



E-ISSN: 2548-0499

International Journal of Public Finance

International Peer-Reviewed Open Access Electronic Journal

Vol. 6 | No. 1 | Year: 2021

<http://dergipark.org.tr/en/pub/ijpf>



International Journal of Public Finance

International Peer-Reviewed Open Access Electronic Journal

Vol. 6
No. 1
2021

**Owner of Behalf of International Public Finance Conference/Turkey /
Uluslararası Maliye Sempozyumu/Türkiye Adına Sahibi**
Prof. Dr. Adnan GERÇEK (Bursa Uludağ University, Turkey)

Chief Executive Officer / Sorumlu Yazı İşleri Müdürü
Prof. Dr. Tolga DEMİRBAŞ (Bursa Uludağ University, Turkey)

Editors / Editörler

Prof. Dr. Adnan GERÇEK (Bursa Uludağ University, Turkey)
Prof. Dr. Sacit Hadi AKDEDE (İzmir Bakırçay University, Turkey)

Editorial Board / Yayın Kurulu

Prof. Dr. Abuzer PINAR (Ankara Sosyal Bilimler University, Turkey)
Prof. Dr. Elif SONSUZUGLU (Yakın Doğu University, KKTC)
Prof. Dr. Jinyoung HWANG (Hannam University, South Korea)
Prof. Dr. John T. KING (Georgia Southern University, USA)
Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA (Bursa Uludağ University, Turkey)
Prof. Dr. Roberto CELLİNİ (University of Catania, Italia)
Prof. Dr. Selçuk İPEK (Çanakkale 18 Mart University, Turkey)

Foreign Language Editor / Yabancı Dil Editörü

Assist. Prof. Dr. Feride BAKAR TÜREGÜN (Bursa Uludağ University, Turkey)

Publication Board / Yazı Kurulu

Res. Assist. Halil SERBES (Bursa Uludağ University, Turkey)
Res. Assist. Tolga SEZDİ (Bursa Uludağ University, Turkey)
Res. Assist. Nuri Aytuğ ERDEMİR, (İzmir Bakırçay University)
Res. Assist. Yusuf UTMA, (İzmir Bakırçay University)

Publication Period / Yayın Dönemi

Biannual (Summer & Winter)

Address / Adres

Bursa Uludağ University
Faculty of Economics & Administrative Sciences
Department of Public Finance
16059, Nilüfer / Bursa – Turkey
e-mail: infoijpf@gmail.com

International Advisory Board / Uluslararası Danışma Kurulu

- Prof. Dr. Aykut HEREKMAN** (Anadolu University, Turkey)
Prof. Dr. Naci Birol MUTER (Manisa Celal Bayar University, Turkey)
Prof. Dr. Nihat FALAY (İstanbul University, Turkey)
Prof. Dr. Metin TAŞ (İstanbul Gedik University, Turkey)
Prof. Dr. Abuzer PINAR (İstanbul Gedik University, Turkey)
Prof. Dr. Adnan GERÇEK (Bursa Uludağ University, Turkey)
Prof. Dr. Alicja BRODZKA (Wrocław University of Economics, Poland)
Prof. Dr. Amanda KING (Georgia Southern University, USA)
Prof. Dr. Ateş OKTAR (İstanbul University, Turkey)
Prof. Dr. Binh TRAN-NAM (UNSW Australia Business School, Australia)
Prof. Dr. Christos KOLLIAS (University of Thessaly, Greece)
Prof. Dr. Danuše NERUDOVA (Mendel University in Brno, Czech Republic)
Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU (Yakın Doğu University, TRNC)
Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU (Eskişehir Osmangazi University, Turkey)
Prof. Dr. Erkan ÜYÜMEZ (Anadolu University, Turkey)
Prof. Dr. Erich KIRCHLER (University of Vienna, Austria)
Prof. Dr. Francisco Alfredo García PRATS (Universitat de València, İspanya)
Prof. Dr. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR (Freie Universität, Germany)
Prof. Dr. İhsan Cemil DEMİR (Afyon Kocatepe University, Turkey)
Prof. Dr. Jinyoung HWANG (Hannam University, South Korea)
Prof. Dr. João Félix Pinto NOGUEIRA (IBFD, Netherland)
Prof. Dr. John T. KING (Georgia Southern University, USA)
Prof. Dr. Malcolm SAWYER (Leeds University, UK)
Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ (Çankaya University, Turkey)
Prof. Dr. Robert W. McGEE (Fayetteville State University, USA)
Prof. Dr. Roberto CELLİNİ (University of Catania, Italia)
Prof. Dr. Sacit Hadi AKDEDE (İzmir Bakırçay University, Turkey)
Prof. Dr. Selçuk İPEK (Çanakkale 18 Mart University, Turkey)
Prof. Dr. Vito TANZI (International Monetary Fund, USA)
Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ (Dokuz Eylül University, Turkey)
Prof. Dr. Ziyaettin BİLDİRİCİ (Anadolu University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Arman Zafer YALÇIN (Balıkesir University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU (Bandırma 17 Eylül University)
Assoc. Prof. Dr. Yasemin ÖZUGURLU (Mersin University, Turkey)
Assist. Prof. Dr. Aslıhan ÖZEL ÖZER (Manisa Celal Bayar University)
Assist. Prof. Dr. Recep TEMEL (Yozgat Bozok University, Turkey)

Referees for This Issue / Bu Sayıda Görev Alan Hakemler

Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ (Bursa Uludağ University, Turkey)
Prof. Dr. Fatih DEYNELİ (Pamukkale University, Turkey)
Prof. Dr. İlhami SÖYLER (Beykent University, Turkey)
Prof. Dr. Mehmet İVRENDİ (Pamukkale University, Turkey)
Prof. Dr. Muharrem ÖZTEL (İstanbul Medeniyet University, Turkey)
Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA (Bursa Uludağ University, Turkey)
Prof. Dr. Ramazan ARMAĞAN (Süleyman Demirel University, Turkey)
Prof. Dr. Ramazan GÖKBUNAR (Manisa Celal Bayar University, Turkey)
Prof. Dr. Selçuk İPEK (Çanakkale Onsekiz Mart University, Turkey)
Prof. Dr. Semih ÖZ (Ankara University, Turkey)
Prof. Dr. Thomas DÖRİNG (Darmstadt University of Applied Sciences, Germany)
Prof. Dr. Tolga DEMİRBAŞ (Bursa Uludağ University, Turkey)
Prof. Dr. Veli KARGI (Mersin University, Turkey)
Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ (Dokuz Eylül University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Cihan YÜKSEL (Mersin University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Elif Ayőe ŞAHİN İPEK (İzmir Katip Çelebi University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Murat Ozan BAŞKOL (Bursa Uludağ University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Özgür BİYAN (Bandırma 17 Eylül University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Selçuk ÖZGENÇ (Marmara University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Serkan AKÇAY (Artvin Çoruh University, Turkey)
Assoc. Prof. Dr. Ufuk SELEN (Bursa Uludağ University, Turkey)
Assist. Prof. Dr. Ahmet SOMUNCU (Nevşehir University, Turkey)
Assist. Prof. Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA (Harran University, Turkey)
Assist. Prof. Dr. Orçun AVCI (Aksaray University, Turkey)
Assist. Prof. Dr. Ramazan EKİNCİ (İzmir Bakırçay University, Turkey)
Assist. Prof. Dr. Raőit GÜLTEKİN (Trakya University, Turkey)
Dr. Özgecan GÖK (Dokuz Eylül University, Turkey)

Thank you for your contribution to increase the scientific quality of our journal.

International Journal of Public Finance - IJPF (E-ISSN: 2548-0499) is indexed / abstracted by the following indexes / databases:

| | | | |
|---|--|--|---|
|  |  |  |  |
|  |  | | |



| Table of Contents / İçindekiler | | Pages |
|---|--|--------------|
| 1) Osmanlı Devleti'nde 1840-1841 Yılları Arasında İç Anadolu Bölgesi'nde Çıkan Vergi İsyanları | | |
| Tax Revolts in the Ottoman State in Central Anatolia between 1840 and 1841 | | (1 – 20) |
| <i>Filiz Giray & Özlem Ercan</i> | | |
| 2) Dolaylı ve Dolaysız Vergiler ile Ekonomik Büyüme Arasındaki Nedensellik İlişkisi: Türkiye Örneği (2006-2018) | | |
| The Casualty Relationship Among Direct Taxes, Indirect Taxes and Economic Growth: The Case of Turkey (2006-2018) | | (21 – 46) |
| <i>Ersin Nail Sağdıç & Duygu Aydın</i> | | |
| 3) Opinions of Theorists about Public Finance and Their Reflection on the Development of the Economy and the State | | |
| | | (47 – 62) |
| <i>Refik Kryeziu</i> | | |
| 4) Gümrük Suç ve Kabahatlerinde Pişmanlık: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme | | |
| Repentance in Customs Crimes and Misdemeanors: A Comparative Assessment | | (63 – 78) |
| <i>Metin Taş</i> | | |
| 5) Kabahatlerde Tekerrür Açısından Özellikli Bir Durum: Özel Usulsüzlükler | | |
| A Special Case in Terms of Repetition of Misdemeanors: Special Irregularities | | (79 – 96) |
| <i>Burçin Bozdoğanöğlü & Vakkas Yurtlu</i> | | |
| 6) Factors Affecting The Use Of WTO Fiscal Protection Instruments | | |
| | | (97 – 114) |
| <i>Göksel Karış</i> | | |
| 7) Vergi/Ceza İhbarnamelerine Vergi İnceleme ve/veya Vergi Tekniği Raporlarının Eklenmemesinin İyi İdare ve Dosyaya Giriş Hakları Kapsamında Değerlendirilmesi | | |
| Evaluation of Not Adding Tax Inspection and/or Tax Technique Reports to Tax/Penalty Notices within the Scope of Good Administration and Access to File Rights | | (115 – 136) |
| <i>Ece Fatma Aslan</i> | | |



Table of Contents / İçindekiler

Pages

Vergi Affı Uygulamaları: Türkiye ve Seçilmiş Ülkeler Açısından Bir Değerlendirme

- 8)** Tax Amnesty Practices: An Assessment in Terms of Turkey and Selected Countries (137 – 158)

Esra Keskin & Pelin Mastar Özcan

Belediye Gelirleri Kanununda Düzenlenmiş Olan Yerel Yönetim Gelirlerinin Özellikleri ve Öneriler

- 9** Characteristics and Recommendations of Local Administrative Income Regulated in Municipal Income Law (159 – 175)

Fazıl Aydın



Osmanlı Devleti'nde 1840-1841 Yılları Arasında İç Anadolu Bölgesi'nde Çıkan Vergi İsyanları

Tax Revolts in the Ottoman State in Central Anatolia between 1840 and 1841

Filiz Giray *

Özlem Ercan **

RESEARCH
ARTICLE

ARTICLE INFO

Submitted : 20.04.2021

Revised : 15.05.2021

Accepted : 09.06.2021

Available : 30.06.2021

iThenticate similarity
score: 5%

JEL classification:

H61, H20, N4, E62

Keywords:

Tax, Revolt, Ottoman
State, Tax Revolts

ABSTRACT

Taxes, which are the basic public income, can cause disputes between individuals and the state over time. Individuals engage in collective responses to taxes. This reaction could turn into tax riots. Historically, tax revolts can occur based on elements of taxation, such as the tax rate, burden, and form of collection, while the state can be a manifestation of general discontent with the government. The fact that the components of tax riots are different requires that each tax Riot be examined separately.

The aim of this study is to examine the characteristics and consequences of tax revolts in the Ottoman state. In this context, the tax revolts that took place in the Ottoman Empire in the Central Anatolia region (Ayaş, Çamardı, Bala and Burdur towns) in the 1840-1841 were examined with examples obtained from the Ottoman archives. As a result of the examination, it was determined that not all of the people participated in the tax revolts and these revolts did not spread to the whole society.

Cite this article as: Giray, F. & Ercan, Ö. (2021). "Osmanlı Devleti'nde 1840-1841 Yılları Arasında İç Anadolu Bölgesi'nde Çıkan Vergi İsyanları", *International Journal of Public Finance*, 6(1), 1-20.

* Prof. PhD., Bursa Uludağ University, Department of Public Finance, Turkey, ORCID: 0000-0002-8765-8248, giray@uludag.edu.tr

** Assoc. Prof. PhD., Bursa Uludağ University, Department of Turkish Language and Literature, Turkey, ORCID: 0000-0002-0767-0045, ozlemercan@uludag.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 20.04.2021
Düzeltilme : 15.05.2021
Kabul : 09.06.2021
Yayın : 30.06.2021

iThenticate benzerlik oranı: %5

JEL Kodu:

H61, H20, N4, E62

Anahtar Kelimeler:

Vergi, İsyan, Osmanlı Devleti, Vergi İsyanları

Ö Z

Tarihsel süreç içinde tüm toplumlarda vergiler, bireyler ile devleti karşı karşıya getiren bir olgu olmuştur. Bireyler, vergilere karşı kolektif tepkilerde bulunmaktadırlar. Bu tepkinin vergi isyanlarına dönüşmesi söz konusu olabilmektedir. Vergi isyanları tarihsel açıdan incelendiğinde vergi oranı, yükü, tahsil şekli gibi vergilemeye yönelik unsura dayalı olarak gerçekleşebilirken devlet yönetimine karşı genel hoşnutsuzluğun tezahürü olabilmektedir. Vergi isyanlarının bileşenlerinin farklı olması, her bir vergi isyanının ayrı ayrı incelenmesini gerektirmektedir.

Bu çalışmanın amacı, arşiv araştırması ile Osmanlı Devleti'nde vergi isyanlarının oluşum, yönetim ve sonuçlarına ilişkin değerlendirme yapabilmektir. Bu bağlamda Osmanlı Devleti'nde 1840-1841 yılları arasında İç Anadolu Bölgesi'nde (Ayaş, Çamardı, Bala ve Burdur kazalarında) gerçekleşen vergi isyanları örnekleri Osmanlı arşivlerine dayanılarak incelenmiştir. Yapılan inceleme sonucunda söz konusu vergi ayaklanmalarına ahalinin tamamının katılmadığı ve isyanın toplumun tümüne yayılmadığı tespit edilmiştir.

1. Giriş

Vergiler ilkçağlardan itibaren alınan bir kamu geliri olmalarına rağmen vergilerin taşıdığı anlam zamanla değişmiştir. Bu değişim bireylerin vergiye bakış açılarını değiştirmiştir. Vergiler öncelikle hediye olarak görülürken zamanla gelişen toplumlarla birlikte artan hacimlerine bağlı olarak zorunlu ödenmesi gereken bir yükümlülük hâline gelmiştir. Bu zorunluluk, hukuki niteliğe bürünerek verginin bireylerin isteğine bakılmaksızın devlet otoritesi tarafından alınması gereken bir gelire dönüşmesine neden olmuştur. Verginin niteliği gereği karşılıksız ödeme olması, vergi sistemi ve yönetiminden kaynaklı olarak oluşabilecek vergi adaletsizliği her toplumda bireylerin vergiye karşı tepki duymalarına sebep olmuştur. Bu tepkilerin ortak ve faal niteliğe dönüşmeye başlaması vergi isyanları olarak ortaya çıkmıştır.

