

Kamu İhalelerinde Vergi Tahsil Sorunları: Sayıştay Denetimi Perspektifinden Bir Değerlendirme**Tax Collection Problems in Public Procurements: An Assessment from The Perspective of The Court of Accounts Audit**Gazi SONKUR^a^a Dr. Öğr. Üyesi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü,gazisonkur@cumhuriyet.edu.tr

ORCID: 0000-0003-4299-0981

DOI: 10.30711/utead.1595445

MAKALE BİLGİSİ**Makale Geçmişi:**

Başvuru Tarihi: 4 Aralık 2024

Düzeltilme Tarihi: 9 Aralık 2024

Kabul Tarihi: 9 Aralık 2024

Anahtar Kelimeler:

İhale,

Vergi,

Sayıştay Denetimi.

ÖZ

Devlet faaliyetlerinin yürütülebilmesi için gerekli olan bazı kamusal harcamalar, bu faaliyetleri bedel karşılığı yapan tacirler arasından ihale yöntemi kullanılarak seçilmek suretiyle yerine getirilmektedir. Kamu idarelerinin ihtiyacı olan mal ve hizmet alımları ile yapım işlerinin istisnalar ve doğrudan temin yöntemi hariç olmak üzere ihale yöntemiyle yapılması yasal bir zorunluluktur. İhalelerin gider artırıcı yönüyle birlikte, gelir toplama gibi bir fonksiyonu da bulunmaktadır. İhale yöntemiyle yapılan harcamaların genel yönetim kapsamındaki idare bütçeleri içindeki payının oldukça yüksek olduğu düşünüldüğünde vergisel birtakım yükümlülüklerin yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi kamu kaynağında artışa engel olunması sonucunu doğurmaktadır. Çalışmada ihale sürecinde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla birlikte yerine getirilmesi gereken bazı vergisel yükümlülüklerin kamu idarelerince yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi sorunu Sayıştay denetimleri çerçevesinde değerlendirilecektir.

JEL Sınıflandırması: E62, H30.**ARTICLE INFO****Article History:**

Received December, 4, 2024

Received in revised form December, 9, 2024

Accepted December, 9, 2024

Keywords:

Procurement,

Tax,

Court of Accounts Audit.

ABSTRACT

Some public expenditures required to carry out state activities are carried out by selecting among the merchants who perform these activities in return for a fee, using the procurement method. It is a legal obligation for public administrations to purchase goods, services and construction works required by the procurement method, excluding exceptions and direct procurement methods. Apart from the cost-increasing aspect of procurements, they also have a function such as revenue collection. Considering that the share of expenditures made through the procurement method in the administrative budgets within the scope of general government is quite high, failure to fulfill or incomplete fulfillment of some tax obligations results in preventing an increase in public resources. In the study, the problem of non-fulfillment or incomplete fulfillment of some tax obligations by public administrations, which are causally established through the procurement process, will be evaluated within the framework of the Court of Accounts audits.

JEL Classifications: E62, H30.**1. GİRİŞ**

Türk vergi sisteminde vergiyi doğuran olayın meydana gelebilmesi için ilgili kanundaki şartların ortaya çıkması yeterlidir. Vergi Usul Kanununun (VUK)¹ 19 uncu maddesinde tanımlanan vergi alacağı kavramında, “vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar” denilmek suretiyle verginin hangi anda ortaya çıkacağı açıkça belirlenmiştir. Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması sadece ilgili verginin mükellefleri açısından değil vergi sorumluları için de bir yükümlülük getirmektedir. Kamu kesimi için bu yükümlülük daha çok vergi sorumluluğu boyutu ile

yakından ilgilidir. Diğer bir anlatımla kamu kesimi verginin tahsili sürecinde çoğunlukla “sorumlu” sıfatıyla yer alır.

Kamu ihaleleri tüm süreçleriyle birlikte her aşamada vergiyi doğuran olayın ortaya çıkabileceği bir yapıya sahiptir. Bu sebeple kamu idaresinin ihale sürecindeki yapılan işlemlerin ihale mevzuatı dışında vergisel kapasiteye sahip olup olmadığını da denetlemeleri ve ilgili vergi kanunundaki şartlar oluştuğunda sorumlu sıfatıyla gerekli vergi tahsilatını yapmaları beklenmektedir. Kamu ihale sürecindeki vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmemesi bir kamu zararına sebebiyet verebilmektedir. Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin² 4/c maddesinde, “Mevzuata aykırı karar, işlem, eylem veya ihmal

¹ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.² 19.10.2006 tarih ve 26324 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıyla doğan zararı” şeklinde kamu zararı tanımı yapılmış olup ihale süreci içerisindeki yerine getirilmeyen bir vergisel yükümlülük kamu kaynağında artışa engel olma sonucunu doğurabilmekte ve dolayısıyla kamu zararına sebebiyet verebilmektedir.

Genel olarak bir kamu zararı mezkûr yönetmeliğin 7 nci maddesindeki ifadeyle kontrol, denetim, inceleme, Sayıştay’ca kesin hükme bağlama durumlarında ortaya çıkmaktadır. Kamu idarelerinin kontrol etme, denetleme veya inceleme yetkisi, kanunlarla kendisine verilmiş tüm görev ve yetkilerinde geçerli olmakla birlikte özellikle mali işlemlerinde çok daha önem kazanmaktadır. Zira kamu kaynağının mevzuata uygun bir şekilde tahsil edilmemesi kamu kaynağında artışa engel halini doğurmakta ve kontrol, denetim, inceleme ve Sayıştay’ca kesin hükme bağlama gibi hukuki süreçlerin uzun olması ile birlikte düşünüldüğünde kamu kaynağının olması gereken tarihten çok daha sonra tahsil edilmesine yol açabilmektedir.

