İdare Hukuku, C.1, 5.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s.515.

edecek şekilde “geri alma”⁶⁶ ile - ki buna çoğu kez işlemin iptali de denilir⁶⁷- sona erdirilebileceği gibi “değiştirme” veya “düzeltme”⁶⁸ konusu da edilebilir. Yönetmelikte⁶⁹ karma “komisyon tarafından bir özelgenin kanunlara aykırı olduğu yönünde bir karar verilirse, söz konusu özelge kanunlara uygun hale getirilir” denmektedir. “Özelgenin kanuna uygun hale getirilmesi” ne demektir? Özelge geri mi alınmaktadır, değiştirilmekte midir, havuzdan mı çekilmektedir, yerine yeni görüş içeren bir özelge oluşturulmakta ve emsal havuzuna mı konulmaktadır? Bireysel işlemin geri alınması ise, idare hukukunda geri almaya ilişkin bir dizi koşul ve sınırlama⁷⁰ nasıl konumlandırılacaktır? Yok eğer, özelge işlemi tahvil konusu ediliyor ve emsal havuzla ilişkilendiriliyorsa, bu durumda özelgeye bir sirküler muamelesi yapılıyor demektir; artık bu yeni işlem herhalde bir bireysel özelge mahiyetinden çıkmakta ve niteliksel olarak bir görüş değişikliği mahiyeti kazanmaktadır.

Bir belirsizlik alanı da şudur; bireysel özelgenin bir genel tebliğde ifade edilen uygulama ve görüşe uyumlu olarak üretildiğini, genel tebliğ-özelge paralelliğinin tebliğdeki bir görüş değişikliği ile bozulduğunu, özelgedeki görüşün artık vergi idaresinin görüşünü yansıtmadığını, bu anlamda hatalı olduğunu düşünelim, bu durumda önceki özelgenin akıbeti ne olacaktır? Talep formundaki açıklamalarda, kanun değişikliğine gönderme vardır; fakat kanuna dayalı düzenleyici işlemlerdeki değişikliklere değinme yoktur. Hâlbuki bu türden görüş değişiklikleri, VUK, 369(2)’de ayrıca vergi aslına da etki edecek şekilde düzenlenmiştir. Bu türden görüş değişikliklerinde, yeni tebliğle uyumsuz olan ve emsal havuzda yer alan özelgelerin ne gibi bir muameleye tabi tutulacağı da belirlenmemektedir.

Yukarıda belirlenen çelişki ve boşluklar ancak şöyle açıklanabilir: Kanuna ilişkin görüş oluşturma (özelge) ve kanunu uygulama (inceleme) süreçlerindeki yeni düzen, aslında hukuki sonuçlar bakımından tam bağlayıcı bir sistemin yapıtaşlarını içermekte, sistemin bu unsurunun tamamlanmaması bütünlüğün bozulmasına ve çeşitli boşluklara sebep olmaktadır.

4.2.1.2. Bireysel Özelgenin Yanlışlığının Sonucu: Yanılma

4.2.1.2.1. Ceza ve Faiz Bakımından

VUK, 369 kanununun ceza hükümlerine ilişkin bölümünde, cezaların ödenmesi ve kalkması alt başlığı altında yer alan ve son değişikliğe kadar vergi cezaları bakımından hukuki sonuçlar doğurduğu için sistematik olarak doğru bir düzenleme mahiyeti taşıyan bir hükümdür. VUK, 369’daki yanılma, Türk Ceza Kanunu (TCK), 30’da⁷¹ hükme bağlanan, Kabahatler Kanunu’nun (KK) atfı dolayısıyla kabahatler bakımın-

⁶⁶ GÖZÜBÜYÜK/TAN, s.516.

⁶⁷ ÖZAY, s.554.

⁶⁸ GÖZÜBÜYÜK/TAN, 512-513.

⁶⁹ Rapor Değerlendirme Komisyonları Yönetmeliği, m. 17 – (7).

⁷⁰ GÖZÜBÜYÜK/TAN, s. 520.

⁷¹ Türk Ceza Kanunu, m.30, Ceza Sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Nedenler başlığını taşıyan İkinci Bölümde düzenlenmiştir: Hata Madde 30- (1) Fiilin icrası sırasında suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmeyen bir kimse, kasten hareket etmiş olmaz. Bu hata dolayısıyla taksirli sorumluluk hali saklıdır.

(2) Bir suçun daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli hallerinin gerçekleştiği hususunda hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır.

(3) Ceza sorumluluğunu kaldırان veya azaltan nedenlere ait koşulların gerçekleştiği hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır.