İsyan kavramı, herhangi bir amaçla kurulu düzene veya devlet güçlerine karşı gelme, itaat etmeme ve ayaklanma anlamalarını içinde barındırmaktadır (Türk Dil Kurumu, 2005: 992). Vergi isyanları devlet tarafından tahakkuk ettirilen bir verginin ödenmesine karşı çıkmaktan öte ekonomik, siyasal ve sosyal sonuçlarıyla düzene bir başkaldırı niteliğine sahiptir. Bir tepkinin isyana dönüşmesi, ülkelerin ekonomik, siyasal ve sosyal yapıları tarafından belirlendiğinden ülkeler arasında farklılıklar görülebilmektedir. Bu yönleriyle vergi isyanı, vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı gibi diğer vergi tepki türlerinden farklı sosyo-psikolojik ve ideolojik özellikler arz eder. Vergi isyanının nihai hedefi, verginin ödenmemesi yani verginin reddidir. Vergi isyanlarının nedeni olarak genellikle vergileme yetkisinin kötüye kullanılması sonucu ödeme gücüne dayanmayan ağır ve adaletsiz vergi yükleri gösterilir (Aktan vd. 2002:145, 147).

Vergi gelirleri, Batı toplumlarında XVIII. yüzyıla kadar tali kamu gelir kaynağı olarak görülmelerine rağmen, Osmanlı Devleti'nde tersine kuruluştan itibaren temel kamu geliri olmuştur (Neumark 1975: 6). Bu durum, bir yandan tahakkuk eden vergilerin büyük ölçüde vergi mükellefleri tarafından ödendiğini diğer taraftan günümüzde güçlü bir mali sistem için kamu finansman kaynağının vergilere dayandırılması teorisinin, Osmanlı Devleti'nin kuruluşundan itibaren benimsendiğini göstermektedir. Ancak Osmanlı Devleti'nde de Batı toplumlarında olduğu gibi vergi isyanları vuku bulmuştur. Osmanlı Devleti'nin mali yapısı dikkate alındığında vergi isyanlarının nedenlerini sadece vergi sistemi ve uygulamasına bağlamak yeterli olmayacaktır. Aynı zamanda vergi isyanlarının, mevcut yönetimlere karşı gösterilen tepkiler için bir araç olarak kullanılıp kullanılmadığının da araştırılması gerekmektedir. Bu çalışmada Osmanlı Devleti'nde vergi isyanlarının nedenleri ve isyanlar karşısında yönetimlerin izledikleri politikalar, muhtelif vergi isyanları incelenerek açıklanacaktır. Bu amaçla İç Anadolu Bölgesi'nde 1840-1841 yıllarında farklı yerleşim birimlerinde ortaya çıkan vergi isyanları ve bunlara yönelik resmi düzenlemeler arşiv kaynakları Türkiye Türkçesine çevrilerek yorumlanmıştır. Böylece maliye tarihi literatürüne katılan yeni arşiv belgeleri ile Osmanlı Devleti'nde bu dönemde vergi isyanlarının nedenleri, nitelikleri, isyanlara karşı yönetimlerin tutumları ve sonuçları hakkında değerlendirme yapma olanağı elde edilebilecektir.

2. Osmanlı Devleti'nde Vergi İsyanları

Osmanlı Devleti'nin kuruluşundan itibaren çeşitli isyanların meydana geldiği görülmektedir. İsyanların çoğu padişaha ve padişahın şahsında yönetime karşı yapılmıştır. Benzer isyanları, Batı toplumlarında da görmek mümkündür.

Osmanlı Devleti'nde mali sistem önemli olmuştur. Devletin merkezi yönetim hizmetleri ve yönetim ile ilgili kararlar, başında padişahın bulunduğu Divan-ı Hümayun'da alınmaktaydı. Divanın görevleri üç daire halinde bölünmüştü. Birinci daire devletin asayiş ve askeri hizmetlerini yürütmekteydi. Bu divanlardan ikincisi maliye dairesi olup üçüncüsü ise yargı işlerine bakmaktaydı. Bu yapılanma kamu maliyesine verilen önemin bir göstergesidir (Akdağ, 1995: 55-56). Osmanlı Devleti'nde mali sisteme önem verilmesine ve vergi sisteminin esnek bir yapı arz etmesine rağmen vergi isyanlarının (Celali İsyanları, Patrona Halil İsyanı, Atçalı Kel Mehmet İsyanı, Niş İsyanı) yaygın olduğu görülmektedir (Bknz.: Aktan vd. 2002; Gökbunar, 2004; Gökbunar, 2007, Cura, 2016, Çetin, 2018). Osmanlı vergi sistemi, sahip olduğu bu özellikleriyle çağdaşlarına göre üstün olmasına rağmen zaman içinde Osmanlı Devlet düzeni içinde birçok isyanın meydana gelmesinin başka sebepleri olmalıdır. İsyanların sadece vergi sistemi ve onun uygulanma şeklinden kaynaklı olmadığı görülmektedir. Bazen de vergiler bazı siyasal amaçlar adına bir araç olarak kullanılmıştır. Bu durum, Osmanlı Devleti'ndeki vergi isyanlarının daha ayrıntılı olarak incelenmesi gereğini doğurmuştur.

Osmanlı tarihinde en uzun süren isyanlar olarak yer alan Celali İsyanları'nın çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Bunlar; vergi yükünün ağırlığı, tahsildarların zulmü, mezhep çatışmaları, tımar sisteminde görülen bozulma, merkezi hükümet ile Anadolu'daki Türkmenler arasında yaşanan sorunlar ve bazı rantları geri almak şeklindedir (Akdağ, 2017: 29; Gökbunar, 2007: 9). Nitekim Celali İsyanları'nın başlangıcı tımar sisteminde ifraza¹ gidilmesiyle başlayan gelir kayıplarıdır (Teoman, Bozpinar, 2021: 128-130). Ayrıca vergi isyanlarını ülkelerin içinde bulunduğu dönemleri de dikkate alarak değerlendirmek daha doğru olacaktır. Üç kıtaya yayılmış olan devletin özellikle askeri, siyasi, iktisadi ve mali alanlarda irtifa kaybettiği asırlarda yaşadığı bu çok yönlü bunalımların vergi sistemine olumsuz yansımalarının olması kaçınılmazdı. Örneğin, uzun süren savaşların Osmanlı Devleti'nin ekonomik ve mali yapısında yarattığı tahribat sonucu yaşanan gelir kaybını gidermek adına yönetimin vergileri artırması, Atçalı Kel Mehmet İsyanı'nın çıkmasında önemli bir pay taşımaktadır (Gökbunar, 2004: 28, 33). Yine Patrona Halil İsyanı'nın yaşanmasına ülkenin sosyoekonomik durumu sebep olmuştur. Şöyle ki, ülkede yaşanan yüksek enflasyon ekonomik açıdan özellikle esnafı olumsuz yönde etkilemiştir. Diğer taraftan yöneticilerin artan savurgan harcamalarını ve İran Savaşı'nın masraflarını karşılamak için gerekli finansman kaynağı olarak esnafa yönelik yeni vergilerin yürürlüğe konması ve tahsil edilen bu vergilerin bir kısmının zimmete geçirilmesi isyana neden olmuştur (Olson, 1977: 185).

Osmanlı Devleti'nde vergiler genel olarak şeri ve örfi vergilerden oluşmaktadır. Bu vergilerin tarh ve tahsil usulleri büyük ölçüde benzerdir. Şeri ve örfi vergilerin en önemli ayırıcı unsuru, mükellef gruplarının farklı olmasıdır. Mükellef grubu farklı olmasına rağmen vergi isyanları her iki vergi türünün de görülmektedir.

Osmanlı Devleti'nde vergi isyanlarının bir kısmı bireysel olarak başlatılmıştır. Ancak bazı vergi isyanları ise belirli bir çoğunluk grup tarafından başlatılan ve ortak tepki niteliğinde isyanlardır. Dolayısıyla her vergi isyanını ayrı ayrı incelemek daha doğru olacaktır.

3. İç Anadolu Bölgesi'nde Vergi İsyanları

Çalışma, Osmanlı Devleti'nde 1840-1841 yılları arasında İç Anadolu Bölgesi'nde (Ankara, Konya, Burdur) gerçekleşen isyanlar üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu örneklerden iki tanesi Ankara ilinde görülmektedir. Bunlar, Ankara'nın Bala kasabası Yenişeyh Köyü ve Ayaş kazası Dastarlı köyü ayaklanmalarıdır. Diğerleri ise Konya iline bağlı Çamardı kazası Misli köyünde ve Burdur kazasında vergi isyanı görülmüştür.

¹ İfraz: Bir tımar, kılıç deneni ve tımar sahibine ait sayılıp içinden bir şey ayrılmayan 6000 akçelik kısımdan fazla olan miktara verilen isim. www.lugatim.com/s/ifraz (Erişim Tarihi: 23.05.2021).

3.1. Bala Kasabası Yenişeyh Köyü

1841'de Ankara'ya bağlı Bala kasabası² ayanlarından Yağcıoğlu İbrahim, Tanzimat-ı Hayriyye gereği vergi muafiyeti kalktığı için kendisi de herkesle birlikte vergi vereceğini anlayınca Bala kasabasına tâbi olan Yenişeyh köyü ile diğer bazı köy ahalisini isyana (fesada) sürükleyerek dört yüz silahsız fakiri Ankara civarına toplamıştır; topluluk dağıtılmış, Yağcıoğlu İbrahim ise tutuklanmıştır. Ankara'dan gelen bir kâtip, ahalinin verecekleri verginin yüzdesini hesapladığı hâlde söz konusu kişi, geçen yıl ödenen vergi ile bu sene ödenecek olan vergiyi karşılaştırmış; halktan gelirlerine göre fazla vergi alındığını ifade etmiştir. Ancak halkı fesada sürüklediği için affı söz konusu olmamıştır. Tezkere, kişinin cezasının verilmesi için iki şahidin gönderilmesine ve isyana kalkışan diğer kişilerin cezalarının açıklanmasına ilişkindir³.

"Ankara'ya bağlı Bâlâ kasabasına tâbi olan Yenişeyh köyü ahalisinden olup uzun zamandır adı geçen nahiyede vergi tahsili için ayan⁴ olarak görevlendirilen Yağcıoğlu İbrahim adındaki şahıs, vergiye ilişkin her bir hususu Ankara'da ücretsiz olarak ahaliye yaptırmış ve bir akçe dahi vergi vermemiştir. Bu şahıs, Tanzimat-ı Hayriyye gereğince muaf olsun veya olmasın tüm kişilerin eşit olacağı ve uhdesinde bulunan kilit altındaki mülklerinin hepsinden vergi alınacağını araştırmak suretiyle bulunduğu köy ile bazı kara ahalisini tahrik ve fesada başlamış; silahsız dört yüz kadar fakiri, Ankara civarına götürmeye cesaret etmiştir. Adı geçen topluluk, hâkimlere yaraşır tedbirler ile dağıtılarak yargılandıktan sonra ispat edilen suça dayanarak adı geçen (Yağcıoğlu İbrahim'in) yanına oklu askerler verilerek gönderilmiş ve haklarında kötü zanna sahip olunarak hapse gönderilen birkaç ihtiyar kişinin hâllerinin araştırılacağı hususu açıklanmıştır. (Durum) adliye meclisinin keyfiyetine havale edildiği zaman İbrahim de der-saadete (İstanbul'a) gelmiş olduğundan Adliye Nezareti meclisine götürülerek sorguya çekilmiştir. İbrahim, iftira olunan fesatları ve halka söylediklerini inkâr etmiştir. Fakat Ankara'dan bir kâtip gelerek 'Kazanca bakılmaksızın binde yirmi beş kuruş vereceksiniz.' demiş; sonra bu vergi, yüzde yirmi dört olarak hesaplanmıştır. İbrahim; fakirlerin hâllerini ifade etmek için vergi tahsil memuruna (muhasıl) vardıklarında çağırılarak asla soru ve cevap olunmaksızın, fakirlerin vergi tahsil memuruna

² Ankara'ya bağlı Bala kazasının Osmanlı'dan günümüze konumu şöyledir: Nâhiye (...1855) Ankara, Ankara eyâleti (salnâme); Kazâ (1856-1865) Ankara Bozok eyâleti (salnâme); Nâhiye (1866-1870) Ankara, Ankara vilâyeti (salnâme); Kazâ (1871-1923) Ankara, Ankara vilâyeti (salnâme); Kazâ (1924) Ankara. (Sezen 2017: 83)

³ 27 Safer 1257 / 20 Nisan 1841 tarihli belge için bkz. Başbakanlık Osmanlı Arşivi (BOA), Bâb- Asâfi Defterleri, No. 370, s. 53'ten naklen (İnalçık, 2019: 444-446)

⁴ Osmanlı Devleti'nde şehir ve kasabalarda halk tarafından seçilen, vergilerin, masrafların dağıtılması ve toplanması gibi hususlarda kadılar ve valilere karşı halkın vekili durumunda olan kimse. www.lugatim.com/s/ayan (Erişim Tarihi: 21.03.2021)

gitmelerinden dolayı bir şeyden haberi olmadığı hâlde buraya gönderildiğini; geçen sene bir senede toplam bin beş yüz kuruş vergi verirken bu sene iki bin dört yüz kuruş vergi düştüğünü; mülklerinin kırk bin, kazancının on bin kuruşa sayıldığını; bir şikeci takımının bir iki eşeğinden başka bir varlığı olmayıp geçmiş senelerde altmış kuruş verirken bu sene yüz elli, iki yüz kuruş vergi belirlendiğini; meclis tarafından bir soru sorulmadığını; şehirde, evindeyken çağrıldığını; iki saat kadar tüfekçi başının odasında alıkonulduktan sonra akşama yakın bir beygire bindirilerek oklu iki neferle bu tarafa gönderildiğini söylemiştir. (Daha sonra) her nasılsa gerekli şahitlerin getirilmesiyle adı geçenin davasının yüce mecliste tekrar görülmesinin kanun gereği olduğu görülmüştür. Haklarında olumsuz karar verilerek hapse gönderilen şahısların yargılanmasına ilişkin gelecek haberi bekleyerek adı geçen İbrahim, kefil alınarak burada tutuklanmıştır. Epeyce bir zaman geçtikten sonra şahısların durumlarına dair bir haber çıkmadığı için bundan böyle iş geriye kalmaması diye ve ceza kanununa göre adı geçenin hükmünün yerine getirilmesi adına iki şahidin süratle gönderilmesi; diğer şahısların hâlleri hakkında karar verilmiş ise mazbata ve mahkeme hükmünün açıklanarak yazılması hususunda gayret göstermeleri hakkında tezkere. Fi 27 Safer sene 1257 / 20 Nisan 1841"

Osmanlı Devleti'nde bir vergi tahsil yöntemi olan iltizam yönteminde vergi toplama hakkını elde eden mültezimlere yönelik şikâyetler ve olumsuzluklar her zaman olmuştur (İnalçık, 2019; Aktan vd. 2002; Özkaya 1994). Vergi toplama hakkını elde eden mültezimlerin halka yaptıkları baskıları ortadan kaldırmak veya azalmak, dolayısıyla bu sistemin olumsuzluklarını yok etmek için halk tarafından seçilen vergi tahsilinde "ayan" adı verilen kişiler yetkilendirilmiştir. Ancak ayanların da sorunları gidermediği, vergi isyanlarının kaynağını oluşturduğu yukarıdaki örnekte de görülmektedir. Ayan olarak atanan kişi, Yenişeyh köyü halkını vergi ödememeleri için kışkırtmış ve ayaklandırmıştır.