Çalışmanın ilk bölümünde kamu ihale sistemi ve Türkiye’deki ihalelerin toplam büyüklüğü ele alınacaktır. Bu bölümde ayrıca verginin teorik çerçevesi ve kamu ihale süreci içerisinde yer alan vergiler türleri itibarıyla anlatılacaktır. İkinci bölümde ise idarelerce yerine getirilmeyen yükümlülükler sonucu oluşan kamu zararlarının Sayıştay tarafından tespit edilmesiyle verilen Daire ve Temyiz Kurulu kararları incelenecektir. Üçüncü bölümde ise sorunun çözümüne yönelik öneriler sunulacaktır.

2. KAMU İHALE SİSTEMİ VE VERGİ İLİŞKİSİ

“İhale” kelimesi Arapça “geçmek, geçirmek” anlamındaki “havl” kökünden türemiştir ve “bir işi bir kimseye bırakma, havale etme” anlamında kullanılmaktadır (Ayverdi, 2006:1360). Fransızca’da “marché public” ve İngilizce’de “public / government procurement” olarak ifade edilen “kamu ihalesi” kavramı ise gerek ulusal gerek uluslararası düzenlemelerde yer almaktadır (Seyhan, 2018:3).

McAfee ve McMillan (1992), İhale kavramını, kaynakların harcanması yoluyla dağıtımı ve fiyatların, piyasa isteklilerinin verecekleri teklifleri ile belirlendiği, şeffaf ve tanımlanabilir kuralları içeren bir piyasa sistemi olarak tanımlamaktadırlar. Bu tanımları kamu kesimine uyarlıysak, kamu kaynaklarının dağıtımında, alınacak mal ve hizmet ile yapım işinin piyasada faaliyet gösteren ve ilgili alanda iş deneyimi, belgeleri olan ve idarece konulan kriterleri karşılayan firmalar arasından verecekleri tekliflere göre ekonomik açıdan en avantajlı teklifi seçerek onun üzerinde bırakmak ve işin veya hizmetin gördürülmesini sağlamak şeklinde bir sonuca ulaşmak mümkündür.

2.1. Türkiye’deki Kamu İhale Sistemi

Türkiye’deki kurumsal anlamda ilk ihale kanunu 10 Haziran 1934 tarihli 2490 sayılı Artırma, Eksiltme ve İhale Kanunudur.³ Uzun yıllar yürürlükte bulunan bu Kanun değişen ve gelişen şartlar çerçevesinde yeniden gözden geçirilerek 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu olarak yürürlüğe girmiştir. Yürürlüğe girdiği 01.01.1984 tarihinden 01.01.2003 tarihine dek, idarelerin alım, satım, hizmet, yapım, kira, trampa, mülkiyetin gayri aynî hak tesisi ve taşıma işleri mezkûr Kanundaki hükümlere göre yürütülmüştür (Akin, 2018:1). 2002 tarihinde yayımlanan ve tüm hükümleri ile birlikte 01.01.2003 yılında yürürlüğe giren 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu 2886 sayılı Devlet İhale Kanununun kamu harcaması yapılacak alanlarının ilga edilmesiyle⁴ ve bu hükümlerin ayrı bir kanunda birleştirilmesiyle ortaya çıkan bir kanundur. Yine 2886 sayılı Devlet İhale Kanunundaki ihale sonrası sözleşme yapılmasıyla ilgili hükümler de ilga edilerek ayrı bir kanunda birleştirilmiş ve o da aynı tarihte yayımlanmıştır. Diğer bir anlatımla 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu⁵ devletin hem gider yapıcı hem gelir elde edici hem de sözleşme ile ilgili alanlarındaki hükümleri bütünüyle kapsamakta iken, gider yapıcı hükümleri ile sözleşme hükümleri ilga edilerek ayrılmış ve gelir elde edici hükümlerini muhafaza etmiştir. Bu yönüyle gelir elde edici hükümler 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu olarak günümüzde hala yürürlükte dir.

Kamu idarelerinin mal, hizmet ve yapım işleri ihalelerinde kullandığı 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu⁶ yürürlüğe girdikten sonra üzerinde oldukça fazla sayıda değişiklik yapılarak bugünkü halini almıştır. Bu değişikliklerin temel sebeplerinden birisi satın alma işlemlerini teknolojik ortama aktarma çalışmalarıdır. Bir diğer sebebi ise idarelerin uzmanlık gerektiren ihale işlemlerinde yeterli ve nitelikli personelinin olmamasından dolayı mevzuata aykırı iş ve işlemlerin Kamu İhale Kurumu veya idari yargı aracılığıyla düzeltilmesi sonrası ihtiyaç duyulan mevzuat değişiklikleridir. 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 5 inci maddesinde, “İdareler, bu Kanuna göre yapılacak ihalelerde; saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumludur.” hükmü ile idarelere önemli bir görev yüklemiştir. Bu hükümlerin yerine getirilmesinde özensiz davranılması isteklilerin hak kaybına uğraması ihtimalini oldukça artırmaktadır.