(4) İşlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, cezalandırılmaz.

dan da uygulanan⁷², kusurluluğu etkileyen bir hal⁷³ olarak kabul edilen⁷⁴, hata (yanılma) müessesesinin özel bir şeklidir. Şöyle ki, hata (yanılma), bir konu hakkında yanlış bilgiye sahip olma ya da hiç bilgisi olmamadır. Hatanın ceza hukukunda sorumluluğu etkilemesi ancak bazı hallerde mümkündür⁷⁵. Hata, hukuki hata ve fiili hata şeklinde gerçekleşebilir. Hukuki hata, yapılan davranışın hukuk kurallarınca yasaklandığının bilinmemesi anlamına gelir⁷⁶. TCK, 4'te ceza kanunlarını bilmemenin mazeret sayılmayacağı belirtildikten sonra, 30(4)'te işlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişinin cezalandırılmayaacağı hükme bağlanmıştır⁷⁷. Kaçınılmaz hata sebebiyle, fiilin hukuka aykırılığının bilincinde olmama, fiili meşru sanma durumunda kişinin kusurlu sayılmaması söz konusudur⁷⁸. Kanunun yanlış yorumlanmasının bir resmi makam tarafından verilen bilgiye dayanması halinde de hukuki hata mevcuttur⁷⁹. Bu açıdan, VUK, 369'daki yanılma, hukuki hataya ilişkin bir düzenlemedir ve TCK 30(4) hükmünün vergi hukukuna özgü bir biçimi olarak kusurluluğu ortadan kaldıran⁸⁰ bir sebep olarak değerlendirilir. Bütün bu açıklamalar, VUK, 369'da, yanlış yazılı izahat verildiğinde vergi cezasının kesilmemesinin öngörüldüğü bölüm açısından geçerlidir. Fakat maddede yapılan değişikliklerle artık gecikme faizinin de uygulanmaması hükme bağlanmıştır. Oysa gecikme faizinin niteliği cezai değildir. Anayasa Mahkemesi, gecikme faizinin ceza mahiyetinde olmadığını belirlemiştir⁸¹. Bu durumda, yeni haliyle yanılma maddesi, alt bölüm başlığıyla uyumsuz biçimde⁸², ceza sorumluluğunu ve zarar tazmin sorumluluğunu ortadan kaldırmaktadır. Geriye sadece vergi aslı üzerindeki etki meselesi kalmaktadır⁸³.

4.2.1.2.2. Vergi Aşlı Bakımından: Çelişkili Davranma Yasağı – Haklı Beklenti İlkesi

Değişikliklerin bütüncül değerlendirmesi, yanlış bireysel özgelelerin, eskiden olduğu gibi vergi idaresini *kısmen bağlayıcı* bir işlem mahiyetinde olduğunu söylemeyi zorlaştırmıştır. Bu nedenle, özgelelerin sadece ceza ve faiz üzerinde etki doğurduğu değerlendirilmesi, şekli bir değerlendirmedir, çünkü kanunun verdiği çeliş-

⁷² Kabahatler Kanunu'nun, Hata başlıklı 10(1).maddesinde, "Türk Ceza Kanununun hata hallerine ilişkin hükümleri, ancak kasten işlenen kabahatler bakımından uygulanır" denmektedir. Kanunun 12(1).maddesi ise, Hukuka Uygunluk Nedenleri İle Kusurluluğu Ortadan Kaldıran Nedenler başlığını taşımaktadır: "Bu Kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde, Türk Ceza Kanununun hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran nedenlere ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır". KK, 8 ve 12 ile TCK, 23-30 arası maddeler arasındaki ilişkiyi idare hukukçularına bırakmak gerekir.

⁷³ Ceza Muhakemesi Kanunu, m.223 – ... (3) Sanık hakkında; ... d) Kusurluluğu ortadan kaldıran hataya düşülmesi, Hallerinde, kusurunun bulunmaması dolayısıyla ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilir.

⁷⁴ CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT, Türk Ceza Hukukuna Giriş, 4.Bası, Beta Yay., İstanbul, 2006, s.421.

⁷⁵ CENTEL, ZAFER/ÇAKMUT, s.424.

⁷⁶ Fiili hata ise, fiili bir durum ya da koşul hakkında yanlış bir değerlendirmede bulunmadır; fiili hatanın sonuçları TCK, 30(1), (2) ve (3)'te düzenlenmiştir, CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT, s.428 vd.

⁷⁷ CENTEL, ZAFER/ÇAKMUT, s.424, 427.

⁷⁸ CENTEL, ZAFER/ÇAKMUT, s.431.

⁷⁹ CENTEL, ZAFER/ÇAKMUT, s.428; DÖNMEZER/ERMAN, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Genel Kısım, C.1, 14.Bası, Beta, İstanbul, 1997, s.198

⁸⁰ Bkz, BAYRAKLI, HASAN HÜSEYİN, Vergi Ceza Hukuku, 3.Bası, Külçüoğlu Yay, Afyonkarahisar, 2006, s.110.

⁸¹ Anayasa Mahkemesi, E.1988/9, K.1988/28, 27.9.1988, RG.26.12.1988 (Gecikme faizi kararı).

⁸² Özgelelerin gecikme faizi üzerindeki etkisini düzenleme bakımından, hükmün, VUK, 112'de ayrı bir bent halinde yer alması sistematik olarak daha doğru olurdu.

⁸³ Yanılma, VUK, Ek.1'de ek tarhiyat konusu vergiler hakkında uzlaşma sebebi olarak belirlenmektedir. Fakat bu önceki bir hüküm olarak sistemde yer almaktadır.

kili sonuçlar çerçevesinde bireysel özelemler, vergi inceleme elemanını bağlayan-bağlamayan, yanlış görüş tespiti mümkün olan-olmayan işlemler olabilir.