3.2. Ayaş Kazası Dastarlı Köyü

Ankara iline bağlı Ayaş kazası Dastarlı köyünde⁵ geçen vergi ayaklanması, yukarıda anlatılan Bala kasabası Yenişeyh köyünden farklı olarak tam vergi isyanına dönüşmemiştir. Vergiye karşı bir tepki olayı olması bakımından incelenmesi yararlı olacaktır.

⁵ Ayaş, Ankara'ya uzaklığı 57 km olan tarihî bir ilçedir. Dastarlı, bu ilçenin yakınındaki bir köy olup günümüzdeki adıyla Yağmurdere köyü olarak geçmektedir. [Köken, Taylan. "Ayaş İlçesi Tarihi ve Arkeolojisi", www.academia.edu/35442588/Ankara_Ayas_Tarihi_ve_Arkeolojisi] (Erişim Tarihi: 06.03.2021).

1840 yılında Dastarlı köyünde yılda iki kere toplanan verginin birkaç kişi tarafından ödenmediği tespit edilince bu kişiler, Ayaş kasabası ahalisi ile etraf köylerin sakinlerini fesada sürüklemişlerdir. Belediye memurunun Ayaş meclisine ihbarı üzerine Dastarlı köyü ahalisinden Ayaş kasabası sakini bir kişi ve oğlunun köy ahalisinin vergi vermeyeceklerine ilişkin beş imzalı bir kâğıt tertipledikleri ortaya çıkmıştır. Bu kişi ve oğlu sorguya çekilince böyle bir yazı yazarak halkı isyana teşvik ettikleri anlaşılmıştır. İşbu tezkere söz konusu kişilerin tevkifine ilişkindir (BOA, Bâb- Asâfi Defterleri, No. 370, s. 37'den aktaran İnalçık 2019: 441-442).

"1256 senesi hesabına katılması emredilen sekiz yük kadar olan 1000 kuruş vergi, herkesin mülkleri, hayvanları, yaptıkları ticaret ve kazançlarına göre farklı olmak üzere ve eşit şekilde iki defa ödenir. Alacaklara karşılık olarak (verginin) daha önce hesaplanan küsuru toplanırken önceden vergi vermeyenlerin isimleri kaydedilmiştir. Birkaç şahıs, adı geçen kasaba ahalisi ile birlikte etraftaki kara ahalisiyle fesatlığa başlamışlardır. Belediye memuru, adı geçen kasaba civarındaki Dastarlı köyü ahalisinden Ayaş kasabası sakini Emir Bey namı bir kimsenin adı geçen köy ahalisini kandırarak oranın (vergi vermeme yönündeki) kararlılığına ilişkin yazılarla etraf köylere (durumu) haber verdiğini ve eline beş imzalı kâğıt ulaştırdığını yüce Ayaş meclisine ihbar etmiştir. Emir Bey ve köyün imamı meclise yazıyla çağrılıp işin iç yüzü sorulduğunda Emir Bey, ona dayandırılan yazıları ve kâğıt ulaştırma işini inkâr eder. İmam ise adı geçenler tarafından kendisine öyle bir tezkere yazdırıldığını kabul etmiş olduğundan hemen hapse atılır. Babası Emir Bey de fesadımız burada yazılı olduğu gibi olmasa bile (diyerek), onları durdurmaya muktedir olduğu hâlde (olaylar) çıkarmış, kendisi kabahatli bulunarak İstanbul'a gönderilmiştir.

Söz konusu olaya sebep olan kişiler, henüz ele geçmemiş olduklarından yakalandıklarında iki kişinin de ulaştırılacağı beyanını içeren ve adı geçenin (Emir Bey'in) oğlunun cezalandırılması hakkındaki izni kapsayan (bu) mazbata ile zaptiye memuru Tayyar Paşa tarafından yapılan yazışmalar, meclisin keyfiyetine ve adliyenin yüce hükümlerine havale edilmiştir. Emir Bey ve oğlunun bildirdiği üzere kötü hareketleri olduğu ve önceki sebeple fitne uyandırmaya cesaretleri bulunduğu görülmüştür. Hakikatte emsallerini korkutmak adına hadlerini bildirmek için kanun hükümleri varsa da henüz köy imamının mecliste ikrar etmiş olduğu ve on beş imzalı diye gönderdiği kâğıt, adı geçenin haddinin bildirilmesine hükmetmek için hakkaniyet usullerine aykırı bulunmuştur. Adı geçenin kendisi bu tarafta hapsolüp oğlu da şimdiki hâlde mahallinde hapsedilmiş olduğundan adı geçenin bu tarafta, oğlunun öbür tarafta hapiste tevkifleriyle, suç ve kabahatlerinin mukabele edilmesi gereğine bakılması uygundur. Daha önce belirtilen sebeple adı geçenler hakkında Kanun-ı

Hümayun'a göre cezaları icra olunmak üzere gerek adı geçen ve gerek oğlunun suçlarının itirafları yazıyla bildirilmiş olduğu hâlde ve Uruş köyü maddesine göre yakalanmaları için iki nefer gönderileceğini (bildiren) fesatçılık kanununun yazısı (ya da tebliği) henüz yerine getirilememiştir. Onların da durumlarının lâyıkiyle araştırılması yazılı mazbatayla bildirilmiş olup adı geçen umumî yüce mecliste (bu durum) uygun görülmüş, zikredilmiş ve tasvip edilmiş olması sebebiyle gereğinin icrası hususuna başlamanız babında tezkere. Fi 20 Safer sene 1257 / 13 Nisan 1841"

Görüldüğü üzere ahali, vergi vermemek yönünde bazı kişiler tarafından kışkırtılsa da olay, yöre halkının genel olarak vergilere karşı isyanı niteliğinde değildir. Tezkereden de anlaşıldığı gibi Osmanlı Devleti'nde mali sisteminin kendi içindeki işleyiş düzeni, yapılan ihbarların denetlenmesini sağlamaktadır. Gelen ihbarlar araştırılıp yargılama süreci gerçekleştirebilmiştir. Ayaş kazası Dastarlı köyü tutanaklarına geçen olay, bir vergi isyanı niteliği taşımamakla birlikte durum açıklığa kavuşturulmasaydı halk ile yönetim karşı karşıya gelebilirdi.

3.3. Çamardı Kazası Misli Köyü

Osmanlı Devleti'nde 1840 yılında İç Anadolu Bölgesi'nde vergi isyanına yönelik bir başka örnek Konya'ya bağlı Çamardı kazası Misli köyünde⁶ gerçekleşmiştir. Söz konusu isyan, Osmanlı'da şeri vergiler (Tekâlîf-i Şer'iyye) içinde yer alan cizye vergisine yönelik çıkarılan isyandır. Cizye vergisi Müslüman olmayan Osmanlı tebaasının ödediği bir vergiydi. İslâm mali hukukunda da yer alan bir vergi olması nedeniyle şeri vergiler grubu içinde yer alan bir vergi olmuştur. Çamardı kazası Misli köyü vergi isyanına yönelik dört tezkere mevcuttur:

İlk tezkereye göre Çamardı kazasına bağlı Gayrimüslim bir köy olan Misli köyü isyana kalkışmışlardır. Yöre halkının şeri vergi olan cizye vergisini ödemediği tespit edilmiş, durum meclis tarafından müzakere edildikten sonra köyün kocabaşlarından birkaç kişi durumun anlaşılması için çağırılmıştır. Ancak köy halkı, silahlanarak kocabaşları alıkoyan zaptiyenin yolunu kesmişlerdir. Tezkere, daha önce de bu tür olaylara sebebiyet veren köy ahalisinin cezalandırılmasına ilişkindir (BOA, İ. MVL., Meclis-i Vâlâ Riyâseti Belgeleri, 20-316/1).

⁶ *Osmanlı Yer Adları* kitabına göre Çamardı'nın XVI. Yüzyıldan itibaren konumu şu şekilde olmuştur: Nâhiye (1518-1522) Niğde, Karaman eyâleti; Kazâ (1855-1867) Niğde Karaman eyâleti (salnâme); Kazâ (1868) Niğde Konya vilâyeti (salnâme); Nâhiye (1880-1885) Merkez Niğde Konya vilâyeti (salnâme); Kazâ (09 Mart 1886) Niğde Konya vilâyeti (salnâme); Kazâ (1886-1923) Niğde Konya vilâyeti (salnâme); Nâhiye (1924-1947) Merkez Niğde; Kazâ (1948 / 5071) Niğde (Sezen 2017: 167). Çamardı nahiyesine bağlı olan ve 1886 yılında Misli adıyla anılan köy, 1960 yılından itibaren Gölcük adını taşımaktadır (Sezen 2017: 298).

"Çamardı kazasına bağlı Misli köyü üç yüz haneli reayalı (Gayrimüslim) bir köy olup bu köy için hesaplanandan kendilerine isabet eden yirmi sekiz bin kuruşluk vergiyi vermemek umuduyla daha önce Yahyalu kazasında vuku bulan uygunsuzluk, mazbata ile tarafınıza bildirilmiştir. İşin iç yüzünü önceki tutanaktan da iyi bildiğiniz gibi, adı geçen köy reayası da bilinen hükümlere göre isyanda bulunmuşlardır. Hisselerine (göre) hesap edilen tutar akçelerini korumaya aldıklarına ve bundan başka hazine aleyhine kalan küsur meblağı da ödemiş olduklarına dayanarak, (durum) meclis tarafından müzakere edilmiştir. Zaptiye (güvenlik güçleri) tarafından birkaç kişinin memur olarak atanması; adı geçen köyün kocabaşlarından⁷ birkaç tanesinin yazı ile çağrılarak gayelerinin anlaşılması; yüce vasiyetlerinin kendilerine tekrar sunulması uygun bulunmuştur. O sebeple zaptiye tarafından kişiler tayin edilerek köyün kocabaşlarından iki üç tanesi yakalanıp olay yerine götürürlerken köy reayasından yüz elli, iki yüz kadar kişi silahlanmışlardır. Yol esnasında memurlar da reayayı zorla yerlerinden etmişlerdir. Birçok kere bilgi sahibi olanların da tecrübe ettiği gibi Misli köyü ahalilerinin öteden beri Maraş yakınlarında itaat ipini kırma adetleri de bulunduğu ihbar edilmiştir. Bugün köy ahalisi silahlandığı için zarar ziyan başlamıştır. Açığa çıkarılarak takdim kılınan pusulada isimleri yazıldığını ve işbu köy ahalilerinin daima terbiye edilmesinin lazım geldiğini öğrenmek, yüce merhamet sahiplerine buyurularak icra gereğinin idaresini bildirmek de emir ve ferman sahibi kimsenindir. Fi Safer Sene 1256 / Nisan 1840"

Konuyla ilgili ikinci tezkerede Misli köyünden birkaç kişinin İstanbul'a gitmek için Nevşehir kazasından kendilerine verilen resmî geçiş belgesi aldıkları bildirilmektedir. Tezkerede özellikle memurların verdikleri geçiş belgesinin düzeni bozmaya yönelik olduğu belirtilmiştir. Köyün kocabaşları kendilerine konan vergiyeye karşı çıkmak maksadı ile meclise yazı göndermişler, önceki padişahın (II. Mahmud, saltanat yılları: 1808-1839) belirlediği vergiler ile yeni padişahın (Sultan Abdülmecid, saltanat yılları: 1839-1861) vergileri arasındaki farka itiraz etmişlerdir. Vurgulanan önemli hususlardan biri de bölgedeki diğer halkın karşılıksız olarak verdikleri vergilerden memnun olmalarıdır. Tezkere, Misli köyünün kendilerine tahsis edilen on bin kuruşluk vergiyeye vermemeleri üzerine haklarında kesilecek cezaya ilişkindir (BOA, İ. MVL., Meclis-i Vâlâ Riyâseti Belgeleri, 20-316/2).

"Sadrazamın ayak toprağına takdim edilen diğer mazbatada ayrıntılarıyla iyi bildiğiniz gibi Misli köyünün reayalarından birkaç kişinin

⁷ Osmanlı toplumunda belirli bölgelerdeki Hıristiyan tebaanın önde gelen, tanınmış, bazı hâllerde kendilerine danışılan bir nevi ihtiyar heyetini oluşturan sivil temsilcilerin başı durumundaki kocabaşlar, cizye ve diğer vergilerin dağıtım ve toplanmasında, bunların devlet görevlilerine tesliminde vazifelidirler (DİA 2002: 140-141).

kararın sonsuz mutluluk kapısına (İstanbul'a) gittiklerini bazı şerefli kişiler haber vermişlerdir. Düzene muhalif olarak Nevşehir kazasından yerlerine resmî geçiş belgesi (pasaport) verilmiş olduğu tarafımızdan duyulmuştur. Ancak genel şartlara aykırı olarak memurların tezkere (resmî geçiş belgesi) vermesi düzenin bozulmasına sebep olacağı bellidir. İşbu adı geçen köy reayaları (Gayrimüslimler) kocabaşlarından bir ikisi, konan ikinci verginin hesabına ilişkin meclise celp göndermiştir. Önceki padişahın vergileriyle bu mübarek padişah döneminde evvelki ve ikinci vergiler etraflıca araştırıldığında kendi ağızlarıyla anlattıkları üzere geçen yıl açıkladıkları meblağın bu seneki hesaplanan tutardan aşağı olduğu görülmüştür. Hâlbuki diğer ahaliler, teşekkür edercesine vergilerini vermişlerdir ve vermekte buldukları (vergi) karşılıksız ise de bu Misli ahalisinin Maraş yakınlarında kabaca hareketleri tecrübe edildiğinden, bu sene ve maden müdürü Sabık İsmail Ağa'nın Çamardı'nda ilk önce alacaklarının alınması konusu yüce iradelerle uygun bulunmuştur. Misli köyünden tam on bin kuruş alacak ortaya çıkmışken (köy halkının) 'Vermiyoruz.' diye kesin cevap vermelerinden ve her bir tavır ile hareketleri itaat düzenine uzak olduğundan terbiye edilmeleri yönünde bilgi isteyen (biz) acizleri iyi eden yüce kişilerin buyurdıkları gibi o konuda ve herhâlde emir ve ferman emir sahibi kimsenindir. Fi Safer 1256 / Nisan 1840".

Fezlekedede de görüldüğü üzere cizye vergisinin tahsili ile görevlendirilen kocabaşlarının da vergi isyanında paylarının olduğu görülmektedir. Çamardı kazası Misli köyü isyanına tüm ahali katılmamıştır. Katılmayan ahali vergilerinin tamamını ödemişlerdir.

Üçüncü tezkerede de daha önceki iki tezkerede bahsi geçen olayların devam ettiği ve hâlen köy halkının vergilerini ödemedikleri bildirilmiştir. Durumu anlamak üzere köyün kocabaşları tevkif edilince reayadan birkaç kişi silahlanarak neferlere saldırmışlardır. Daha önceki tezkerede Nevşehir kazasından İstanbul'a gitmek için köylülere verilen geçiş belgesinin bu sefer Kırşehir vergi memuru tarafından verildiği ancak seyahate izin verilmediği görülmektedir. Reayanın şikâyeti, yine bu seneki vergilerin önceki vergilerden fazla oluşudur. İşbu tezkere, kendilerine nasihat edilmesine rağmen hareketlerine devam eden halkın cezalandırılmasına dair genel meclise gönderilmiştir (BOA, İ. MVL., Meclis-i Vâlâ Riyâseti Belgeleri, 20-316/3).