Türkiye’de 4734 sayılı Kamu İhale Kanunundaki ihale işlemlerinin büyük oranda elektronik ortama aktarılmasından dolayı yürütülmesi gereken süreçler kayıt altına alınmakta ve raporlanmaktadır. Ancak 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ile ilgili ihaleler henüz elektronik

³ 2723 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan bu Kanun 9 sayfadın oluşmakta olup, devletin hem sahip olduğu taşınır ve taşınmaz mal kiralamalarından elde edilen gelirlerin ihalesi ve hem de yapılacak satın almalarla ilgili ihaleleri kapsamaktaydı. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/2723.pdf>, Erişim Tarihi: 11.10.2024.

⁴ İlga, bir şeyin varlığını ortadan kaldırma olarak tanımlanabilir. Bkz.: Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, (Çevrimiçi), <https://sozluk.gov.tr/?ara=ilga>, Erişim Tarihi: 14.10.2024.

⁵ 10.09.1983 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶ 22.01.2002 tarih ve 24648 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

ortama aktarılmadığından dolayı raporlama ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ile yapılan ihalelerin yapılamamaktadır. 2020-2024 (ilk 6 ay) yıllarını kapsayan sayısı ve tutarı aşağıdaki Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. 2020-2024 Yılları İtibariyle Kamu İhaleleri Genel Görünümü

Yıllar	İhale Yapan İdare Sayısı	İhale Sayısı	Sözleşme Sayısı	Sözleşme Bedeli Tutarı (1.000 TL)	Doğrudan Temin Tutarı (1.000 TL)
2020	8.923	100.350	104.350	163.087.419	9.439.234
2021	9.053	86.711	111.361	287.479.499	13.193.476
2022	9.400	104.843	132.248	692.739.261	40.450.050
2023	9.018	137.907	124.787	1.525.786.347	86.591.275
2024 (ilk 6 ay)	6.432	67.777	55.217	1.032.753.941	65.619.754

Kaynak: Kamu İhale Kurumu, https://www.ihale.gov.tr/kamu_alimlari_izleme_raporlari-45-1.html, Erişim Tarihi: 21.08.2024.

Tablo 1’de görüldüğü üzere kamu bütçelerinden ihaleler için önemli oranda ödemeler yapılmaktadır. Bu sebeple ihale süreci içerisindeki vergi tahsilatlarının önemi daha da artmaktadır.

2.2. Türk Vergi Sistemi ve İhalelerle İlişkisi

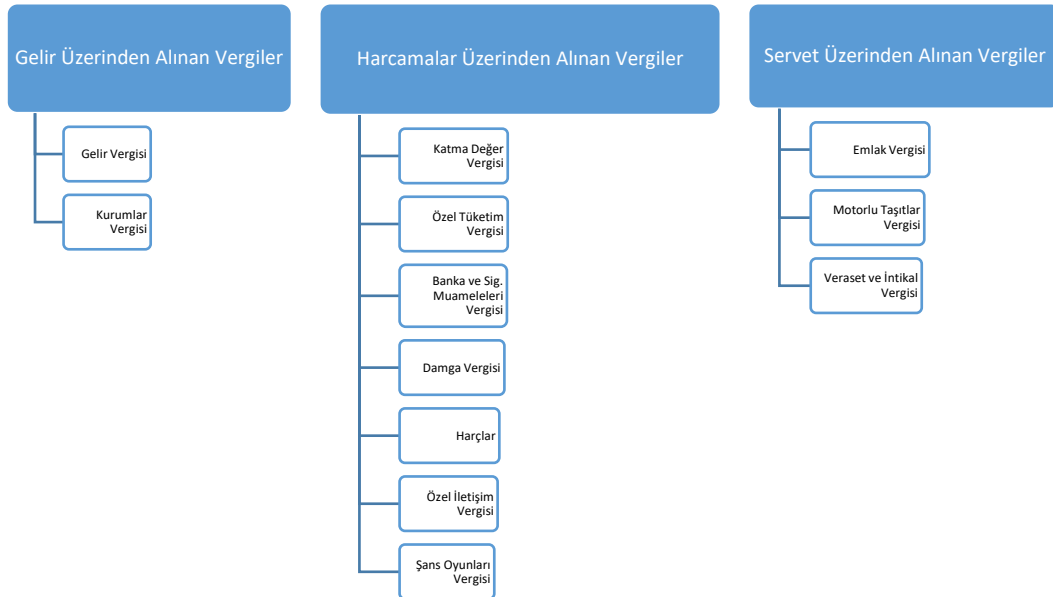
Vergi, devletin kamu hizmetlerini finanse etmek için toplumu oluşturan gerçek ve tüzel kişilerden mali gücüne göre cebirsel olarak aldığı ekonomik değerlerdir (Pehlivan, 2019:19).Devletin üstlenmiş olduğu fonksiyonları yerine getirilebilmesi için ihtiyaç duyduğu finansmanın önemli bir bölümü vergilerden karşılanmaktadır.