Bireysel özelemlerin *tam bağlayıcı* sonuç vermesi olması gereken yaklaşımdır. Bu yaklaşımın temeli, kendisine verilen bireysel özelemeğe uygun davranan vergi mükellefinin, bireysel özelemedeki idari yorumun doğruluğuna olan “güveninin” korunmasına, bu güvenin yarattığı haklı beklentiye dayalıdır; özünü dürüstlük kuralı oluşturur⁸⁴. Bireysel özeleme sadece, hile durumlarında, vergi mükellefinin hileli veya eksik veya doğru olmayan bilgi verdiği hallerde koruma alanı sağlamamalıdır⁸⁵; çünkü böylesi durumlarda korunmaya değer bir güvenden ya da güvenin yarattığı haklı beklentiden bahsedilemez⁸⁶.

Bireysel özelemlerin vergi aslı dâhil bağlayıcı olmasının hukuki dayanakları nasıl oluşturulabilir? Örneğin, “çelişkili davranma yasağı”na (*venire contra factum proprium*) dayanılabilir. Bu yasak, önceki davranış ile çelişkinin bir başkasına zarar vermesi, onun durumunu ağırlaştırması halinde, bu çelişkinin yaptırıma bağlanmasını öngörür⁸⁷. Çelişkili davranış yasağı, hem özel hukuk hem de kamu hukuku alanında geçerli⁸⁸ olan dürüstlük kuralına dayanır⁸⁹. Çelişkili davranış yasağının, hukuk devleti ilkesi temelinde, idare hukuku ve vergi hukukunda da uygulama alanı bulduğu⁹⁰ belirtilmektedir, fakat bu konuda Türk vergi hukuku literatüründe, bilindiği kadarıyla, henüz ayrı bir çalışma yoktur. Bununla beraber, yasağın bireysel özelemler açısından geçerli olabileceği düşünülmelidir⁹¹. Bireysel özelemedeki görüş ve uygulama biçiminin doğruluğu ve buna uymakla vergi borcunu eksiksiz ödediği konusunda vergi mükellefinde oluşan güven korunmalıdır, çünkü vergi mükellefi vergi dairesinin farklı görüşleri doğrultusunda yanıtlanmıştır.

Bir diğer dayanak, hukuk devleti ilkesi temelinde idare hukukunda geçerliliği kabul gören, ancak idare hukukçularının ülkemizde pek bilinmediğini ifade ettiği, haklı/meşru beklenti ilkesi (*the principle of legitimate expectations*) olabilir⁹². Bu ilke, bireyin, idarenin davranışlarının oluşturduğu beklentilere yönelik güveninin korunması gereksinimi ile idarenin politika ve tutumlarında değişiklik yapabilme gereksinimi arasındaki çelişkinin giderilmesini amaçlar. Köklerini Alman hukukundaki “güvenin korunması ilkesi”nde bulan bu ilke, beklentiyi ortadan kaldıran bir tutum değişikliği ile karşılaşıldığında, bireyin beklentisinin ne oranda korunması gerektiği meselesi ile ilgilidir⁹³. “*Hukuki belirlilik ilkesine sıkı sıkıya bağlı olan haklı beklenti ilkesine göre, kamu (ve vergi) idaresi, kendi önceki eylemlerinden*

⁸⁴ Karş., ROMANO, s.338-339.

⁸⁵ İdari işlemin geri alınması bakımından hilenin etkisi için bkz., GÖZÜBÜYÜK/TAN, s.525; ÖZAY, s.557.

⁸⁶ Karş., ROMANO, s.342.

⁸⁷ AKYOL, ŞENER, Medeni Hukukta Çelişki Yasağı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2007, s.1.

⁸⁸ AKYOL, s.9.

⁸⁹ AKYOL, s.4-5.

⁹⁰ AKYOL, s.9-11.

⁹¹ Çelişkili davranış yasağının kurucu unsurları, karşı tarafta belli şekilde davranılacağı tasavvurunu (güvenini) doğuran ön davranışta bulunulması, bu davranışın karşı tarafta güven doğurması, güvenin korunmaya değer olması, ön davranış izleyen ve onunla tutarsız ikinci bir davranışta bulunulması ve çelişkili davranış dolayısıyla zarara uğranılması şeklinde sıralanmaktadır, AKYOL, s.13-16.

⁹² OĞURLU, YÜCEL, İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu, Seçkin Yayınları, Ankara, 2003, s.219.

⁹³ THOMAS, ROBERT, Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law, Hart Publishing, Oxford and Portland, Oregon, 2000, s.41-42.