"Bereketli üne sahip Çamardı meclisinin iki tane mazbatasının mealinde (söylendiği üzere) adı geçen kazaya tabi olan üç yüz evden ibaret olan Misli köyü reayaları (gayrimüslimleri), hisselerine düşen akçeleri ile vergilerinden küsur kalan meblağları ödemekte muhalif etmişlerdir. Muratları anlaşılacak ve bazı kabul olunan vasiyetleri bildirilmek üzere mazbata tarafından tayin olunan neferler (kişiler), birkaç kişi olan

kocabaşılardan dördü beşini getirmek üzere iken daha önce adı geçen reayadan yüz elli kadarı silahlanarak üzerlerine hücum ile adı geçenleri zorla ellerinden almışlardır. Bunların öteden beri Maraş yakınlarında buna benzer itaat dairesinden dışarı çıkan (hareketleri) eski âdetlerinden olmuştur. Adı geçen reayadan birkaç kişiye İstanbul'a gitmek üzere Kırşehir vergi memuru tarafından tezkere (geçiş belgesi) verilmiş ise de bu düzene aykırı görülmüştür. Bu adı geçen reayadan toplanan akçenin geçen seneki vergilerden aşağı olduğu kendileri tarafından da ikrar edilmiştir. (Reayanın) bilinen diğer ahali vergilerinden dolayı memnun ve şükreden iken adı geçen reayanın bu tarz harekete cesaret etmeleri ve önde gelenlerinin ticarî senetlerin vadeleri geldiği hâlde ödememeye cüret etmeleri sebebiyle lâıyk oldukları terbiyelerinin icrası lazım gelmiş ve adı geçen reayanın bugün silahlanmış oldukları beyanıyla lüzumunun yapılması için müsaade istenmiştir. Söylenenler etraflica düşünüldüğünde adı geçen reaya, o sebeple vergilerini vermekte muhalif olmaları ve silahlanıp mazbata neferlerine hücumu benzer harekete cüretleri sebebiyle adaba aykırı hâllere bağlı kalmışlardır. Haklarında cezanın icrasına davet demek olarak bu hususta terbiyeleri lüzumlu olduğundan kendilerine bir defa nasihat olunmuştur. (Yaptıklarını) kabul etmedikleri hâlde zor kuvvetin icrası lüzum edeceği belli ise de zor kuvvetin idaresinin yürütülmesi suretiyle umumi yüce mecliste müzakere edilmesi ne sebeple uygun bulunuyorsa o sebeple gereği icrası, yüce iradeye bağlı yüce ilmin mihenk taşlarının buyurdukları o yerde, emir ve ferman emir sahibi kimsenindir.⁸

Dördüncü tezkerede Çamardı kazası Misli köyünde 1840 yılında çıkan vergi isyan olaylarının 1841'de de devam ettiği görülmektedir. Tezkereye göre Çamardı kazası Misli köyünün cezası, adliyede görüşülmüş; sadrazamın onayına sunulmuş artık son hüküm padişahın hükmüne bırakılmıştır. Reayanın nasihatlere uymamaları hâlinde kaba kuvvete başvurulacağı bildirilmiştir (BOA, Bâb- Asâfî Defterleri, No. 370, s. 48'den aktaran İnalçık 2019: 443-444).

"Çamardı kazasına tabi olan Misli köyü halkının ileri gelenlerine isabet eden vergi belirlenmiş olup bunların uhdelerindeki zimmetleri üzerine konan şeri cizye vergisini vermede muhalif olduklarından ve vergiye karşı davranışlarda bulunmaya cesaret ettiklerinden bunlara hadlerini bildirmenin yerine getirilmesi tutanak ile bildirilmiştir. Adı geçen halkın vergilerini vermede muhalif olmaları ve silahlanıp zaptiye erlerine saldırma cüretini göstermeleri suretiyle uymaları gereken adaba uymadıkları için haklarında cezaî müeyyide ile terbiye edilmeleri lüzumlu olmuştur. Konya

⁸ Belgede tarih olmamakla birlikte aynı arşivin içinde yer alması ve birlikte yer aldığı diğer iki fezlekenin de 1256 / 1840 tarihli olması belgenin tarihini tahmini olarak göstermektedir.

şehrine yakın olan adı geçen kaza halkına, işin iç yüzünün tarafınıza bildirilmesiyle, vergilerini ödemeleri için nasihat verilerek kabul etmedikleri takdirde kuvvet zoruyla vermeleri gerektiği; terbiye ve hadlerini bildirme sebebiyle saadetli zatınızla haberleşmenin gerekli olması üzerine, adı geçen kazanın tahsil memurlarına (durum) yazılmıştır. Adliye meclisinde görüşülerek uygun görülüp size danışıldıktan sonra gereğinin yapılması hususu padişahın yüce buyruğuna bağlanmıştır. İma edilen (olay), vergi tahsil memuruna (muhasıla) yazılmış olmakla birlikte saadetli zatlarının da gerekli olduğu üzere hareket etmeleri yani adı geçen halka nasihat edilerek kabul etmedikleri durumda zor kuvvetle terbiye edilmeleri hususuna gayret göstermeleri hakkında tezkere. Tezkere Fi 26 Safer sene 1257 / 19 Nisan 1841"

3.4. Burdur Kazası İsyanı

1841 yılına ilişkin İç Anadolu Bölgesi'ndeki bir diğer vergi isyanı örneği Burdur kazasında görülmektedir. Burdur'da aralarında akrabalık bağı olan birkaç kişi tarafından çıkartılan vergi isyanı, yeni vergi konacağına ve bu vergiyi meclis üyelerinin keyfi şekilde uygulayacaklarına yönelik çıkan söylentiler neticesinde başlamıştır. Bu şahısların kışkırtması ile silahlanan bazı kişiler, kazadaki esnafı darp edip zarar vermişlerdir. Olayların ardından duruma sorumlular hapsedilmiştir. İsyanın sebebi, ahalinin eski vergi memurlarından memnun olmayıp yeni memurların tayinini istemeleridir. Tezkere, olayları çıkaran kişilerin tespit edildiği hususunda sadrazama bilgi vermek sebebiyle kaleme alınmıştır (BOA, İ. DH., Dâhiliye Nezareti Defterleri, 34-1625/1).

"Kulların arzıdır ki,

Bundan kaç gün önce padişah iradesiyle hazırlanan kanundaki vergi maddesine göre toplanacak vergi, Burdur kazasındaki herkese kazancına göre bin kuruşta seksen üç kuruş, otuz para olarak düşmüştü. Adı geçen kazanın sakinlerinden Hacı Mahmud Bey, biraderi Çelebi Ahmed Bey, Reşid Bey, Hüseyin Bey, Mir Çelebi Ahmed Oğlu Ahmed Ağa ve Kethüda oğlu Abdurrahman Efendi; kişilere düşen vergi "(Bin) kuruşa yirmi beş kuruştur." ve yine ormandaki (ağaçların) sayımıyla odun ve keresteden alınacak yeni gelen vergileri 'Meclis azaları kendilerince tahsil edecekler.' diyerek birtakım eşkiya kalabalığını ve idraksiz köylüleri tahrik ederek başlarına toplanmışlar. Zikredilen kereste ve odun vergisi hakkındaki 'Emir ve yüce talimatları okutalım.' diyerek 'Zabita ve vergi tahsildarının konağına girelim.' diye karşılık verdiklerinde meclis azalarının bu fesattan haberleri olmamıştı. Fakat emir ve yüce talimatları okuyacakları işitilmeden önce birkaç bey, hâkim, müftü, vergi tahsildarı, zabita, meclis azaları ve arz sahibi kalabalıktan yüz elliden fazla söz anlayan muhtar meclise gelip toplandıkları

hâlde -harekete geçen kalabalıktan maiyetlerinde olan yardımcılardan başka- bazı kimseler de silahlanarak ve atlarına binerek üç yüz, beş yüz kadar birtakım arz sahibi esnafı darp etmişler. Önlerine kattıklarıyla vergi ve zabıta konağına gelirlerken zabıta, vergi tahsildarı ve meclis azaları 'Bunların istekleri şu emri okutmak değil.' diyerek derhal konak kapısına set çekmişler. Eşkiya kalabalığı, kapının kapalı olduğunu gördüklerinde konağa, zabitanın bulunduğu harem kapısını kırarak girmiş ve tüfeklerini boşaltıp hareme hücum ederek zabitanın olduğu harem dairesini bir taraftan yağma etmişlerdir. Durumdan haberdar olan zabıta, harem tarafına gitmeye niyet edince adı geçen kulları da darp ile başlarını yaraladıktan sonra eşkiya kalabalığı, meclis tarafına hücum etmiş ve meclis azalarından Sandık Emni Hüseyin Efendi kullarını ve esnaftan Fikkî Efendi ve Zabıta Yüzbaşısı Mahmud'u taş ve balta ile yaralayıp telef etmişlerdir. Yine aza meclisinden hacıların ağa ve biraderleri ile vekili de darp edilip yaralanmış ve telef oldu diyerek bırakılmışlardır. Bu arada esnaf kalabalığından yirmi otuz kadar kişinin başının yarılması ve kolunun kırılmasından dolayı, aza meclisinden dergâh kapıcıbaşlarından Muhammed Ağa ve Osman Efendi konaktan kendilerini aşağı bırakmışlar. Bahçe aralarından firar ederek Isparta tarafına ve yine azalardan Ali Bey ve Muhammed Ağa biraderi Mustafa Efendi de kendilerini damdan bırakarak kurtulmuşlar ve Antalya'ya gelmişlerdir.

Anlatılan fesat ve iğrenç işi, adı geçenler yazıyla bildirdikleri hâlde bu hususun araştırılması için hemen şefkatli Salim Paşa maiyetinden itimat edilen bir nefer tayin edildi. Adı geçen kazaya varıldığında vergi tahsildarı, naip ve zabitanın yanlarında olayı harekete geçirenlerden (bazıları) hapsedildi. 'Paşa hazretleri, bu zalimlerden bizleri nasıl kurtarırsa kurtarsın ve iş bu fesat beylerden kaynaklandı' diyerek adı geçen memur şifahen ifade vermiştir.

Kazalardan vergi tahsildarı vekiller ile zabıtalara azledilmesi, yerlerine vergi tahsildarı ve zabıta tayin edilmesi arzusunda oldukları, Isparta tarafına firar eden azalardan Muhammed Ağa'nın selamlık tarafını yağma etmesiyle ve o esnada olayı harekete geçiren beyler; çarşı, pazar ve sokaklarda meclis (kurup) oturarak 'Herkes kendi işine baksın' diyerek tellallar saldırıp eşkiya kalabalığı yatıştırdıklarını, adı geçen itimat edilen kullar durumu araştırıp yazmışlardır. Bu fesada adı geçen beyler ve Abdurrahman Efendi'nin sebep olduğu, vergi tahsildarı, naip ve zabıtaya şifahen verilen ifadelerden belli olmuştur. Bu husus Mustafa Efendi ve Ali Bey'in yazdıklarına uygun düşmüştür. Bu şahane adaletli zamanda Allah ve padişah rızasına aykırı hareketle Burdur meclisine hakaret eden ve hasar veren eşkiya kalabalığının nefsini öldürmek; yağmaya cesaret ettiklerine

dair haber vermek vacip olduğu sebeple hemen olaylar mazbata ile tarafınıza bildirilmeye cesaret edildi. O konuda ve her hâlde emir ve ferman emir sahibi kimsenindir".

4. Sonuç

Vergilere karşı çeşitli tepkiler tarih boyunca tüm toplumlarda olduğu gibi Osmanlı Devleti'nde de görülmüştür. Vergi isyanı şeklindeki tepkilerin genellikle ülkelerin ekonomik, sosyal ve siyasal sorunlarının olduğu dönemlerde olduğu görülmektedir. Bir vergi tepki türü olarak vergi isyanı, diğer tepki türlerinden ortak yapısı itibarıyla farklılık göstermesinin yanı sıra başka unsurları da içinde barındırmakta ve birtakım sonuçlar doğurmaktadır. Dolayısıyla her vergi isyanını ayrı ayrı incelemek gerekmektedir. Bu amaçla Osmanlı Devleti'nde 1840-1841 yılları arasında İç Anadolu Bölgesi'nde gerçekleşen "Ayaş kazası Dastarlı köyü", "Bala kasabası Yenişeyh Köyü", "Çamardı kazası Misli Köyü" ve "Burdur kazası" vergi isyanları Osmanlı arşivlerinde yer alan tezkerelere dayanılarak incelenmiştir. Belgelerden anlaşıldığı üzere İç Anadolu Bölgesi'nde gerçekleşen bu vergi isyanlarının benzer ve farklı yönleri bulunmaktadır.

Ortak noktalar:

(i). Tüm isyanların söz konusu yerlerdeki ahalinin bazı kişiler tarafından kışkırtılması ile gerçekleşmiş olduğu görülmektedir. Ayaş kazasında Dastarlı köyü örneğindeki olay, kasaba sakini bir kişi ve imamın halk ile yönetim arasını bozmak üzere yaptıkları fiil niteliğinde olup bir vergi isyanına dönüşmemiştir. Bala kasabası Yenişeyh köyü olayında da ayan olarak atanan kişinin Yenişeyh köyü halkını vergi ödememeye kışkırttığı ve ayaklandığı görülmektedir. Bu olay, ahalinin önemli bir kısmının ayaklanmasına neden olan vergi isyanı örneğini oluşturmaktadır. Bala örneğinde olduğu gibi Burdur kazasında da birkaç hanenin halkı kışkırtması ile -ki bunların arasında akrabalık bağı bulunmaktadır- isyan başlamıştır. Bu ayaklanmaya herkes katılmamıştır.

(ii). Her üç kasaba örneğinde de söz konusu ahalinin tamamı, vergi ayaklanmasına katılmamış ve isyan toplumun tümüne yayılmamıştır.

Farklı noktalar:

(i). Dört olay da aynı bölgede ve aynı yıllarda gerçekleşmesine rağmen isyanlar, farklı nedenlere dayalı olarak farklı unsurların harekete geçirilmesi sonucunda çıkmıştır. Bala kasabası Yenişeyh köyü olayına neden olan unsura bakıldığında Osmanlı'da vergi toplama yöntemi olan iltizam usulünün sakıncalarını gidermek üzere geliştirilen ayan müessesesinin olduğu görülmektedir. Ayanlığın sorunları gidermediği gibi vergi isyanlarının kaynağını oluşturduğu bu olayda da görülmektedir. Bala kasabası Yenişeyh köyü ve Ayaş kazası Dastarlı köyünde vergiye karşı ayaklananlar Müslümanlar iken

Çamardı kazası Misli köyü ayaklanması Gayrimüslimler tarafından yapılmıştır. Çamardı kazası Misli köyü isyanında da Hıristiyan kesimin ödediği cizye vergisini toplamakla görevlendirilen kocabaşı denilen kişilerin isyanda paylarının olduğu görülmektedir. Burdur kazasında ise bir grup kişinin vergilerini ödememek için yeni vergilerin konacağı ve meclis üyelerinin bunları keyfi uygulayacağı şeklinde bilgiler ile ahaliyi kışkırtması söz konusudur. Silahlanan grubun yöredeki esnafı darp edip vergi ve zabıta dairelerini bastıkları görülmektedir.