Vergi alınması bütçe hakkı kullanılarak gerçekleştirilir. Kamu gelirleri ve harcamalarının belirlenmesinde halkın sürecin bir parçası olması demek olan “bütçe hakkı”, halkın yüzyıllar süren demokrasi mücadelesinin bir ürünüdür (Konukman, 2016:23). Bütçe hakkını elde eden iktidarın aynı zamanda vergi toplama yetkisi de ortaya çıkmaktadır. Bütçe hakkı; toplumun ihtiyaçlarının kamu hizmeti çerçevesinde görülmesi, bu hizmetler üretilirken yapılacak kamusal harcamaların finansmanını

sağlayacak kamu gelirlerinin türü, tahsilatı ve karar yetkisinin kapsamı alanları olmak üzere üç kısımdan oluşmaktadır (Bağlı, 2012:47-48).

Türkiye’deki vergi sisteminde de benzer durumlar vardır. Türk vergi sistemi esasen 1949’da kabul edilen Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ile ilk ciddi reformunu yaparak bu alanda bir disiplin sağlamıştır. Bu Kanunların hazırlanmasında Batı hukukundan ve de özellikle Alman vergi kanunlarından yararlanılmıştır (Bilici, 2012:143). 1982 Anayasasının 73. maddesinde, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir⁷.” denilmek suretiyle vergi ödevi anayasal güvence altına alınmıştır. Türk Vergi Sisteminde yer alan vergiler aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 1. Türk Vergi Sistemi



Kaynak: (Pehlivan, 2012:169).

⁷ 1982 Anayasası, 09.11.1982 tarih ve 17863 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Yukarıdaki şekil 1’de gösterilen vergi türlerinden ihale ile ilgili olanlar çoğunlukla Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Damga Vergisidir.

2.2.1. 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ve Vergi İlişkisi

2886 sayılı Devlet İhale Kanununun 1 inci maddesinde, “Genel bütçeye dahil dairelerle katma bütçeli idarelerin, özel idare ve belediyelerin alım, satım, hizmet, yapım, kira, trampa, mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ve taşıma işleri bu Kanunda yazılı hükümlere göre yürütülür.” hükmü bulunmaktadır. Bu hükümde aslında 4734 sayılı Kanunla çıkarılan tanımlamalar bulunmakla birlikte 2886 sayılı Kanun kapsamındaki yukarıda 1 inci maddede sayılan tanımlamaların 4734 sayılı Kanun düzenlemeleriyle çakıştığı tüm hükümler, zımnen ilga olmuştur (Akın, 2018:28). Bu sebeple 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu idarenin sadece gelir getirici işlemlerinde kullanacağı bir ihale yoludur.

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ile yürütülmesi gereken işlemlerin bazı aşamalarında vergiyi doğuran olay ortaya çıkmaktadır. Bu aşamalar;

- İhale komisyonunun karar vermesi,
- Sözleşme imzalanması,
- Sözleşme süreci içerisindeki işlemler

olarak sıralanabilir. Bu aşamalara gelindiğinde idarenin vergiyi doğuran olayın farkında olması ve süresinde gerekli tahsilat veya tevkifatı⁸ yapması zorunludur. İhale komisyonunun karar vermesi ile sözleşme imzalanması Damga Vergisi için vergiyi doğuran olayın meydana geldiğini göstermektedir. Ayrıca sözleşme süreci içerisindeki özellikle de kiralamadan elde edilecek gelirlerde Katma Değer Vergisi ve Kurumlar Vergisi açısından da vergiyi doğuran olay meydana gelebilecektir.

2.2.2. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve Vergi İlişkisi

İhale yoluyla işlerin gördürülmesindeki temel amaç esasında kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamaktır. Kamu kaynaklarını kullanırken sorumlu olanların yürürlükteki mer’i mevzuata uygun hareket etmesi, ihtiyaçları mümkün olan en kısa sürede yerine getirmesi ve kamu hizmetlerinin devamlılığını sağlamaları zorunluluktur. Kamu idareleri bu Kanuna göre yapılacak ihalelerde; saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumludur. Aslında Kanun açık ve anlaşılır bir yapıya sahiptir. İzlenmesi gereken süreçler, isteklilerle ilişkiler, alınacak mal, hizmet veya yapım işinin maliyetinin hesaplanması, sözleşme süreci gibi her birisi hukuki bilgi gerektiren alanlar uzmanlık isteyen konulardır. Bu sebeple Türkiye’de kamu ihale alımları için Kamu İhale Kurulu kurulmuştur. 4734 sayılı

Kanunun 53/b maddesine dayanarak kurulan Kamu İhale Kurulunun görevleri;

- İhalenin başlangıcından sözleşmenin imzalanmasına kadar olan süre içerisinde idarece yapılan işlemlerde bu Kanun ve ilgili mevzuat hükümlerine uygun olmadığına ilişkin şikâyetleri inceleyerek sonuçlandırmak,
- Bu Kanuna ve Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununa ilişkin bütün mevzuatı, standart ihale dokümanlarını ve tip sözleşmeleri hazırlamak, geliştirmek ve uygulamayı yönlendirmek
- İhale mevzuatı ile ilgili eğitim vermek, ulusal ve uluslararası koordinasyonu sağlamak,
- Yapılan ihaleler ve sözleşmelerle ilgili Kurum tarafından belirlenen şekilde bilgi toplamak, adet, tutar ve diğer konular itibarıyla istatistikler oluşturmak ve yayımlamak,
- Haklarında ihalelere katılmaktan yasaklama kararı verilenlerin sicillerini tutmak,

olarak sayılmıştır. Bu görevlerin yanında ar-ge faaliyetleri yürütmek, ihale ilanlarını yayınlamak ve Kurul bütçesini takip etmek gibi görevleri de üstlenmektedir.