*kaynaklanan beklentileri ortadan kaldıramaz. Vergi idaresi, ilkesel olarak, takdir yetkisini kullanırken oluşturduğu kurallara uygun davranmak zorundadır ve idarenin kendi oluşturduğu kurallardan, sadece belirli koşullar altında ayrılma hakkı vardır*⁹⁴. Bireysel özelge olarak buradaki görüş ve yönlendirmeye uygun davranan vergi mükellefinin haklı beklentisinin hangi koşullar altında korunacağı ancak yargı organlarınca belirlenebilir. Fakat belirsiz ve kuşkulu, yani açık olmayan bir vergisel durum hakkında, idarenin belirsizliği ve kuşkuyu ortadan kaldırıci mahiyette merkezi olarak oluşturduğu tutuma güvenen; bu açıklamaya uyduğu takdirde ek vergi tarhiyatı ile karşılaşmayacağı haklı beklentisi içinde olan vergi mükellefinin bu beklentisinin korunması düşünülmelidir⁹⁵. Burada, literatürden bir aktarma yapmak yerinde olur:

*“Yasal bir düzenlemeye aykırılık varsa haklı beklenti karşılanmayabilir. Ancak bu durumda bile bazen üçüncü kişilere zarar vermedikçe hukuka aykırı işlemin haklı beklenti doğurduğu kabul edilmektedir. Özellikle İdare ile bireyler arasındaki mali ilişkilerde contra-legem işlemin haklı beklenti doğurabileceği kabul edilir. Ancak bazen, kamu yönetimi politikalarının hukuka aykırı olmaları ya da diğer nedenlerle, bağlayıcı olmadığı durumlarda bile, bireylerin bu idari karara uygun hareketleri koruma görevidir. Yalnızca idari merci ile, bu politikanın sürmesinde menfaati olan diğer taraf arasında hukuka aykırı olsa bile yasal olarak doğmuş ilişkiyi kapsayan hallerde, haklı beklenti ilkesi ya da eşitlik ilkesi gözetilmelidir. Burada, contra-legem işlemin hükümlerinin korunmasının nedeni, bu politikanın bir kez halka duyurulmuş olması ve menfaati olan tarafla güçlü bir haklı beklenti oluşturacak olmasıdır*⁹⁶.

4.2.2. Yanlış Kamusal Özelgeler (Sirküler) : Görüş Değişikliği

Kanunda geçen “yanlış yazılı izahatin” kamusal özelge niteliğindeki sirkülerleri kapsayıp kapsamadığı tartışılmalıdır. VUK, 413(3) artık kanunda mevcut değildir, o nedenle de sirkülerler için yanlış hükümlerinin uygulanacağını söylemek artık o kadar da kolay değildir. Yanlış hükümleri;

- özelge talep eden, ancak kendisine bireysel özelge verilmemekle beraber, aynı durumdaki tüm mükelleflere yönelik olarak uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere yayımlanan sirkülere uyan vergi mükelleflerine; veya
- özelge talep etmemekle birlikte, aynı durumdaki tüm mükelleflere yönelik olarak uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere yayımlanan sirkülere uyan vergi mükelleflerine; uygulanacak mıdır?

VUK, 369, mükellefin *kendisine verilen yazılı izahatın yanlışlığı* ifadesini içermiştir. Söz konusu yanlış hükümlerinin uygulama şartları, *yazılı talep, yazılı cevap, cevabın kendisine verilmesi ve cevap çerçevesinde harekettir*⁹⁷. Yanlış hükümlerinin

⁹⁴ ROMANO, s.340.

⁹⁵ Haklı beklenti ilkesinin uygulama alanları için bkz., OĞURLU, s.251.

⁹⁶ OĞURLU, s.246.

⁹⁷ Bkz., ERMAN, SAHİR, Vergi Suçları, İstanbul, 1988, s.15-16; CANDAN, TURGUT, Vergi Suçları ve Cezaları, 3.Baskı, Maliye ve Hukuk Yay., Ankara, 2010, s.442-443; DOĞRUSÖZ, BUMİN, “Özelgelerin Cezayı Kaldırma İşlevinde Karşılaşılan Sorunlar”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 95, Kasım 2000, s.84.

bireysel özelgeleri kapsadığı tartışmasıdır. Ancak aynı sonuç, sirkülerler için söylenemez⁹⁸. Bu konuda iki görüş üretilebilir:

Birinci değerlendirme şöyle olabilir: Kamusal özelge mahiyetindeki sirkülerin, mükellefin kendisine verilmediği, kamuya açıklandığı, mükellefin kendisine verilen “yazılı” işlemin sadece bireysel özelgeden ibaret bulunduğu, bu nedenle de yanılmaya bağlı hukuki sonuçların sadece vergi mükellefinin şahsına verilen⁹⁹ bireysel özelgeler için söz konusu olacağı söylenebilir. Bu değerlendirme, kanunun lafzına dayalıdır ve internette yayınlanan sirkülerin mükellefin kendisine verilmemesi ve “yazılı” olmaması kriterleri değerlendirmenin temelini oluşturur.