(ii). Dört örnekte de ahalinin tamamı ayaklanmalara katılmamakla birlikte iki ayaklanmanın daha tahrip edici olduğu söylenebilir. Bunlardan biri Çamardı kazası Misli köyü isyanıdır. İsyanı katılan kesimin daha fazla olduğu, görevlilere fiili olarak saldırıların olduğu görülmektedir. Aynı şekilde Burdur kazası olayı da azınlık bir grubun kışkırtmasıyla başlamasıyla birlikte hem yöredeki esnafı darp etme, zarar verme hem de vergi ve zabıta dairelerini basma şeklinde olayların görüldüğü bir ayaklanma olmuştur. Tersine Ayaş kazası Dastarlı köyü olayı, halkın ayaklanması şeklinde olmayıp vergi isyanı niteliği taşımamaktadır.

İç Anadolu Bölgesi'nde gerçekleşen vergi isyanlarına ilişkin belgelerin çözümlenmesi sonucu şu değerlendirmeler yapılabilir: Öncelikle vergiye karşı hem Müslüman hem de Gayrimüslim kesimin ayaklandığı ve bu ayaklanmalara yöredeki tüm ahalinin katılmadığı, Batı toplumlarında olduğu gibi giderek genişlemediği görülmektedir. Bu süreçte Osmanlı Devleti'nin oluşturduğu hukuk sistemiyle sorunları çözmeye çalıştığı ve kişiler hakkında incelemeler yapılarak gerekli cezai yaptırımlara gidildiği anlaşılmaktadır. Örneklerden vergi ayaklanmalarının bazı münferit kişilerin kışkırtması sonucu gerçekleştiği görülmektedir. Ayaklanmalar tüm bölgeye ve topluma yayılmamıştır. Bu durum ayaklanmaların gerçekten vergilerin oranı, yükü, tahsil yöntemleri ve uygulamasına yönelik yani vergileme kaynaklı olmadığını göstermektedir. Vergilerden kaynaklı olması durumunda toplumun en azında büyük kısmından destek alınabilirdi. Nitekim bu ayaklanmaları başlatan isyancıların vergileri kanuni ölçütlerde toplamadıkları da görülmektedir. Bu durum ayaklanmalara vergilerin bahane edilerek devlet yönetimine karşı yapılan siyasi tepki niteliği de kazandırmaktadır. Ayaklanmalar sonucu bazı tavizlerin elde edilmeye çalışıldığı görülmektedir. Bu ayaklanmalar, ayaklananların tutum ve davranışlarına dayanılarak vergisel anlamda sorunların çözülmesinin mümkün olmadığını göstermiştir. İç Anadolu Bölgesi'nde ait vergi ayaklanmalarına yönelik arşivlerden elde edilen bulgular daha önce vergi isyanları konusunda yapılan çalışmaların (Aktan, Dileyici, Saraç, 2002; Gökbunar, 2007; Çetin, 2018) sonuçları ile örtüşmektedir.

Kaynakça

- Akdağ, Mustafa (1995) *Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi (1453-1559)* 2, İstanbul: Cem Yayınevi.
- Akdağ, Mustafa (2017) "Celali İsyanlarının Başlaması", Ankara, Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi, Tarih Bölümü, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/26/1243/14194.pdf> (Erişim Tarihi: 22.03.2017).
- Aktan, Coşkun Can, Dilek Dileyici ve Özgür Saraç (2002). *Vergi, Zulüm ve İsyan*. Ankara: Phoenix Yayınevi.
- Cura, Serkan (2016) "Osmanlı İmparatorluğu'nda ve Batı Toplumlarında Görülen Vergi İsyanlarının Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi", *Sümerlerden Türkiye Cumhuriyeti'ne Maliye Tarihi*, ed. Ali Rıza Gökbunar, Alparslan Uğur, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 97-126.
- Çetin, Hamit (2018) "Osmanlı Devletinde Meydana Gelen Vergi İsyanları", *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 10(1): 18-34.
- DİA (2002). "Kocabaşı". *DİA*, C. 26. İstanbul: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları. 140-141.
- Gökbunar, Ali Rıza (2004). "Atçal Kel Mehmed Ayaklanması: Vergiye Farklı Bir Başkaldırı Örneği", *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İİBF Dergisi*, 11(4): 27-33.
- Gökbunar, Ali Rıza (2007). "Celali Ayaklanmalarının Maliye Tarihi Açısından Değerlendirilmesi", *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14(1): 1-28.
- İnalçık, Halil (2019). *Devlet-i Aliyye Osmanlı İmparatorluğu Üzerine Araştırmalar-IV Ayanlar, Tanzimat, Meşrutiyet*. İstanbul: Türkiye İş Bankası Yayınları.
- Köken, Taylan "Ayaş İlçesi Tarihi ve Arkeolojisi". www.academia.edu/35442588/Ankara_Ayas_Tarihi_ve_Arkeolojisi (Erişim Tarihi: 06.03.2021)
- Neumark, Fritz (1975). *Vergi Politikası*. Çev. İclal Fevzioglu. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Olson, Robert W. (1977) "Jews, Janissaries, Esnaf and the Revolt of 1740 in İstanbul", *Journal of Economic and Social History of the Orient*, XX: 185-207.
- Özkaya, Yücel (1994). *Osmanlı İmparatorluğunda Ayanlık*. Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları.
- Sezen, Tahir (2017). *Osmanlı Yer Adları*. Ankara: T.C. Başbakanlık Devlet Arşivleri Müdürlüğü Yayınları.
- TDK, *Türkçe Sözlük*, Ankara: Akşam Sanat Okulu Matbaası, 2005.

Teoman, Özgür, Bozpınar, Cumali (2021) "Osmanlı İmparatorluğu'nda Celali İsyanları: Chayanovyan Bakış Açısıyla Bir Değerlendirme", *Akdeniz İİBF Dergisi*, 21: 121-130.

Başbakanlık Osmanlı Arşivi (BOA), Bâb- Asâfî Defterleri (BOA), 370/37, 48, 53.

Başbakanlık Osmanlı Arşivi (BOA), Dâhiliye Nezareti Defterleri (İ. DH.) 34-1625/1.

Başbakanlık Osmanlı Arşivi (BOA), Meclis-i Vâlâ Riyâseti Belgeleri (İ. MVL.), 20-316/1.

Başbakanlık Osmanlı Arşivi (BOA), Meclis-i Vâlâ Riyâseti Belgeleri (İ. MVL.), 20-316/2.

Başbakanlık Osmanlı Arşivi (BOA), Meclis-i Vâlâ Riyâseti Belgeleri (İ. MVL.), 20-316/3.

www.lugatim.com/s/ayan (Erişim Tarihi: 21.03.2021)

www.lugatim.com/s/ifraz (Erişim Tarihi: 23.05.2021)

Eklr:

Ek 1:



Kaynak: Başbakanlık Osmanlı Arşivi (BOA). İ. DH. (Dâhiliye Nezareti Defterleri). 34-1625/1.

Ek 2:



Kaynak: Başbakanlık Osmanlı Arşivi (BOA). İ. MVL. (Meclis-i Vâlâ Riyâseti Belgeleri). 20-316/1.

Ek 3:



Kaynak: Başbakanlık Osmanlı Arşivi (BOA). İ. MVL. (Meclis-i Vâlâ Riyâseti Belgeleri). 20-316/3



Dolaylı ve Dolaysız Vergiler ile Ekonomik Büyüme Arasındaki Nedensellik İlişkisi: Türkiye Örneği (2006-2018)¹

The Casuality Relationship Among Direct Taxes, Indirect Taxes and Economic Growth: The Case of Turkey (2006-2018)

Ersin Nail Sağdıç*

Duygu Aydın**

RESEARCH
ARTICLE

ARTICLE INFO

Submitted : 27.12.2020

Revised : 21.06.2021

Accepted : 29.06.2021

Available : 30.06.2021

iThenticate similarity
score: 13%

JEL classification:

H20, H24, H27

Keywords:

Economic Growth,
Indirect Taxes, Direct
Taxes

ABSTRACT

In this study, the relationship between the direct and indirect taxes and economic growth between the years 2006-2018 including the provinces in Turkey was investigated by panel data analysis. After investigating the cross-section dependence and stationarity levels of the variables, long-term relationship between the variables was determined by the Westerlund and Edgerton LM Bootstrap Cointegration Test (2007). The causality relationship between the variables was determined by the Panel VECM Causality Test. The results of the present study show that there is a long-term relationship between the direct and indirect taxes and economic growth between the years 2006-2018 in Turkey. it was determined that there is a one-way causality relationship from direct taxes to economic growth both in the long and short term. Moreover, it was put forward that there is a one way causality relationship from indirect taxes to economic growth in the short term while there is a two way causal relationship between economic growth and indirect taxes in the long term.

Cite this article as: Sağdıç, E.N. & Aydın, D. (2021). "Dolaylı ve Dolaysız Vergiler ile Ekonomik Büyüme Arasındaki Nedensellik İlişkisi: Türkiye Örneği (2006-2018)", *International Journal of Public Finance*, 6(1), 21-46.

¹ Bu çalışma Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı'nda 08.07.2020 tarihinde savunulan ve jüri tarafından kabul edilen "Türkiye'de Dolaylı ve Dolaysız Vergiler ile Ekonomik Büyüme Arasındaki Nedensellik İlişkisi (2006-2018)" adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

* Assist. Prof. PhD., Kütahya Dumlupınar University, Department of Public Finance, Turkey, ORCID: 0000-0002-4022-8515, ersinnailsagdic@dpu.edu.tr

** Master Student and Assistant Revenue Specialist of Bursa Tax Administration Presidency, Turkey, ORCID: 0000-0001-9108-4163, duyguaydnnn@gmail.com

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 27.12.2020
Düzeltilme : 21.06.2021
Kabul : 29.06.2021
Yayın : 30.06.2021

iThenticate benzerlik oranı: %13

JEL Kodu:

H20, H24, H27

Anahtar Kelimeler:

Dolaylı Vergiler,
Dolaysız Vergiler,
Ekonomik Büyüme

Ö Z

Bu çalışmada, Türkiye’de 2006-2018 yılları arasında iller bazında dolaylı ve dolaysız vergiler ile ekonomik büyüme arasındaki ilişki panel veri analizi ile araştırılmıştır. Değişkenlerin yatay kesit bağımlılıkları ve durağanlık seviyeleri araştırılarak değişkenler arasındaki uzun dönemli eşbütünleşik ilişki Westerlund ve Edgerton LM Bootstrap Eşbütünleşme (2007) testi ile, nedensellik ilişkisi ise Panel VECM Nedensellik Testi ile tespit edilmiştir. Araştırma sonuçları, Türkiye’de 2006-2018 yılları arasında dolaylı ve dolaysız vergiler ile ekonomik büyüme arasında uzun dönemli ilişki olduğunu ortaya koymaktadır. Bunun yanında nedensellik test sonuçları hem uzun hem de kısa dönemde dolaysız vergilerden ekonomik büyümeye doğru tek yönlü nedensellik olduğunu göstermektedir. Ayrıca dolaylı vergilerden ekonomik büyümeye doğru kısa dönemde tek yönlü nedensellik olduğu belirlenirken uzun dönemde ekonomik büyüme ve dolaylı vergiler arasında çift yönlü nedensellik ilişkisi olduğu tespit edilmiştir.

1. Giriş

Vergiler temel olarak kamusal hizmetlerin finansmanı için alınan kamu geliridir. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde vergiler sadece kamusal malların finansmanını sağlamak için değil, aynı zamanda gelir-servet dağılımında adaleti sağlamak, kaynakların etkin dağılımını gerçekleştirmek, ekonomik istikrarı sağlamak, büyüme ve kalkınmayı sağlamak gibi ekonomik ve sosyal amaçlara yönelik de alınmaktadır. Bu amaçlar arasında ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanması birçok gelişmekte olan ülkede önem arz ettiğinden vergi politikaları da önemli hale gelmiştir. Diğer taraftan vergilerin ekonomi politikalarında bir araç olarak kullanılmasının yanı sıra, ekonomik değişkenlerin neredeyse tamamından etkilenmesi vergi politikalarının etkin olarak uygulanabilmesi sorununu ortaya çıkarmıştır.

Vergiler ve ekonomik büyüme birbirini etkileyen iki temel iktisadi olgudur. Hem vergilerin ekonomik büyümeyi olumlu ve olumsuz etkileyebileceği hem de ekonomik büyümenin vergileri olumlu ve olumsuz etkileyebileceği birçok çalışma tarafından ortaya konulmaktadır. Vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkileri, verginin türü, vergi sistemlerinin yapısı, verginin tahsil edilme şekli vb. gibi unsurlara bağlı olarak farklılık göstermektedir. Örneğin literatürdeki çalışmalara bakıldığında dolaysız vergilerin indirim, teşvik, denetim araçları yoluyla ekonomik büyümeyi olumlu etkileyebileceği, dolaylı vergilerin ise tüketimleri azaltarak tasarrufları ve dolayısıyla yatırımları artırarak ekonomik büyümeyi artırabileceği ifade edilebilir. Benzer şekilde ekonomik büyümenin nasıl gerçekleştiği, büyümede kullanılan kaynaklar ve üretim faktörlerinin çeşitliliği, ölçek ekonomileri, sermaye ve emeğin faktör verimlilikleri ve bileşimleri, yatırımların ve tasarrufların yapısı vb. gibi bir çok faktöre bağlı olarak ekonomik büyümenin vergiler üzerinde doğrudan ve dolaylı etkide bulunabileceği açık bir şekilde belirtilebilir. Ülkelerin vergi yapılarında oluşan değişimlerin ekonomik büyüme üzerinde nasıl bir etki yarattığı uygulanan politikaların etkinliği açısından önemlidir. Bu sayede uygulanan vergi politikaları ve ekonomik büyüme arasındaki ilişki

belirlenmektedir. Benzer şekilde ülkelerin en büyük finansman kaynağı olan vergilerin de ekonomik büyümeden nasıl etkilendiğini tespit etmek ve buna bağlı olarak politikalar geliştirmek önem arz etmektedir. Buradan yola çıkılarak bu çalışmada Türkiye’de 2006-2018 dönemini baz alarak iller düzeyinde dolaylı ve dolaysız vergiler ile ekonomik büyüme arasındaki uzun dönemli ilişkinin varlığı ve değişkenler arasındaki nedensellik ilişkisinin panel veri analizi yöntemiyle incelenmesi hedeflenmiştir. Bu çalışma literatüre bir çok yönden katkıda bulunmaktadır. Öncelikle çalışma dolaylı ve dolaysız vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkilerini bölgesel düzeyde tespit etmesi açısından önem arz etmektedir. Bunun yanında bölgesel düzeyde değişkenler arasındaki uzun ve kısa dönemli nedensellik sonuçları ekonomik büyüme politikalarında vergilerin bölgesel düzeyde etkilerini göstermesi açısından ayrıca önem arz etmektedir. Ayrıca ekonomik büyüme ve vergiler arasındaki teorik ilişkinin iktisadi görüşler ve büyüme modelleri temelinde geniş bir şekilde ele alınması çalışmayı literatürdeki diğer çalışmalardan ayırmaktadır.