Kamu İhale Kurumu, Türkiye’de elektronik ihale sisteminin geliştirilmesi, yaygın kullanımının sağlanması ve eksikliklerin giderilmesi hususlarından da sorumludur (İmamoğlu ve Özbilgin, 2012:23). Bu amaçla yıllar itibarıyla ihale süreçlerinin ihtiyaç duyduğu tüm bilgi, belge ve dokümanların tasnifi, belgelerin kanıtlanabilmesi için ilgili kurum ve kuruluşlarla teknolojik entegrasyon gibi çalışmalar Kurulca yerine getirilmektedir.

Süreçlerin elektronik ortama aktarılması ve oradan takip edilmesi sadece ihale yapılması aşamasıyla ilgili olup elektronik kamu alımları platformu (EKAP) herhangi bir süreçte ortaya çıkabilecek vergiyi doğuran olayın kullanıcılara ya da idarecilere bildirilebilecek bir donanımına sahip değildir. Kaldı ki 2886 sayılı Kanuna göre yapılan ihaleler henüz elektronik ortama taşınmamıştır. Bu durum ise vergi kaybı riskini artırmaktadır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununda vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması aşağıda sayılan süreçlerle ilişkilidir. Bunlar;

- İhale komisyonunun karar vermesi,
- Sözleşme imzalanması,
- Sözleşme süreci içerisindeki işlemler,

olarak sayılabilir. İhale süreci içerisinde aranması gereken vergiler, Gelir Vergisi, Damga Vergisi ve Katma Değer Vergisidir.

2.3. Vergiyi Doğuran Olay ve İhale

Hem 4734 sayılı Kanunda hem de 2886 sayılı Kanunda ihale süreci içerisinde yukarıda belirtilen süreçler

verginin tamamının ya da bir kısmının kaynağa kesinti yapmak suretiyle alıkonulmasıdır.

⁸ Tevkifat; TDK’na göre para konusunda yapılan kesintilerdir. Bknz. <https://sozluk.gov.tr/> Erişim tarihi: 04.09.2024. Vergisel işlemde

içerisinde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması muhtemeldir. İhale süreçleriyle yakından ilişkili olan vergiler, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Damga Vergisidir.

2.3.1. Gelir Vergisinin İhale Süreciyle İlişkisi

Türkiye’de Gelir Vergisi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunundan (GVK) dayanağını almaktadır⁹. Kanunun 1 inci maddesinde, “Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. “ denilmek suretiyle verginin konusu belirlenmiştir. Gelir Vergisinin unsurları (GVK md.2);

- Ticari Kazançlar,
- Zirai Kazançlar,
- Ücretler,
- Serbest Meslek Kazançları,
- Gayrimenkul Sermaye İratları,
- Menkul Sermaye İratları,
- Diğer Kazanç ve İratlardır.

Sayılan unsurlardan diğer kazanç ve iratların bir bölümü net artış teorisine göre gelir kapsamına girmekte iken, diğerleri kaynak teorisine göre gelir kavramının kapsamına girmektedir (Pehlivan, 2019:172).

İhale süreci içerisinde teklif veren isteklilerin gerçek veya tüzel kişi olması zorunluluğu (4734.s.K.Md.4) düşünüldüğünde ihaleden elde edecekleri gelir gerçek kişi geliri olacaktır ve bu yönüyle gelir vergisi mükellefi olacaktır. Bu mükelleflerin kendi vergi yükümlülüklerinin idare ile bir ilgisi yoktur. Ancak bir yapım işi ihalesinde iş birden fazla yılı kapsıyorsa GVK’nun 42 inci ve Geçici 6 inci maddesi gereği idarece vergi tevkifatı yapma zorunluluğu bulunmakta olup bu tevkifatın yapılmaması kamu kaynağında artışa engel olarak değerlendirilmektedir. Benzer bir sorumluluk vergi mükellefi olmayanlardan yapılacak mal, hizmet veya yapım işlerinde gider pusulası ile yapılacak ödemelerde vergi tevkifatı yapılması zorunludur.

2.3.2. Kurumlar Vergisinin İhale Süreciyle İlişkisi

Kurumlar Vergisi Kanununun¹⁰ 1 inci maddesinde sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmışlardır. KVK, GVK ile birlikte 1950’den itibaren uygulamaya konulmuştur. 1950’de yapılan değişiklikle 5422 sayılı Kanun olarak uygulanmakta olan KVK, 2006 yılından itibaren 5520 sayılı Kanun olarak yayımlanmıştır ve günümüzde yürürlüğü devam etmektedir (Pehlivan, 2019:278).

KVK’nın ihale süreciyle çok fazla ilişkisi bulunmamaktadır. Farklı olarak 15 inci maddesi, “Kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler,

vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben %15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar” hükmüne haiz olduğundan dolayı birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumların bu işleri ile ilgili yapılan hakediş ödemelerinde vergi tevkifatı yapma zorunluluğu bulunmaktadır.

Öte yandan özellikle belediyelerin otopark işletmeciliği yapmaları durumunda da KVK’daki şartlar gerçekleştiğinde vergi mükellefiyeti doğabilmektedir.