İkinci değerlendirme ise şöyle olabilir: Kanun izahatı, özelge şeklinde verildiğinde bir “cevap”¹⁰⁰ olarak nitelendirmiş, sirküler yayımlandığında ise bunun cevabi yönüne bir vurgu yapmaksızın genel görüş açıklama şeklinde ifadelendirmiştir. Yönetmelik ise izahatla ilgili bir tanım getirmemekle birlikte, kanundan farklılaşarak, izahatın -her iki türü de kapsayacak şekilde- bir “cevap” olduğunu amaç ve kapsam başlıklı maddesinde şöyle ifade etmektedir: “Bu Yönetmeliğin amacı, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile *isteyecekleri izahatın özelge tayin edilmek veya sirküler yayımlanmak suretiyle cevaplanmasına* ilişkin usul ve esasları belirlemektir” (m.1(1)). “Bu Yönetmelik, mükelleflerin ve vergi sorumlularının yapacakları *izahat taleplerine cevaben* Gelir İdaresi Başkanlığı veya diğer yetkili makamlarca *tayin edilen özelgeler ile Başkanlıkça yayımlanacak sirkülerleri kapsar*”(m.1(2)). Sirkülerin (kamusal özelge) cevabi niteliği ve idarenin cevap verme yükümlülüğü çerçevesinde, özelge talep eden vergi mükelleflerine, konunun sirküler yayınlanmak suretiyle cevaplandığı, sirkülerin numarası dâhil olmak üzere, yazılı olarak bildirilmek zorundadır¹⁰¹. Böylece, bu mahiyette bir yazılı işlemin mevcudiyetine bağlı olarak, ilgili sirkülere uygun işlem yapan vergi mükellefine, tıpkı kendisine bireysel özelge verilmiş gibi, VUK, 369(1)’in uygulanması söz konusu olabilir. Ancak, vergi mükelleflerine bu mahiyette bir cevap yazılmadığı bilinmektedir. Kaldı ki bu durumda dahi, durumu sirkülere uyan, fakat herhangi bir özelge talebinde bulunmamış¹⁰² olan vergi mükellefleri kamuya açıklanan sirkülere uygun davrandığında ne olacağı sorusunun yanıtı belirsiz kalır.

Yukarıdaki değerlendirmeler, VUK, 369’daki düzenleme ile VUK, 140’da yapılan değişikliklerle bağlantı kurulduğu takdirde tamamen anlamsızlaşır. Öncelikle şunu belirtmek gerekir, kanun koyucu, VUK, 369’da, “yanlış yazılı özelgeye ve yanlış sirkülere uygun davranma” şeklinde bir düzenleme yapmamıştır. Sadece yanlış yazılı izahat kavramını kullanmış; sirküler kavramını yanılma düzenlemesi içinde

⁹⁸ İdarenin açıklamasını özel ya da genel bir yazıyla yapmasının bir öneminin bulunmadığı, bunlar arasında bir fark olmadığı, yanılma hükümlerinin her ikisine de uygulanacağı görüşü için bkz., ERDEM, TAHİR, “Vergi Hukukunda Yanılma”, Vergi Sorunları, Sayı: 265, Ekim 2010, s.76.

⁹⁹ “...Gerek bu nedenle ve gerek, bir genel düzenleyici işlemin diğeri karşısındaki durumunun açıklığa kavuşturulması gibi bir gereksinmeden dolayı, belli bir üretim alanında faaliyet gösteren sınırlı sayıdaki kuruluşlardan bir kaçına yapılan yazılı açıklama karşısında bizzat ilgili Bakanlık veya Vergi Dairesi Müdürlüğünden yazılı görüş istememiş olması, yükümlü Kurum adına kaçakçılık cezası kesilmesine yeterli bulunmamıştır” şeklindeki Danıştay (E.1989/14, K.1990/26, 9.3.1990) kararının değerlendirmesi için bkz., ATEŞ, LEYLA, “Vergi Suçlarında Hukuki Yanılma”, Yılmaz Aliefendioğlu’na Armağan, Yetkin Yay., Ankara, 2009, s.639.

¹⁰⁰ Karş., ROMANO, s.107.

¹⁰¹ Aynı yönde, ATEŞ, s.628-629.

¹⁰² CANDAN, daha önce, bu gibi durumlarda VUK, 369 hükümlerinin uygulanması bakımından, yazılı talep koşulunun aranmamasının doğru olacağını belirtmiştir, CANDAN, s.443, dipnotu 582.

zikretmemiştir¹⁰³. Bunun bir anlamı olsa gerektir. Bu durumda akla, sirkülerin hukuki etkisi için kanun koyucunun başka bir hukuki sonuç öngörüp öngörmediği sorusu gelmektedir.