Çalışma giriş bölümü ile beş bölüm olarak dizayn edilmiştir. Giriş bölümünü takip eden ikinci bölümde ekonomik büyüme ve vergiler arasındaki teorik ilişki incelenmiştir. Üçüncü bölüm ekonomik büyüme ve vergiler arasındaki ilişkiyi inceleyen ampirik çalışmaların özetlendiği literatür kısmından oluşmaktadır. Dördüncü bölüm, oluşturulan modeller, metodoloji ve ampirik bulguları özetlenmektedir. Sonuç bölümünde ise araştırmanın ortaya koyduğu ampirik bulgular değerlendirilerek çıkarımlarda bulunulmuştur.

2. Vergiler ve Ekonomik Büyüme Arasındaki Teorik İlişki

Ekonomik büyüme, bir ülkedeki üretilen mal ve hizmetlerin niceliksel olarak artması şeklinde tanımlanabilir. Aynı zamanda ekonomik büyüme kişi başına düşen gelir düzeyinin reel olarak artmasıdır. Ekonomik büyüme ya tam istihdam seviyesi altındaki kaynakların etkin ve verimli olarak kullanılmasıyla ya da mevcut kaynaklara yeni kaynakların eklenmesiyle ortaya çıkmaktadır. Ekonomik büyüme için kullanılan temel faktörler üretim faktörleridir. Bu faktörler; emek, sermaye, teknolojik gelişmeler, doğal kaynaklar ve girişimciliktir. Ekonomik büyüme fonksiyonu içerisinde bu faktörler, fiziki sermaye, beşerî sermaye, doğal kaynaklar ve teknolojik gelişmeler olarak dâhil edilmektedir. Söz konusu faktörlerdeki artış ya da verimliliğin sağlanması ekonomik büyümeyi de doğal olarak artırmaktadır. Ekonomik büyümenin nasıl sağlanacağı aynı zamanda birçok iktisatçı tarafından da teorik olarak ele alınmıştır. Bu teoriler, Klasik Büyüme Teorileri, Harrod-Domar Büyüme Teorisi, Neo-Klasik Büyüme Teorisi ve İçsel Büyüme Teorisi’dir. Ekonomik büyüme teorileri genel olarak, ekonomik büyümenin uzmanlaşma, iş bölümü, sermaye birikimi, teknolojik gelişmeler, kamu-özel tasarrufların artırılması, atıl tasarrufların yatırıma dönüştürülmesi, yatırım seviyelerinin artırılması, ar-ge faaliyetlerinin artırılması, beşeri sermaye yatırımlarının artırılması (eğitim, sağlık, kültürel vb. gibi), beşeri sermaye verimliliğinin artırılması ve kamu politikalarıyla üretimin desteklenmesi gibi bir çok ekonomik alt değişkene bağlı olarak artırılabilirliğini öne sürmektedir. Vergilerin etkinliği Neo-klasik büyüme teorileri kapsamında ele alınmıştır. Neo-klasik büyüme teorisi, vergilerin uzun vadede üretim

üzerinde etkili olmayacağı görüşünü savunmaktadır. Benzer şekilde içsel büyüme teorisinde de vergilerin ekonomik büyümenin hızını yavaşlatacağı görüşü hakimdir. Örneğin içsel büyüme teorilerinde, gelir ve servet vergileri, tasarruflar ve yatırımları azaltması nedeniyle bozucu vergiler olarak adlandırılmıştır. Harcama vergileri ise sadece tüketim seviyesini etkileyen bozucu olmayan vergiler olarak adlandırılmıştır. Sonuç olarak içsel büyüme modellerinde dolaysız vergiler ekonomi üzerinde olumsuz etkili, dolaylı vergiler ise nötr etkili varsayılmıştır. Bu nedenle içsel büyüme modellerinde vergilerin ekonomik büyüme üzerinde etkili oldukları belirtilebilir. Harrod-Domar Büyüme Teorisi'nde de vergiler yatırımı artıran bir araç olarak varsayılmıştır (Demircan, 2003: 98-99).

Ekonomik büyüme teorileri ve vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkilerine yönelik çalışmaların başında Robert Solow tarafından ortaya koyulan Neo-Klasik Büyüme Teorisi gelmektedir. Neo-Klasik Büyüme Modeli teknolojiyi dışsal bir faktör olarak kabul etmekte ve bazı temel varsayımlara dayanmaktadır. Bunlar; ölçeğe göre getirilerin sabit olması, sermayenin marjinal verimliliğinin azalması, faktörler arasında ikamenin mümkün olması ve yatırım-tasarruf eşitliğidir (Kibritçioğlu, 1998: 8). Teknolojik dışsallığa dayanan Neo-Klasik modelin, teknolojinin dışsallık yoluyla sermayenin marjinal verimliliğindeki azalmaları telafi edeceği varsayılmaktadır. Bu model, teknoloji düzeylerinin tüm ülkelerde sabit olduğu varsayımı altında, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin uzun dönem büyüme oranlarının birbirlerini yakalayacağını belirtmektedir. Yakınlaşma hipotezi olarak bilinen bu durum gelişmiş ülkelere sermayenin getirisinin yüksek olduğu gelişmekte olan ülkelere sermaye akışı ile gerçekleşmektedir (Kibritçioğlu, 1998:8). Barro (1991)'e göre bu yakınlaşma durumu "koşullu yakınlaşma" olarak ifade edilmiştir. Buna göre teknolojinin dışsal ve sabit olduğu varsayımının gerçekçi olmadığı, sermaye transferlerinin yakınlaştırıcı etkisinin gelişmiş ülkelerdeki teknolojik gelişmeler ile bertaraf edilebileceği varsayılmıştır. Benzer şekilde Romer (1994) ve Lucas (1988)'in yapmış olduğu çalışmalarda ekonomik büyümedeki gelişmelerin sermaye ve işgücü miktarındaki artıştan ziyade teknolojik gelişme ile elde edildiği varsayılmıştır. Bu modellere beşeri sermaye, nüfus, ar-ge yatırımları, teknolojik gelişmeler ve maliye politikaları dahil edilerek – içsel- içsel büyüme teorisi geliştirilmiştir. Vergiler açısından düşünüldüğünde içsel büyüme teorilerindeki modele dahil edilen maliye politikaları ile vergi oranlarındaki değişikliklerin yatırımları ve dolayısıyla ekonomik büyümeyi etkileyeceği varsayılmaktadır (Kibritçioğlu, 1998: 13). Her iki modelde de maliye politikaları aracılığıyla vergilerin ekonomik büyüme üzerinde etkili olduğu belirtilebilir. Fakat bu hususta da görüş ayrılıkları mevcuttur. Vergiler açısından bakıldığında her iki modelde vergilerin ekonomik büyümeyi kısa dönemde etkileyeceği, fakat vergilerin ekonomik büyüme üzerinde uzun dönemde etkisinin olmayacağı varsayılmaktadır. Uzun dönemde ise, Neo-klasik Büyüme Modeli'nde vergilerin ekonomik büyüme üzerinde etkisinin olmadığı, içsel büyüme modellerinde de bu etkinin kısıtlı ve yavaş olduğu görüşü hakimdir. Büyüme hızının sermaye birikimi ile sağlandığı ve Keynesyen varsayımına dayanan Harrod-Domar Büyüme Modeli'nde, kamu yatırımları, vergi gibi maliye politikası araçları kullanılarak ekonomik büyüme gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır (Demircan, 2003: 98). Bu durumda kamu yatırımları ekonomik

kalkınmanın dinamiği, vergiler ise tasarruflar aracılığıyla yatırım ve gelir artırıcı bir araç olarak kabul edilmiştir.

Vergi gelirleri ve ekonomik büyüme ekonomide birbirini etkileyen iki temel iktisadi olgudur. Vergiler ile ekonomik büyüme arasındaki temel ilişki ekonomik büyüme üzerinden değerlendirildiğinde, ekonomik büyümedeki artışın gelir seviyesinin artıracığı böylelikle vergi tabanının genişleyerek vergilerin de artacağı şeklindedir. Daha açık bir ifadeyle ekonomik büyümeyi etkileyen tüm faktörler vergi gelirlerini etkileyecektir. Ekonomik büyüme ve ekonomik büyümeyi etkileyen faktörler arttığında öncelikle ekonomide vergi tabanı genişleyecektir (Gupta, 2007: 4; Sağdıç, 2019:157). Bu yönüyle ele alındığında fiziki ve beşeri sermayenin gelişmesi, teknolojik yenilikler, atıl tasarrufların yatırıma dönüştürülmesi, tüketim düzeylerinin artması, ar-ge faaliyetlerinin artması, firma gelirlerinin artması gibi birçok faktör doğal olarak vergi gelirlerini artıracaktır. Buradaki önemli olan husus ekonomik büyüme ile vergi tabanının ve dolayısıyla vergi gelirlerinin artmasıdır. Ekonomik büyümenin vergiler üzerindeki diğer etkisi ise Wagner Kanunu ile ortaya çıkmaktadır. Wagner Kanunu'na göre ekonomik büyüme ile kişilerin gelirlerinde meydana gelen artış kamusal mal ve hizmetlere olan talep seviyesini de artıracaktır. Bu durumda kamusal mal ve hizmetlere olan talep artışı kamu harcamalarını da artıracak ve artan kamu harcamalarının finansmanı da yine vergilerle finanse edilecek ve bu sayede vergi gelirleri tekrar artacaktır (Gupta, 2007: 4; Sağdıç, 2019: 157).

Ekonomik büyüme ve vergi gelirleri arasındaki temel ilişkilerden bir diğeri ise ekonomik büyümenin vergi gelirleri üzerindeki olumsuz etkileridir. Gelişmekte olan ülkelerde ekonomik büyüme safhaları etkin ve verimli olarak gerçekleştirilemez ise kayıt dışı ekonominin artması, gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliğin artması, kaynakların etkinsiz dağılması gibi birçok olumsuz etki meydana gelecektir. Örneğin vergi yapılarındaki dolaysız vergiler kayıt dışı ekonomiye neden olacaktır (Chaudhry & Munir, 2010: 447; Sağdıç, 2019: 159). Zira kayıt dışı ekonomi başlı başına vergileri olumsuz yönde etkileyecektir. Gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikler, kaynakların belli bir kesim üzerinde kalması da vergi gelirlerini olumsuz etkileyecektir. Çünkü ekonomideki dinamiklerin büyük kısmını elinde bulunduran belirli kesimler (firmalar, baskı ve çıkar grupları vs.) muafiyet, istisna ve indirim gibi vergi harcamalarını kendi lehlerine doğru kullanacaklardır. Sonuç olarak vergi gelirleri olumsuz etkilenecektir.

Vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkileri incelendiğinde, vergiler ilk olarak ekonomide yatırım, tasarruf ve tüketim kararlarını etkilemektedirler. Yatırım, tasarruf ve tüketim milli gelir fonksiyonunun temel bileşenleri olduğu için doğal olarak bu faktörlerde ekonomik büyümeyi etkilemektedir. Vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki doğrudan etkisine bakıldığında, vergi oranlarında meydana gelen artışın toplam talepte azalmaya neden olarak ekonomik büyüme seviyesini düşürmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi oranlarındaki azalış ise toplam talebi artırarak yatırımları etkileyecek ve dolayısıyla ekonomik büyüme artacaktır. Ya da vergi oranlarındaki artış bireylerin tasarruflarını artırarak yatırım vasıtasıyla ekonomik büyüme düzeyi artacaktır. Vergi oranlarındaki indirim durumunda ise, nispeten kullanılabilir gelir artacak, vergi tasarrufu sayesinde yatırımın maliyeti düşecek, yatırımların kârlılığı

artacak, vergi için ayrılan fonlar serbest kalarak yatırıma finansman sağlanmış olacak ve yatırımların hacmini genişletecektir (Demircan, 2003: 105).

Vergilerin, bireylerin çalışma, tüketim, tasarruf ve yatırım tercihlerini direkt etkileme gücüne sahip olmalarından dolayı büyüme üzerinde farklı yollarla etkili olabilmektedir. Ekonomik büyüme ve vergiler arasındaki ilişkinin belirlenmesi uygulanacak vergi politikalarının şekillendirilmesinde fayda sağlayacaktır (Gül & Kenar, 2009: 20). Vergilerin ekonomik büyüme üzerinde etkisi çok farklı yönlerden gerçekleşebilmektedir. Bunlardan ilki, vergilerin özel tüketimdeki artışı sınırlandırarak yatırımlar için zaruri olan tasarruf havuzunun büyümesini gerçekleştirmesidir. Diğer ise, ülke kaynaklarının vergileme yoluyla özel sektörden kamu sektörüne aktarılmasıdır (Eshag, 1983: 90). Bu durumlarda vergiler ekonomik büyümeyi artıracaktır. Fakat vergi politikalarının etkin olarak ayarlanamadığı durumlarda vergilerden tasarruf yoluyla elde edilmesi beklenen ekonomik büyüme artışı tam tersine dönebilmektedir. Örneğin vergilerin artmasıyla firmaların nispeten gelirleri ve dolayısıyla yatırımları da düşmektedir. Bu durumdan ekonomik büyüme olumsuz etkilenecektir. Gelişmiş ülkelerde ekonomiye müdahale edilmeksizin ekonominin kendi iç dinamiği ile büyüme gerçekleştireceği kabul edilmiş olmasına karşın, gelişmekte olan ülkelerde sosyo-ekonomik yapının gelişmesi için dışarıdan bilinçli müdahalelere gerek duyulmaktadır. Bu nedenle uygulanacak kamu politikaları iktisadi büyüme ve gelişme üzerinde zaman ilerledikçe önem kazanmaktadır. Yine bu durumda da uygulanacak olan kamu politikalarının etkin olması gerekmektedir. Örneğin kamu tercihi teorisi perspektifinden ele alındığında, bu kaynakların etkin yatırımlara ve dolayısıyla milli gelir seviyesi üzerinde olumlu katkıda bulunmayacağı ifade edilebilir.

Vergilerin emek arzı üzerindeki etkileri de ekonomik büyüme açısından önem arz etmektedir. Çünkü vergilerin emek arzı üzerindeki etkisi direkt olarak ekonomik büyümeyi etkilemektedir. Vergilerin emek arzı üzerindeki iki temel etkisi vardır. Telafi etkisi olarak da bilinen bu etkiler gelir ve ikame etkisidir. Vergi oranları ve türlerindeki artışa bağlı olarak mükellefler vergiye karşı iki şekilde tepki vermektedirler. Bunlardan birisi, gelir etkisidir. Gelir etkisinde artan vergi oranları nedeniyle geliri azalan mükellefler daha çok çalışarak önceki gelir seviyesine ulaşmaya çalışmaktadırlar. Bu durumda mükellef emek arzını artırarak ekonomik büyümeye katkıda bulunacaktır. Mükelleflerin vergi oran ve türlerine verdiği ikinci tepki ikame etkisidir. İkame etkisinde vergilendirme sonrasında gelirleri azalan mükellefler boş zamanı çalışmaya ikame edeceklerdir. Bu durumda ise emek arzı olumsuz etkilenecek ekonomik büyüme de azalacaktır (Edizdoğan & Çelikkaya, 2012: 20-28, Çelikkaya, 2018: 38-40). İkame etkisinde, vergiler arttıkça bireyler öncelikle tüketimlerini kısacaklardır. Ya da bireyler tasarruflarını vergi artışı öncesindeki seviyede tutmak isterlerse yine tüketimlerini kısarak bunu gerçekleştireceklerdir. Bu durumda ise ekonomik büyüme düzeyi azalmış olacaktır.