2.3.3. Katma Değer Vergisinin İhale Süreciyle İlişkisi

Katma Değer Vergisi (KDV)¹¹, Türkiye’de en yaygın olarak bilinen vergi türüdür. Dolaylı bir vergi türü olup hükümetler tarafından kolaylıkla uygulanabilmesi, regülasyon vazifesi görebilmesi, enflasyonla mücadelede kullanılabilmesi gibi avantajları bulunmaktadır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun uygulaması 1 Ocak 1985 tarihinde başlamıştır. Bu Kanunun yürürlüğe girmesiyle, o zamana kadar yürürlükte bulunan 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu kapsamındaki veya dışındaki diğer tüketim vergilerinin tamamı uygulamadan kalkmıştır (Bilici, 2012:245).

KDV Kanununun konusunu ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile diğer bazı teslim ve hizmetler oluşturmaktadır (KDV.md1). KDV’de vergiyi doğuran olay ise malın teslimi veya hizmetin yapılmasıdır. Kamu ihalelerinde de mal ve hizmet teslimi olduğu düşünüldüğünde KDV’nin ihalelerle yakın ilişkisi olduğu görülmektedir.

İhalelerle ilgili vergi kaybı riski daha çok KDV tevkifatı hükümlerinde yaşanmaktadır. Konuyla ilgili yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde¹² bazı mal ve hizmet alımları ile yapım işlerinde tebliğde belirlenen oranlarda tevkifat yapma zorunluluğu bulunmaktadır. İdarelerce tevkifatın hiç yapılmaması ya da yanlış oranda yapılması kamu kaynağında artışa engel hali ortaya çıkarabilecektir.

Yine 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ile ihale edilen kiralama işlerinden kanun kapsamına giren işlerden KDV alınması gerekmekte olup bu işlemin yapılmaması idareyi külfet altına sokabilir. KDV aslında tek oranlı bir vergi türü olmasına rağmen listede yazılı mal veya hizmet teslimlerinin türüne göre farklılık gösterebilmektedir.

⁹ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁰ 21.06.2006 tarih ve 26205 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹¹ 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹² 26.04.2014 tarih ve 32529 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

2.3.4. Damga Vergisinin İhale Süreciyle İlişkisi

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu¹³ Türkiye’de 1964 yılında yürürlüğe girmiş bir kanundur. Diğer vergilerden farklı olarak tahakkuku tahsiline bağlı bir vergidir. Miktar itibarıyla düşük bir vergi olmasına rağmen çokça uygulama alanı bulunmaktadır. DV Kanununun 1 inci maddesinde, “Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga vergisine tabidir. Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder.” ifadesi bulunmakta olup kanun ekindeki tabloda belirtilen işlemlerde tahsil edilmesi zorunluluğu bulunmaktadır.

Gerek 2886 sayılı Kanunla gerekse 4734 sayılı Kanunla yapılan ihalelerin ihale komisyonu kararları ile sözleşmeleri için DV isabet etmektedir. DV ayrıca sözleşme sonrası iş artışı veya fiyat farkı verilmesi gibi sebeplerle sözleşme tutarının artması halinde de aradaki fark kadar tahsili gereken bir vergidir. Zira DV Kanununun 6 ncı maddesinde, “Bir kağıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde Damga Vergisi, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınır” denilmektedir. Kanunda belirtilen süre içerisinde tahsil edilmeyen veya eksik tahsil edilen vergiler vergi kaybı oluşturabilmektedir.

3. SAYIŞTAY DENETİMİ VE SAYIŞTAY’IN İHALELERE YÖNELİK VERGİ KAYBI BULGULARI

Bir yüksek denetim kurumu olan Sayıştay kısaca kamu gelir ve giderlerinin denetlenmesi ve sonuçların parlamentoya raporlanması gibi bir misyona sahiptir. Anayasanın 160 ıncı maddesinden dayanağını alan Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlendirilmiştir. Yine 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun¹⁴ 68 inci maddesinde, “Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır.” denilmek suretiyle görev tanımı açıkça belirlenmiştir.

3.1. Türkiye’de Sayıştay Denetimi

Türkiye’de anayasal bir kurum olan Sayıştay görev ve yetkilerini 6085 sayılı Sayıştay Kanunundan¹⁵ almaktadır. Kanunun 1 inci maddesinde, “kamuda hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık esasları çerçevesinde, kamu idarelerinin etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak çalışması ve kamu kaynaklarının öngörülen amaç, hedef, kanunlar ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak elde edilmesi, muhafaza edilmesi ve kullanılmasında Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapılacak denetimleri, sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanmasını ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmak üzere Sayıştayın kuruluşunu, işleyişini, denetim ve hesap yargılaması usullerini, mensuplarının niteliklerini ve atanmalarını, ödev ve yetkilerini, haklarını ve yükümlülüklerini ve diğer özlük işlerini, Başkan ve üyelerinin seçim ve teminatını düzenlemektir.” hükmü bulunmakta olup Sayıştay’a mal ve hesapların denetiminde geniş yetkiler tanınmıştır.

Sayıştay, denetimlerini düzenlilik ve performans denetimi olmak üzere iki şekilde yapmaktadır. Düzenlilik denetimi, mali denetim ve uygunluk denetimini, performans denetimi ise hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesini ifade etmektedir (6085 s.K.Md.2/1).