Eğer VUK, 369(1), açıkça ifade edilmemekle birlikte, sirkülere de uygulanacaksa, bir sirkülerdeki görüşün “yanlışlığı” nasıl tespit edilecektir? VUK, 140 (6)’nın 4 üncü fıkrasındaki düzenleme kapsamına sadece bireysel özelgeler dâhil edilmiş, sirküler bu kapsamda değerlendirilmemiştir¹⁰⁴. Böyle olunca yanlış sirkülerin tespiti ve bunun hukuki sonucu farklılaşmıştır. VUK, 140(5)’te, vergi inceleme elemanlarının vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri; ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine vardıkları takdirde, bu hususu Gelir İdaresi Başkanlığına (GİB) düzenleyecekleri bir rapor ile bildirecekleri hükme bağlanmıştır. Demek ki, açıklayıcı- düzenleyici genel tebliğler gibi açıklayıcı-düzenleyici sirkülerler iç işleyişte vergi inceleme elemanlarını bağlayıcıdır. Sirküler, merkezi komisyonun merkezi/resmi yorumunu ifade eden idari bir işlemidir; inceleme elemanının merkezi görüşten farklı yorumda bulunması halinde, sadece görüş farklılığını GİB’e rapor etme olanağı mevcuttur. GİB’e rapor edilen bu görüş farklılığının akıbeti hakkında kanunda bir düzenleme yapılmamıştır. Bu konuda yayınlanan Yönetmelik’te¹⁰⁵ sadece, GİB’in en geç yirmi iş günü içerisinde görüşünü ilgili inceleme ve denetim birimine yazılı olarak bildireceği ifade edilmiştir(m.18(3)). Fakat GİB’in de yayınlanan sirkülerdeki görüşün kanuna aykırı olduğu kanaatine varması ve görüşünü değiştirmesi halinde, ortaya çıkacak durum artık yanlışlıkla ile ilgili değil “görüş değişikliği” ile ilgilidir ve bunun hukuki sonuçları da VUK, 369(2)’de yapılmadan ayrı olarak düzenlenmiştir. Buna göre, “bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz”¹⁰⁶.

¹⁰³ Vergi Konseyi çalışmalarında, “Vergi Usul Kanununun 369. maddesinin 1. fıkrasının 1 numaralı bendinin “1. Yetkili makamların mükellefin kendisine veya üyelerine duyurulmak üzere bağlı olduğu dernek, birlik yahut mesleki teşekkül gibi kurum veya kuruluşlara yazı ile veya sirküler yolu ile yanlış izahat vermiş olmaları” şeklinde değiştirilmesi” önerisinde bulunulmuştur, DOĞRUSÖZ, BUMİN, “Vergi Usul Kanununun “Ceza Hükümleri” Başlıklı Dördüncü Bölümünün İdari Cezalar Açısından Değerlendirilmesi”, 25.6.2007, s.10 http://www.vergikonseyi.org.tr/dosakademik/akademik_calisma2.doc

¹⁰⁴ DOĞRUSÖZ, bu konuyu şöyle eleştirmiştir: “Eğer bir inceleme raporunun özelgelerle çeliştiği ve Rapor Değerlendirme Komisyonu’na özelgenin hatalı olduğu kabul edilirse, bu takdirde durum Maliye Bakanlığı’nda bir başka özel komisyonla değerlendirilecektir ve bu komisyonun kararı, gerek merkezi gerek diğer rapor değerlendirme komisyonlarını ve inceleme elemanını bağlayacaktır. Sirkülerlerin de bu grupta özelgeler gibi işlem görmesi gerekirken, bu özel komisyon sirkülerler konusunda yetkilendirilmemiş, sirküler genel düzenleyici işlem olarak kabul edilmiştir, ki bu yanlıştır.” DOĞRUSÖZ, BUMİN, “Vergi İncelemelerinde Yeni Düzen”, Referans Gazetesi, 9.9.2010.

¹⁰⁵ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, RG.T. 31.12.2010, No. 27802.

¹⁰⁶ 6009 Sayılı Kanunun Gerekçesi: “...Yapılması öngörülen düzenlemenin amaçlarından birisi de idarede istikrar ve vergide öngörülebirlilik ilkelerine uygun bir şekilde, mükelleflerin yetkili makamların genel tebliğ veya sirküler vasıtasıyla oluşturdukları görüş ve kanaatlerini değiştirmiş olmaları nedeniyle **geriye dönük olarak öngöremeyecekleri bir tarihyat yükümlülüğü ile karşı karşıya kalmamalarını sağlamaktır** ...Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere bir kanun hükmünde değişiklik yapılmadığı sürece idarece, belirli bir dönemde oluşturulmuş bir görüş ve kanaatin sonradan değişmesi, mükellefler bakımından öngörülebirlisi mümkün olamayacağından, salt görüş ve kanaat değişikliğine bağlı olarak **geriye dönük vergi tarh edilmesi de doğru olmayacaktır.** ...” Türkiye Büyük Millet Meclisi, S. Sayısı:

Sirküler, VUK, 369(1) kapsamında değerlendirilemediğine ve sadece VUK, 369(2)'de zikredildiğine ve VUK, 140 çerçevesinde usul ancak görüş değişikliği müessesesi ile tamamlanabildiğine göre, duruma VUK, 369(2)'nin uygulanması gerekir. VUK, 413, VUK, 369 ve VUK, 140'da tek bir kavram kullanılmaktadır. O da sirkülerdir. Kanun, açıklayıcı-yorumlayıcı (kamusal özelge) ve düzenleyici sirküler şeklinde bir ayırım yapmamıştır. O nedenle, görüş değişikliğine ilişkin VUK, 369(2) hükmünün kamusal özelgeleri değil, sadece düzenleyici özelgeleri kapsadığı söylenemez. Aksine, düzenleme her ikisini de kapsar. Bu hüküm çerçevesinde, sirkülerde görüş değişikliği, değişiklik öncesi görüşe uygun işlem yapan vergi mükellefleri bakımından uygulanmaz; diğer bir deyişle bu vergi mükellefleri hakkında ek vergi tarhiyatı dahi söz konusu olamaz. O halde, *kamusal özelge mahiyetindeki sirküler vergi idaresini tamamen bağlayıcı mahiyet taşır*. Talepte bulunmuş olsun olmasın, sirkülere uyan bir vergi mükellefi hakkında, sirküler yanlış olsa ve bu yanlışlık sonraki bir görüş değişikliği ile ortadan kaldırılrsa dahi ek vergi tarhiyatı yapılamaz. Bu durumda, eğer bireysel özelgelerin VUK, 369(1) kapsamında ceza ve faizi ortadan kaldıracığı, vergi aslına bağlı ek tarhiyat olanağını engellemediği görüşü geçerli ise, kamusal özelgelerle bireysel özelgelerin hukuki sonuçları farklılaşmış olacaktır. Böylesi çelişik bir sonuç kabul edilemez. O nedenle, bireysel özelgelerin tam bağlayıcı sonuç vermesi gerektiği ve çelişkili davranma yasağı ile haklı beklenti ilkesinin bunu gerektirdiği yönündeki değerlendirme, bu anlamda olması gereken hukuki sonucu vermektedir.