Ekonomik büyümeyi vergilerin türü ve alınma şekli gibi birçok faktör de etkilemektedir. Bu çalışmanın da temel çıkış noktasını oluşturan vergilerin dolaylı ve dolaysız olarak alınması ekonomik büyüme üzerinde farklı etkiler göstermektedir. Dolaysız vergiler genel olarak değerlendirildiğinde, tüketim ve tasarrufları ve dolaylı

olarak ekonomik büyümeyi azaltmaktadır (Durkaya & Ceylan, 2006: 81). Bireyler açısından değerlendirildiğinde, artan vergi oranına göre kişilerin nispeten gelirleri ve tasarrufları azalacaktır. Bunun yanında bireylerin yastık altı olarak tabir edilen atıl tasarruflara yönelmesine de neden olmaktadır. Her iki durumda da ekonomik büyüme tasarruf-yatırım ilişkisinden dolayı olumsuz etkilenecektir. Kurumlar açısından değerlendirildiğinde ise, vergi artışları kurumların yine nispeten gelirlerini ve kârlılıklarını azaltacaktır. Bu durumda kurumların yatırım yapma konusundaki istekleri azalacak ve böylelikle ekonomik büyüme olumsuz etkilenecektir (Uluatam, 2012: 389). Dolaysız vergilerden servet vergileri ise hem firmalar hem de bireylerin tasarruf eğilimlerini azaltmaktadır. Bu durumda sermaye birikimi azalmakta ve ekonomik büyüme olumsuz olarak etkilenecektir.

Dolaylı vergiler de ekonomik büyümeyi etkilemektedir. Gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergiler içerisinde en yüksek oranla genellikle harcama vergileri yer almaktadır. Harcama vergileri öncelikle mal ve hizmet fiyatlarında değişikliğe yol açacak ve kaynakların etkinsiz dağılımına neden olacaktır. Bu yönüyle harcama vergileri ekonomik büyümeyi olumsuz etkileyecektir. Harcama vergilerindeki artış genellikle düşük gelir seviyesine sahip olan bireylerin tüketimini, yüksek gelir seviyesine sahip olan bireylerin ise tasarruflarının artmasına neden olmaktadır (Tümer, 2012: 76-77; Edizdoğan, 1981: 49-53). Bu açıdan harcama vergilerinin ekonomide genel olarak tasarruf artırıcı etkisi olduğu belirtilebilir. Diğer taraftan harcama vergilerindeki artış tüketimi azaltacağından ekonomide toplam talep düzeyinin azalmasına neden olmaktadır. Toplam talep düzeyinin azalması ise firmaların gelirlerini ve yatırım düzeylerini olumsuz etkileyecektir. Bu açıdan değerlendirildiğinde ise, harcama vergileri ekonomik büyümeyi olumsuz etkileyecektir. Fakat burada kişiler ve firmaların marjinal tasarruf ve tüketim eğilimleri önem arz etmektedir. Eğer vergi oranı artışında kişilerin marjinal tasarruf eğilimleri yüksekse vergi nedeniyle azalan tüketimlerini tasarrufa çevirebileceklerdir. Bu durumda da tasarrufların yatırıma dönüşeceği varsayımı altında ekonomik büyüme olumlu etkilenecektir. Vergiler ekonomik büyümeyi finansal piyasalar açısından da etkileyebilmektedir. Finansal piyasalar üzerindeki vergi yükü arttıkça para piyasalarındaki fonlar azalacak ve faiz oranları yükselecektir. Faiz oranlarının yükselmesiyle yatırım oranları azalacak ve milli gelir düzeyi azalacaktır (Durkaya & Ceylan, 2006: 81). Bütün bu belirtilen ekonomik varsayımların yanında vergiler ve ekonomik büyüme arasındaki temel etkileşim vergi baskısı, vergi ahlakı, vergi kültürü, vergi uyumu gibi kavramlar açısından da önem arz etmektedir. Vergi oranlarının yüksek olduğu durumlarda bireylerin ve toplumların psikolojik ve sosyolojik olarak vergiye karşı vermiş oldukları tepkiler de vergileri olumsuz etkilemekte ve kayıt dışı ekonomi seviyesi aratarak ekonomik büyüme de olumsuz etkilenecektir.

Vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkileri de birçok yönden ele alınabilmektedir. Öncelikle vergiler açısından uygulanan para ve maliye politikaları ve iktisadi görüşlere ekonomik büyüme üzerinde etkili olmaktadır. Örneğin klasik iktisadi görüş çerçevesinde vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin nötr olduğu belirtilebilir. Bunun yanında arz yanlı iktisat görüşünde ise vergiler ekonomik büyüme üzerinde olumsuz bir etki yaratırken, tam tersine Keynesyen bir bakış açısıyla politika

yürütmek, vergileri tamamen politika aracı haline getirmiş olmaktadır. İktisadi görüşlerinin temel amacının kaynakları en etkin biçimde kullanarak maksimum çıktı düzeyini elde etmek olduğu düşünüldüğünde, vergiler bir politika aracı olduğundan ya da tamamen nötr olarak ele alındıklarından ekonomik büyümeyi olumlu veya olumsuz etkileyeceklerdir. Vergilerin ekonomik büyüme üzerinde meydana getirdiği etkiler iktisatçılar tarafından dikkat çeken konular arasında yer almıştır. Vergi gelirlerinin ekonomi üzerinde etkisinin olduğunu ilk kez vurgulayan İngiliz iktisatçı J.M. Keynes olmuştur. Keynesyen iktisat görüşünün öncesinde var olan Klasik iktisat teorisine göre tam rekabet piyasasında herhangi bir bozulma gerçekleştiğinde görünmez el sayesinde piyasa kendiliğinden denge noktasına gelecektir. Bu sebeple devlet ekonomiye müdahalede bulunmamalıdır (Ataç, 1997: 5-6). Klasik iktisada göre, her arz kendi talebini yaratmaktadır. Devlet ekonomiye müdahale etmemesi gerekmektedir. Devlet sadece güvenlik, adalet, savunma gibi temel görevleri yerine getirmeli, bütçe denk ve küçük olmalı, kamu borçlanması sadece olağanüstü dönemlerde söz konusu olmalıdır (Takım, 2011). Klasik iktisat görüşünde tarafsız devlet anlayışına göre kamu harcamalarının minimum seviyelerde olması gerekmektedir. Bu açıdan vergi gelirleri de minimum seviyelerde olması gerektiği görüşü öne çıkmaktadır. Adam Smith'in vergileme ilkelerindeki adalet, iktisadilik, uygunluk ve belirlilik ilkeleri de bu bakış açısıyla ele alınmıştır. Söz konusu ilkeler aracılığıyla devletin vergileri kesin ve net bir şekilde alması, adaletli olması, uygun zamanda alınması, maliyetinin düşük olması ve iktisadi davranışlar üzerinde etkisinin olmaması düşüncesi mevcuttur. Sonuç olarak klasik iktisat görüşüne göre vergiler devletin sadece adalet, diplomasi, güvenlik vb. gibi zorunlu ihtiyaçlarını karşılamak üzere aldığı düşük seviyelerde olan bir kamu geliri olarak yorumlanabilir.

1929 yılında "Büyük Buhran" olarak adlandırılan krizin oraya çıkmasıyla Klasik İktisadi Düşüncenin savunduğu görüşler geçerliliğini kaybetmeye başlamıştır. Büyük krizle birlikte ekonominin eksik istihdamda olabileceği, her arzın kendi talebini yaratmadığı anlaşılmıştır. Gerçekleşen bu kriz sonrasında Keynesyen politikalarla devletin maliye politikası araçlarıyla ekonomiye müdahalede bulunması gerektiği ortaya çıkmaya başlamıştır. Keynesyen teoriye göre ekonomi istikrarsızdır. Kendi iç dinamikleriyle tam istihdama ulaşamaz. Ayrıca Keynesyen iktisatçılar eksik istihdamında bir denge olduğunu, devletin maliye politikası araçlarıyla işsizlik sorununa çözüm bulabileceğini savunmuştur. Keynesyen düşünceye göre uygulanacak her politika kısa dönemlidir. Ayrıca Keynes'e göre durgunluk dönemlerinde kamu harcamalarının artırılması çarpan mekanizmasının etkisiyle ekonomide telafi edici etki meydana getirecek ve ekonomi canlanacaktır. Keynesyen iktisat görüşünde, vergilerin sadece kamu harcamalarını finanse eden bir araç olmadığı, aynı zamanda ekonomik büyümenin sağlanması, ekonomik kalkınmanın sağlanması, gelir dağılımında adaletin sağlanması, kaynakların etkin dağılımının sağlanması, ekonomik istikrarın sağlanması ve dış ödemeler dengesinin sağlanması vb. gibi bir çok amaç için önemli bir maliye politikası aracı olduğu görülmektedir. Keynesyen iktisat görüşünde özellikle ekonomik büyümenin sağlanması talep yönlü olarak ele alınmıştır. Söz gelimi, vergileri düşürerek toplam talep seviyesi artırılarak üretim artırılabilecektir. Böylelikle firmaların üretim düzeyi artarak yatırım seviyeleri de artacaktır. Yatırım seviyelerinin artmasıyla birlikte ise milli

gelir düzeyi artacaktır. Bu açıdan ele alındığında milli gelir seviyesinin artması da vergi gelirlerini dolaylı olarak tekrar artıracaktır.

Monetarist teori, Keynesyen düşüncenin maliye politikası hakkındaki görüşlerini eleştirmiştir. Monetaristlere göre 1929 krizinin yaşanmasının nedeni para arzının zamanında ve yeterince artırılamamasıdır. Monetaristlere göre, ekonomi doğası gereği istikrarlıdır. Maliye politikalarının iktisadi dalgalanma dönemlerinde çıktı düzeyi ve istihdam üzerindeki etkisi zayıf olduğu görüşü hakimdir. Bu nedenle, maliye politikalarının çıktı ve istihdam üzerinde olumsuz etki oluşturacağı görüşünü savunmuşlardır. Monetaristler, özellikle 1975 Petrol Krizi'nin yarattığı enflasyonist sürecinin durdurulamaması ile Keynesyen iktisadi görüşe birçok eleştiri getirmişlerdir. Monetaristler temel olarak kamu harcamalarının para basma ve borçlanma ile finanse edildiğini ve enflasyona neden olduğu görüşünü savunmuşlardır. Onlara göre ekonomideki dalgalanmaların nedeni önceden bildirilmeyen ya da etkinsiz para politikaları ve maliye politikalarıdır. Kamu tarafından gerçekleştirilen harcamalar dışlama etkisi meydana getirerek, özel tüketim ve yatırım harcamalarının azalmasına neden olurken, toplam talep, istihdam ve çıktı üzerinde uzun dönemde değişikliğe neden olmayacaktır. Genel olarak politikalarının uzun dönemde istihdam ve çıktı düzeyinde etki yaratmayıp sadece fiyatlar genel seviyesini etkilediğini belirtmektedirler. Vergiler açısından değerlendirildiğinde, monetaristler kamu harcamalarını etkinsiz bir ekonomik değişken gördüklerinden vergilere de aynı bakış açısıyla yaklaşmışlardır.

Arz yönlü iktisatçılar Keynesyen görüşün toplam talep yönlü yaklaşımına tepki göstermiş ve arz koşullarının talepten daha önemli olduğunu savunmuşlardır. Arz yanlı iktisada göre, bütçe denk olmalı ve yatırım ile üretimin teşvik edilebilmesi için vergi oranlarının düşürülmesi gerekmektedir. Artan kamu harcamalarının vergi artışı ile sağlanması, üretim, yatırım ve çalışmanın isteğini azaltacak ve çalışmaya oranla boş zaman daha cazip hale gelecektir. Arz yanlı teorisyenlerce, vergi oranları fiyat düzeyini bozarak üretici tercihlerinin değişmesine neden olacaktır. Arz yanlı iktisatçılar tarafından ortaya koyulan Laffer eğrisine göre vergi oranları ile vergi gelirleri arasında optimum nokta olarak adlandırılan noktaya kadar doğru orantılı bir ilişki söz konusu iken, optimum noktadan sonra vergi oranları ile vergi hasılatı arasında ters orantılı ilişki mevcuttur. Vergi oranlarındaki indirim bireylerin çalışma ve yatırım yapma yönünde vereceği tepkileri ölçmek zordur (Savaş, 1994: 250). Laffer'e göre düşük vergi oranları uzun vadede mükelleflerin gelirlerinde artış yaratarak talebin artmasını sağlayacaktır. Firmalar ise artan talebi karşılamak için üretimi artıracak ve istihdam seviyesinde artış meydana gelecektir. Uygulanan vergi indirimi ile ekonomik büyümeyi olumlu yönde etkileyecektir (Çevik, 2017). Vergiler ve ekonomik büyüme ilişkisi Arz Yanlı İktisat görüşüne göre ele alınırsa, vergi oranları ve dolayısıyla vergi gelirlerinin düşürülmesi öncelikle üretim düzeyini artıracaktır. Çünkü bireyler tüketim yapmak yerine tasarruf edeceklerdir. Böylece boş durma yerine çalışmaya yöneleceklerdir. Bu sayede de vergi gelirleri ve üretim düzeyi artmış olacaktır. Fakat bütün bu varsayımlara rağmen hem monetarist hem de arz yanlı iktisat teorisinde vergilerin uzun dönemde büyüme üzerinde etkisi olmayacağı görüşü yaygındır.