Sayıştay denetimi hem gelirlerin hem de giderlerin incelenmesini de kapsadığından dolayı kamu idarelerinin vergisel yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini de incelemektedir. Sayıştay denetim sonuçlarını (hesap yargılaması dışında) kamuoyuna açıklamaktadır.

3.2. Sayıştay’ın İhalelere Yönelik Vergi Kaybı Bulguları

Gerek 2886 sayılı Kanun gerekse 4734 sayılı Kanun ile yapılan ihalelerde başlangıçtan itibaren her aşamada kamu idarelerince vergisel yükümlülüklerin takibi ve tahsili zorunluluktur. Ancak kamu idarelerinin bu konudaki yükümlülüklerini yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesi kamu kaynağında artışa engel olma haline sebep olmaktadır. Yıllar itibarıyla bu konuda yapılan denetim sonuçlarının vergi türleri itibarıyla tasnifi ve riskli alanlar aşağıdaki Tablo 2’de gösterilmektedir.

¹³ 01.07.1964 tarih ve 11751 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁴ 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁵ 19.12.2010 tarih ve 27790 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Tablo 2. İhale Süreci İçerisindeki Sayıştay Denetim Bulguları

Vergi Türü	Konu	Gerekçe	Bulgu	Karar No
	Serbest Meslek hizmeti stopajı	Serbest Meslek faaliyeti olarak yapılan ödemeler üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının "2" numaralı bendinin "b" alt bendi hükmüne göre %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.	Vergi kesintisinin sözleşmede"e ödenmesi kararlaştırılan bedel üzerinden yapılması gerekirken sözleşme tutarından fazla ödeme yapılması sonucu kamu zararına neden olmuştur.	<ul style="list-style-type: none"> • Sayıştay 6.Daire, 44670/51654 s.K, 2017 • Sayıştay 6.Daire, 893/33 s.K, 2021 • Sayıştay 8.Daire, 249/87 s.K.,2020 • Sayıştay 6.Daire,895/31 s.K.,2021 • Sayıştay 6.Daire, 868/103 s.K.,2020 • Sayıştay 5.Daire, 514/59 s.K.,2020 • Sayıştay 8.Daire, 249/87 s.K.,2020 • Sayıştay 5.Daire, 514/59 s.K.,2020 • Sayıştay 4.Daire, 284/73 s.K., 2020
Gelir Vergisi	Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde yapılması gereken GV stopajı	193 sayılı GVK'nun 42 inci maddesi kapsamına giren işler dolayısıyla vergi tevkifatı yapılması zorunlu olup, inşaat ve onarım işlerinde, işin yıllara sari olması durumunda hakediş tutarı üzerinden %5 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.	Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde %5 oranında tevkifat yapılmaması sonucu kamu zararına neden olmuştur.	<ul style="list-style-type: none"> • Sayıştay 4.Daire, 295/43 s.K, 2021 • Sayıştay 2.Daire, 35751/78 s.K, 2021 • Sayıştay 2.Daire, 35742/26 s.K.,2021 • Sayıştay 2.Daire,35742/26 s.K.,2021 • Sayıştay 6.Daire, 879/1 s.K.,2021 • Sayıştay 1.Daire, 10888/61 s.K.,2021 • Sayıştay 3.Daire, 434/65 s.K.,2021 • Sayıştay 2.Daire, 35742/26 s.K.,2021 • Sayıştay 6.Daire, 864/55 s.K., 2020 • Sayıştay 1.Daire, 48766/52403 s.K., 2019
Kurumlar Vergisi	Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilmemesi	Otopark işletmelerinden dolayı açılan vergi mükellefiyeti nedeniyle Kurumlar ve Geçici Vergi beyannamesi verilmesi gerekmektedir.	Beyanname verilmemesi nedeniyle oluşan cezanın ödenmesi sonucu kamu zararına neden olmuştur.	<ul style="list-style-type: none"> • Sayıştay 5.Daire, 513/46 s.K, 2020
Katma Değer Vergisi	2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre yapılan kiralama ihalelerinden dolayı KDV tahakkuk ettirilmemesi	2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre yapılan kiralama ihalelerinden dolayı KDV tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir.	Kiralamalarda KDV tahakkuk ettirilmemesi sonucu kamu zararına neden olmuştur.	<ul style="list-style-type: none"> • Sayıştay 5.Daire, 41812/43876 s.K, 2011 • Sayıştay 5.Daire, 43949/45524 s.K, 2014 • Sayıştay 2.Daire, 47241/49893 s.K.,2016 • Sayıştay 5.Daire, 44649/48386 s.K.,2017 • Sayıştay 7.Daire, 46244/51161 s.K.,2017 • Sayıştay 8.Daire, 49510/53358 s.K.,2019 • Sayıştay 1.Daire, 10907/139 s.K.,2021
Damga Vergisi	2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu uyarınca yapılan ihalelerde verilen ihale komisyonu kararları ve yapılan sözleşmelerden 488 sayılı DVK'na göre damga vergisi tahsil edilmemesi	2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu uyarınca yapılan ihalelerde verilen ihale komisyonu kararları ve yapılan sözleşmelerden 488 sayılı DVK'na göre damga vergisi yapılması gerekmektedir.	İhale komisyon kararları ile ihale sözleşmelerinden damga vergisi alınmaması ve eksik alınması sebebiyle kamu zararına neden olunması	<ul style="list-style-type: none"> • Sayıştay 5.Daire, 50769/52289 s.K, 2017 • Sayıştay 7.Daire, 45418/52241 s.K, 2017 • Sayıştay 4.Daire, 51512/52365 s.K.,2018 • Sayıştay 2.Daire, 49208/52399 s.K.,2017 • Sayıştay 8.Daire, 49510/53358 s.K.,2019 • Sayıştay 8.Daire, 49510/53358 s.K.,2019