5. Sonuç

Kanun koyucu, 6009 sayılı yasa ile özelge sistemi ile inceleme sistemi hakkında önemli değişiklikler yapmıştır. Değişikliklerin ana eksenini merkezileşme ve alenileşmedir. Merkezileşme, hem vergi mükelleflerine verilen görüş ve açıklamaların yeknesaklığını hem de denetim süreçlerinde mevzuat uygulamalarının yeknesaklığını sağlamaya yöneliktir. İdari görüş üretimi ve uygulaması bakımından merkezi yapıya ve denetime dayanan bu sistemdeki bütün düzenlemeler, her yönüyle vergi idaresi inceleme elemanlarını bağlayıcı mekanizmalarla sonuçlanmışken, mesele bireysel özelgelerin hukuki etkisine gelince, idarenin bu işlemlerle bağlanmama iradesini sürdürmeye çalışması ayrıksı ve sistemle uyumsuz bir sonuç yaratmıştır. Vergi incelemesi hükümleri ile izahat hükümleri birbirini tamamlamayan ve birbiri ile örtüşmeyen düzenlemeler olunca, şekli değerlendirmeler, bireysel özelgelerin hukuki sonuçları ile kamusal özelgelerin hukuki sonuçlarının anlamsız biçimde farklılaşması sonucunu vermektedir.

Kendisine verilen bireysel özelgeye uygun davranan mükellef hakkında ek tarhiyat yapılması olasılığının hala mevcut olduğunu söylemek sistem bütünü içinde mümkün görünmemektedir. Bireysel özelge talep eden ve buna uyan, bireysel özelge talep etmeyen ama emsal havuzundaki özelgelere uygun davranan mükelleflerin durumu belirsizdir. Kamusal özelgelerde (açıklayıcı-yorumlayıcı sirküler) ise burada sadece bir görüş değişikliğinden bahsedilebileceğine ve görüş değişikliği de geriye etkili olarak uygulanamayacağına göre, buna uygun davranan mükellef hakkında ek vergi tarhiyatının yapılamayacağını söylemek mümkündür.

Özelge oluşturma sürecindeki yeni hükümlere bakınca, merkezi komisyon temelinde onay esasına bağlanmış bir özelgenin hala ve neden tam bağlayıcı mahiyet arz etme-

536, Dönem: 23, Yasama Yılı: 4, Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/886, 1/838, 2/599, 2/712, 2/727), s.6-7.

yeceğini anlamak mümkün değildir. Hele emsal özelge havuzundaki özelgelerin bağlayıcılığı düşünüldüğünde, buradaki ayrık hukuki sonuç iyice anlamsızlaşmaktadır. Diğer yandan, madem emsal özelgeler alenilemiştir; alenileşen bu görüşlerin daha sonra yanlışlığı ancak bir görüş değişikliği olarak addedilebilir. Kanunun gerekçesinde, görüş değişikliği hakkında verilen gerekçede, idarede istikrar ve öngörülebilirlik kavramları geçmektedir. Bu ilkeler, bu derece *merkezleşmiş ve denetime tabi* bir özelge sisteminden görüş bekleyen ve lehte bireysel özelge olarak buna uyan vergi mükellefleri için de geçerli ilkelerdir. O nedenle konu, çelişkili davranma yasağı (*venire contra factum proprium*) ve haklı beklenti ilkesi (*principle of legitimate expectations*) çerçevesinde düşünülmeli, bireysel özelgeler tam bağlayıcı sonuçlar vermemelidir.

Kaynakça

- Akılhoğlu, T.** (1995) İnsan Hakları - I, AÜ. SBF. İnsan Hakları Merkezi Yay., No. 17, Ankara.
- Akyol, Ş.** (2007), Medeni Hukukta Çelişki Yasağı, Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Ateş, L.** (2009), “Vergi İdaresinde Demokrasinin Vazgeçilmez Aracı Olarak Mukteza”, Prof.Dr.Mualla Öncel’e Armağan, C.1, Ankara.
- Ateş, L.,** (2009), “Vergi Suçlarında Hukuki Yanılma”, Yılmaz Aliefendioğlu’na Armağan, Yetkin Yay., Ankara, 2009.
- Bayraklı, H. H.** (2006), Vergi Ceza Hukuku, 3.Bası, Külcüoğlu Yay, Afyonkarahisar.
- Bentley, D.** (2007), Taxpayer’s Rights: Theory, Origin and Implementation, Kluwer Law International, The Netherlands.
- Candan, T.** (2010), Vergi Suçları ve Cezaları, 3.Baskı, Maliye ve Hukuk Yay., Ankara.
- Centel, Zafer, Çakmut,** (2006), Türk Ceza Hukukuna Giriş, 4.Bası, Beta Yay., İstanbul.
- Demirci, A.** (2002), “Vergi Uygulamasında Özelgeler (Muktezalar); İşlevleri Ve Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, Sayı: 255.
- Doğrusöz, B.** (2009), “Muktezanın Yeniden Düzenlenme Gereği”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:204.
- Doğrusöz, B.** (2010), “Özelge Konusunda Yenilikler”, Referans Gazetesi.
- Doğrusöz, B.** “Özelgeler ve Cezayı Kaldırma İşlevi 1-2”, Dünya Gazetesi, 7 Şubat 2005 -10 Şubat 2005.
- Doğrusöz, B.** (2000), “Özelgelerin Cezayı Kaldırma İşlevinde Karşılaşılan Sorunlar”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 95, Kasım 2000.
- Doğrusöz, B.,** “Vergi İncelemelerinde Yeni Düzen”, Referans Gazetesi, 9.9.2010.
- Doğrusöz, B.,** “Vergi Usul Kanununun “Ceza Hükümleri” Başlıklı Dördüncü Bölümünün İdari Cezalar Açısından Değerlendirilmesi”, 25.6.2007, http://www.vergikonseyi.org.tr/dosakademik/akademik_calisma2.doc
- Doğrusöz, B.,** “Yeni Özelge Düzeni ve Sorunları”, Referans Gazetesi, 1.2.2010.

- Dönmezer, E.** (1997), *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Genel Kısım, C.1, 14.Bası*, Beta, İstanbul.
- Ellis, M. J.** (1999), *General Report, Advance Rulings, IFA Congress, Chaiers, Vol. LXXXIVb*, Kluwer, The Hague.
- Erdem, T.** (2010), “Vergi Hukukunda Yanılma”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 265.
- Erman, S.** (1988), *Vergi Suçları*, İstanbul.
- Gerçek, A.,** (2004), “Sirküler”lerin Vergi Hukuku Kaynağı Olma Niteliği”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 135.
- Gerçek, A.,** “Sirkülerde Maliye Bakanlığı’nın Yetkisi ve Sonuçları”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 199, Temmuz 2009.
- Gözbüyük, T.** (2007), *İdare Hukuku, C.1, 5.Bası*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- IBFD International Tax Glossary**, (2005), ed. Barry Larking, 5th Edition, IBFD Pub., The Netherlands.
- Kaneti, S.** (1989), *Vergi Hukuku, 2.Bası*, Filiz Kitapevi, İstanbul.
- Karyağdı, N.** (2010), “Yeni Özelge Sistemi”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 343.
- Kaya, C.** (2005), *İdare Hukukunda Bilgi Edinme Hakkı*, Seçkin Yay.
- OECD**, (1990), *Taxpayer’s Rights and Obligations*, Paris.
- OECD**, (2003), *Taxpayers’ Rights and Obligations – Practice Note*, Centre for Tax Policy and Administration Tax Guidance Series, General Administrative Principles - GAP002, Paris.
- Oğurlu, Y.** (2003), *İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Ozansoy, A.** (2010), “Özelge Müessesesinin Özellikleri”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 207.
- Öz, S.** (2010), “Özelge Uygulamasına Küresel Bir Bakış” *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 263.
- Özay, İ.** (1994), *İkinci Bine Kavuşurken Günışığında Yönetim*, İstanbul.
- Romano, C.** (2002), *Advance Tax Rulings and Principles of Law, Towards a European Tax Ruling System?*, IBFD Publications, Amsterdam.
- Saban, N.** (2009), *Vergi Hukuku, 5.Baskı*, Beta Yay., İstanbul.
- Saltzman, M. I.** (1991), *Practice and Procedure*, 2nd ed., Boston.
- Serdar, A.** (2000), “Gecikme Faizinin Yanılma (Kusursuzluk) Halinde Uygulanması”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 227.
- Şenyurt, İ.** (2010), “Özelge ve Sirkülerin Hukuki Durumu, Yeni Özelge Sistemi ve 6009 Sayılı Kanunla Mükelleflerin İzahat Talebine İlişkin Esaslarda ve Sonuçlarında Yapılan Değişiklikler”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 349.
- Thomas, R.** (2000), *Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law*, Hart Publishing, Oxford and Portland, Oregon.
- Üyümez, E.** (2009), “Yanılma Halinde Gecikme Zammının Uygulanabilirliği”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 253.
- Yaltı, B.** (2006), “Kurumlar Vergisi Kanununun “Yenisi”: Peşin Fiyat Sözleşmeleri”, *Vergi Sorunları*, Yıl 29, no.219.