4. SONUÇ

Kamu ihaleleri çok geniş bir mevzuat ağına sahiptir. Diğer kanunlarda pek örneği olmayan bu geniş mevzuat ağı, beraberinde bilgi birikimi, uzmanlık ve güncel takip gerektirmektedir. Türk kamu ihale sisteminde her ne kadar ihale sürecindeki işlerin uzman personel tarafından yürütülmesi gerektiği ifade edilse de, bu şartın sağlanması çoğunlukla mümkün olamamaktadır. Örneğin ihale sürecini yönetmekle görevli ihale komisyonlarında en az iki uzman üye bulunması, muayene kabul komisyonlarında en az bir uzman üye bulunması, danışmanlık hizmet alım ihalelerinde en az dört uzman üye bulunması gibi zorunluluklar kanunda ifade edilmiştir. Uzman üyenin niteliklerine haiz personel yoksa diğer idarelerden uzman üye alınabileceği de hüküm altına alınmıştır. Ancak kamu kurumlarında özellikle de belediyelerde uzman üye konusunda sıkıntılar yaşandığı hem Kamu İhale Kurulu kararlarında hem de Sayıştay denetim raporlarında gözlenmektedir. Kamu ihalelerinin sadece Vergi Hukuku mevzuatı değil, bunun yanında İş Hukuku mevzuatı, Sosyal Güvenlik mevzuatı, Ticaret Hukuku mevzuatı gibi alanlarla da ilgisi olduğu düşünüldüğünde kamu kaynaklarının korunması konusu daha önemli hale gelmektedir.

Vergiler birer kamu kaynağıdır. Devlet harcamaları mükelleflerden alınan vergilerle finanse edilmektedir. Kamu ihale süreci içerisinde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması halinde ilgili kanunda belirtilen sürede gerekli işlemlerin yapılması ve kamu alacağının güvence altına alınması gerekmektedir. Sayıştay denetim raporlarından da görüleceği üzere Türk Vergi Sisteminin temel dört adet kanunu ile belirlenen ve tahsil edilmesi gereken vergilerin tahsil edilmediği ya da geç tahsil edildiği gibi durumlarla karşılaşmaktadır. Kamu İhale Kurulu sadece ihale mevzuatını düzenleme yönüyle görevlidir. İdarece tahsil edilmesi gereken vergiler idarenin sorumluluğundadır.

Bu bağlamda uzmanlık gerektiren ihale sistemiyle ilgili idarece görevlendirilecek kişilere bu alanla ilgili gerekli eğitimler verilmelidir. İhale uygulayıcılarının vergi mevzuatı hususunda tereddüde düştüğü hususlarda mutlaka vergi idaresinden Özelge talep etmeleri ve gelecek cevaba göre hareket etmeleri gerekmektedir. Kamu ihalelerinin rakamsal büyüklüğü dikkate alındığında sayılan hususlar yerine getirilirse kamu kaynağında artışa engel olma hali ortadan kaldırılabilecektir.

KAYNAKÇA

- Akın, Y. N. (2018). İlga Hükümler Çerçevesinde 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu'nun Düzenleme Alanı Hakkında Bir Değerlendirme. Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi(12), 1-61. <https://doi.org/10.18771/mdergi.496739>
- Ayverdi, İ. (2006), Misalli Büyük Türkçe Sözlük, C. 2, 2. Baskı, Kubbealtı Neşriyat, s. 1360.
- Bağlı, M. S. (2012), "Teorik ve Tarihsel Açından Bütçe Hakkı", Yasama Dergisi, Ocak-Şubat-Mart-Nisan, Sayı 20.
- Bilici, N., (2012), "Vergi Hukuku", Seçkin Yayınevi, 29.baskı, Ankara.
- İmamoğlu, M. Y., ve Özbilgin, İ. G. (2012). Türkiye'de Elektronik Kamu İhale Sisteminde Kurumsal Yönetim ve Birlikte Çalışabilirliğin Önemi. Bilgi Ekonomisi Ve Yönetimi Dergisi, 7(1), 20-34.
- Konukman, A., (2016), "Türkiye'de Bütçe Hakkının Kullanımı: Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Artvin Çoruh Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi (1), ss.23- 65.
- McAfee, R. P. ve McMillan, J., (1992), "Bidding Rings", P. Klemperer (der.), The Economic Theory of Auctions I içinde, An Elgar Reference Collection, UK, Cambridge, 55: 640-660.
- Pehlivan, O.(2019). Vergi Hukuku, Celepler Yayınevi, Trabzon.
- Seyhan, S. (2018). 4734 sayılı kamu ihale kanunu kapsamındaki ihalelerin idari ve yargısal denetimi, [Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi], YÖK Tez Merkezi.
- www.gib.gov.tr Erişim Tarihi: 25.08.2024.
- www.kik.gov.tr Erişim Tarihi: 11.09.2024.
- www.sayistay.gov.tr Erişim Tarihi: 01.09.2024.