3. Literatür

Ülkelerin vergi yapılarında oluşan değişimlerin ekonomik büyüme üzerinde nasıl bir etki yarattığı uygulanan politikaların etkinliği açısından önemlidir. Bu sayede ekonomik büyüme ve vergi politikaları arasındaki uyum belirlenmektedir. Dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi sistemleri içerisindeki oranı, vergilemede etkinlik, tarafsızlık ve adalet vb. aracılığıyla büyüme üzerinde önem arz etmektedir. Ayrıca vergi gelirleri ile ekonomik büyüme arasındaki ilişki uzun yıllardır iktisat literatüründe incelenen bir araştırma alanı olmuştur. Literatürde vergiler ve ekonomik büyüme arasında genel olarak ifade edildiğinde hem negatif hem de pozitif yönlü ilişki koyan çalışmalar mevcuttur. Vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkisi Solow (1956) tarafından Neo-Klasik büyüme teorisi çerçevesinde ele alınmıştır. Solow (1956) uzun dönemde büyüme oranının sıfır (sabit) olduğunu bu nedenle ekonomide gerçekleşen büyümenin uygulanan vergi politikalarından etkilenmeyeceğini saptamıştır. Harberger (1964), ABD’de vergi politikalarının ekonomik büyüme üzerinde etkisiz olduğunu ortaya koymuştur. Marsden (1983), 20 ülke temelinde yapmış olduğu çalışmada vergi oranlarında bir birimlik artışın ekonomik büyümeyi yaklaşık % 0.36 düzeyinde azalttığını tespit etmiştir. Skinner (1988), vergilerde meydana gelen bir artışın sermaye ve işgücü arzında düşüşe neden olduğunu göstermiştir. Bu durum nedeniyle dolaysız vergi oranlarında meydana gelen bir artış büyüme üzerinde negatif etki meydana getirirken, dış ticaret üzerinden alınan vergi oranlarında meydana gelen bir artış büyüme üzerinde kısıtli etki oluşturmaktadır. Koester & Kormendi (1989), Barro (1991), Easterly & Rebelo (1993), Koch vd. (2005), Poulson & Kaplan (2008), Gül & Kenar (2009), Mangır & Ertuğrul (2012), Organ & Ergen (2017), Karayılmazlar & Göde (2017) ve Gürdal & İnal (2018)’in çalışmalarında vergi oranlarındaki artışın ekonomik büyümeyi azalttığını, vergi oranlarındaki düşüşün ise ekonomik büyümeyi pozitif etkilediğini ortaya koymuşlardır. Literatürde bazı çalışmalar ise vergi gelirlerindeki artışın ekonomik büyümeyi artırdığını ortaya koymaktadır (Stoilova, 2017; Dam & Ertekin, 2018; Koç, 2019). Bunun yanında bazı çalışmalar ise milli gelir düzeyindeki artışların vergi yükünü veya vergi gelirlerini artırdığını göstermektedir (Çelikay, 2017; Sağdıç, 2019; Yıldız & Sandalcı, 2019). Literatürde yapılan bazı çalışmaların ise ekonomik büyüme ve vergi gelirleri arasındaki uzun dönemli ilişkileri ortaya koydukları görülmektedir (Kanca & Yamak, 2018; Akıncı, 2019; Sağdıç vd. 2020).

Literatürde vergi türlerinin ve vergi yapısının ekonomik büyüme ile ilişki içerisinde olduğunu gösteren birçok çalışma mevcuttur. Örneğin, Mendoza vd. (1995) gelir vergisindeki % 10’luk azalışın yatırımları %1-2 düzeylerinde artırdığını, harcama vergilerinin ise tam tersi etki gösterdiğini tespit etmişlerdir. Benzer şekilde Kneller vd. (1999), OECD ülkelerini (22) baz alarak 1970 ve 1995 yılları arasındaki dönemde, gelir ve servet vergilerinin ekonomik büyümeyi negatif etkilediğini tespit etmişlerdir. Widmalm (2001), 23 OECD ülkesi verilerini baz alarak gerçekleştirdiği analizinde (1965-1990) büyüme üzerindeki olumsuz etkilerin ortalama vergi oranlarındaki artıştan ya da tüketim vergilerinde meydana gelen artıştan kaynaklanmadığını tespit etmiştir. Bunun yanında kişisel gelir vergisi ve ekonomik büyüme arasında negatif bir ilişki olduğunu

tespit etmişlerdir. Branson & Lovell (2001), 1946-1995 yıllarında Yeni Zelanda ekonomisi için yapmış olduğu çalışmada, vergi yapısının % 65 dolaysız vergiler % 35 dolaylı vergiler olarak oluştuğunda ekonomik büyümede % 17'lik bir artış olduğunu göstermiştir. Lee & Gordon (2005), seçilmiş 70 ülke için kurumlar vergisi ve ekonomik büyüme arasında negatif yönlü ilişki olduğunu göstermişlerdir. Tosun & Abizadeh (2005), OECD ülkeleri için (1980-1999), gelir ve servet vergilerinin ekonomik büyümeyi pozitif etkilediğini, sosyal güvenlik vergileri ve harcama vergilerinin ekonomik büyümeyi negatif etkilediğini bulmuşlardır. Johanson vd. (2008), kurumlar, gelir ve harcama vergilerinin ekonomik büyüme üzerinde negatif etkide bulduklarını tespit etmişlerdir. Arnold (2008), tüketim ve servet vergilerine kıyasla gelir üzerinden alınan vergilerin ekonomik büyümeyi negatif etkilediği olduğu sonucuna ulaşmıştır. Furceri & Karras (2008), 1965-2007 döneminde 23 ülke için yapmış olduğu çalışmada vergi oranlarındaki artışların ekonomik büyümeyi negatif etkilediğini, sosyal güvenlik vergileri ve harcama üzerinden alınan vergilerin etkisinin gelir vergisine göre daha fazla olduğunu göstermişlerdir. Kuştepeli & Bilman (2009), Türkiye'de (1975-2004) toplam vergiler, mal ve hizmet vergileri ve gelir vergisinin uzun dönemde ekonomik büyümeyi negatif yönde etkilediğini göstermişlerdir. Veronika & Lenka (2012) 1998-2010 dönemine ilişkin AB üyesi 27 ülke üzerinde yapmış oldukları çalışmada kurumlar vergisinin ekonomik büyüme üzerinde negatif etkide bulunduğunu göstermişlerdir. Xing (2012), 17 OECD ülkesi için 1970-2004 yılları için yapmış olduğu analizde gelir, kurumlar ve tüketim vergilerinin ekonomik büyüme üzerindeki etkisini negatif, servet vergilerinin etkisini ise pozitif olarak tespit etmiştir. Canavire-Bacarreza vd. (2013), gelir vergisinin ekonomik büyümeyi negatif, tüketim vergisinin ise pozitif etkilediğini tespit etmişlerdir. Gemmel vd. (2014), 1970 ve 2009 yılları arasında 15 OECD ülkesinde gerçekleştirdiği çalışmada kısa dönemde gelir ve kurumlar vergisinde meydana gelen artışın büyüme üzerinde olumsuz etki gösterdiğini belirtmişlerdir. Cural & Çevik (2015), Türkiye'de (1924-2012) gelir vergileri, servet vergileri ve dış ticaret üzerinden alınan vergilerin ekonomik büyümeyi etkilediğini tespit etmişlerdir.

Ekonomik büyüme, vergi türleri ve vergi sistemlerinin yapısı birbirlerini etkileyen değişkenler olduğu için literatürde bu değişkenler arasında nedensellik ilişkisini belirleyen çalışmalar mevcuttur. Örneğin, Anastassiou & Dritsaki (2005) Yunanistan için yapmış olduğu çalışmada (1965-2002) ekonomik büyüme ile vergi gelirleri arasında nedensellik ilişkisi tespit etmişlerdir. Benzer şekilde, Mamatzakis (2005), 1960-2003 yılları arasındaki veriler temelinde Yunanistan için yapmış olduğu çalışmada ekonomik büyümenin toplam vergileri ve dolaylı vergileri negatif etkilediğini tespit etmiştir. Yapılan ampirik çalışmalar incelendiğinde, ekonomik büyüme ile dolaylı ve dolaysız vergi değişkenlerinin her ikisi ile çift yönlü nedensellik ilişkisi içerisinde olduklarını gösteren bir çok çalışma olduğu görülmektedir (Temiz, 2008; Açıkgöz, 2008; Ünlükaplan & Arısoy, 2011; Abdiyeva & Baygonuşova, 2016; Terzi & Yurtkuran, 2016; Songur & Yüksel, 2018; Yıldız & Sandalcı, 2019). Durkaya ve Ceylan (2006) dolaysız vergiler ve ekonomik büyüme arasında çift yönlü nedensellik, Mucuk & Alptekin (2008) ise dolaysız vergilerden büyümeye tek yönlü doğru nedensellik tespit etmiştir. Erdoğan vd. (2013), 1998-2011 yılları arasında Türkiye'de dolaylı vergilerden ekonomik büyüme doğru tek yönlü nedensellik tespit etmişlerdir. Bu çalışmaların yanında ekonomik

büyüme değişkeninden dolaylı ve dolaysız vergilere doğru nedensellik olduğunu tespit eden çalışmalar da mevcuttur (Yavuz & Beşel, 2015; Eren vd. 2018). Çelikay (2018), 2005-2014 yılları arasında Türkiye’de illerin ekonomik büyüme hızları ve vergi yükü arasında eşbütünleşme ilişkisinin mevcut olduğu saptanmıştır. Kısa dönemde vergi yükündeki %1’lik artışın ekonomik büyüme hızı üzerinde %0,6 negatif, uzun dönemde ise %0,9 pozitif etki ettiğini ortaya koymuştur. Ayrıca vergi yükünden ekonomik büyüme hızına doğru tek yönlü nedensellik olduğu tespit edilmiştir. Altınar & Çalcalı (2019), Türkiye’de (1961-2017) ekonomik büyümedeki pozitif şoklardan vergi gelirlerindeki pozitif şoklarına tek yönlü nedensellik ilişkisini göstermiştir. Ozpence & Mercan (2020), Türkiye’de 1970-2018 yılları arasında vergi yükünün ekonomik büyümeyi negatif etkilediğini aynı zamanda değişkenlerin çift yönlü nedensellik ilişkisi içerisinde olduğunu göstermişlerdir.

Ay & Talaşlı (2008), gerçekleştirdikleri çalışmalarında vergi gelirleri içerisinde az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergilerinin payının daha fazla, gelişmiş ülkelerde ise dolaysız vergilerin payının daha fazla olduğunu ifade etmişlerdir. Göçer vd. (2010), Türkiye’de 1924-2009 yılları arasında dolaylı ve dolaysız vergilerle büyüme arasında anlamlı ve pozitif ilişkinin olduğunu ancak ekonomik büyüme üzerinde dolaysız vergilerin daha etkin olduğunu tespit etmişlerdir. Arısoy & Kaplan (2010), 1968-2006 yılları arasında Türkiye için yapmış olduğu analizde dolaylı vergiler ve ekonomik büyüme arasında pozitif ilişki tespit etmişlerdir. Saraç (2015), Türkiye’de 1969-2013 yılları arasında yapmış olduğu çalışmada, dolaysız vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkisini negatif, dolaylı vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkisini ise pozitif olarak tespit etmişlerdir. Dolaylı ve dolaysız vergiler ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi ortaya koyan çalışmalar incelendiğinde, çalışma sonuçlarından elde edilen bulguların dolaylı vergilerin ekonomik büyümeyi pozitif, dolaysız vergilerin ise ekonomik büyümeyi negatif yönde etkilediklerini gösteren sonuçların çoğunlukta olduğu görülmektedir (Topal, 2017; Kızılkaya & Dağ, 2018; Korkmaz vd., 2019; Topal, 2019). Buna rağmen dolaylı vergilerin ekonomik büyümeyi negatif, dolaysız vergilerin ise ekonomik büyümeyi pozitif yönde etkilediğini gösteren çalışmalara da rastlanılmaktadır (Şaşmaz & Yayla, 2018; Yılmaz & Tezcan, 2007). Bunun yanında dolaylı ve dolaysız vergilerin ekonomik aktiviteleri ve dolayısıyla ekonomik büyüme üzerinde olumsuz etki gösterdiğini ortaya koyan çalışmalarda mevcuttur (Demir & Sever 2017; Karamelikli, 2018; Boğa, 2020). Bütün bu çalışmaların yanında Katırcioğlu (2010), Umutlu vd., (2011)’in çalışmalarında ekonomik büyüme ve vergiler arasında istatistiki açıdan bir ilişki tespit edilememiştir. Ekonomik büyüme ve vergiler arasındaki ilişkiyi ortaya koyan çalışmalardan bazıları da anket yöntemiyle gerçekleştirilmiştir. Örneğin, Demir vd. (2017), Türkiye genelinde 46 il merkezinde anket yöntemiyle yapmış olduğu çalışmada vergi indirimleri dolayısıyla mükelleflerin % 43’ü satışlarının arttığını, % 36,4’ü ise tasarruflarının arttığını belirtmişlerdir. Çalışmada, mükelleflerin vergi indirimleri sonucunda % 60’nın tasarrufları artıracığını, % 73’ünün toplam yatırımları artıracığını, % 67’sinin ise ekonomik büyümeyi artıracığını belirtmişlerdir.

4. Veri, Metodoloji ve Ampirik Bulgular

Türkiye’de 81 il düzeyinde dolaylı-dolaysız vergiler ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkinin incelenmesi bu çalışmanın odak noktasıdır. Analiz 2006-2018 yıllarını kapsamaktadır. Dolaylı ve dolaysız vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkisini analiz etmek amacıyla iki temel model oluşturulmuştur. Her iki modelde bağımlı değişken olarak bölgesel düzeyde kişi başına düşen milli gelir seçilirken, Model 1’de dolaysız vergilerin toplam vergi gelirlerine oranı, Model 2’de ise dolaylı vergilerin toplam vergi gelirlerine oranı bağımsız değişken olarak seçilmiştir. Modellerde kullanılan tüm değişkenler bölgesel düzeyde olup 81 il düzeyini kapsamaktadır. Araştırmada kullanılan verilerde 2006 yılı sonrası dikkate alınmıştır. Çünkü 2006 yılında 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Merkezi Yönetim Bütçesi’ne geçilmiştir. Bütçede vergi kalemleri de buna göre değişiklik göstermiştir. Bu yüzden dolaylı ve dolaysız vergiler ile ilgili istatistiklerin 2004 yılından bu yana olmasına rağmen vergi kalemlerindeki uyum nedeniyle bu çalışmada 2006 yılı sonrası dikkate alınmıştır. İl düzeyinde dolaylı ve dolaysız vergilere ilişkin veriler Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün yayınladığı genel yönetim mali istatistiklerinden derlenmiştir. Kişi başına milli gelir düzeyi Türkiye İstatistik Kurumu’ndan alınmıştır. Yapılan analiz ve testler için Eviews 9.0 programı ve Gauss 10 programı kullanılmıştır. Tablo 1’de kullanılan değişkenler, tanımlamaları ve değişkenlerin elde edildiği kaynaklar özetlenmiştir.

Tablo 1: Veri Seti

| Değişken | Açıklama | Kaynak |
|----------|--|--------------------------------|
| LNRGSYH | Reel kişi başı milli gelir düzeyi | TÜİK |
| LNDZ | Dolaysız vergi gelirlerinin toplam vergi gelirlerine oranı | HMB, Muhasebat Genel Müdürlüğü |
| DY | Dolaylı vergi gelirlerinin toplam vergi gelirlerine oranı | HMB, Muhasebat Genel Müdürlüğü |

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Türkiye’de 81 il düzeyinde dolaylı ve dolaysız vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkisini incelemek amacıyla panel veri analiz yönteminden yararlanılmıştır. Yapılan literatür taramasında, analizlerin vergi yapısını inceleyen çalışmaların nedensellik ve kısa-uzun dönem etkiler üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Bu amaçla çalışmada, Türkiye’de 2006-2018 yılları arasında il düzeyinde dolaylı ve dolaysız vergilerin ekonomik büyüme üzerinde etkili olup olmadığı yatay kesit bağımlılığını ve modellerdeki homojenliği dikkate alan panel nedensellik ve uzun dönem tahmincileri kullanılarak analiz edilmiştir. Vergi yapısının ekonomik büyüme üzerindeki etkisi dolaylı ve dolaysız verilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı dikkate alınarak modellere dahil edilmiştir. Dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerinin ekonomik büyüme üzerindeki etkisini tahmin etmek amacıyla aşağıda (1) ve (2) numaralı eşitlikteki modeller oluşturulmuştur.

$$\text{MODEL 1: LNGSYH}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{LNDZ}_{it} + e_{it} \quad (1)$$

$$\text{MODEL 2: LNGSYH}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{DY}_{it} + e_{it} \quad (2)$$

Model 1, Türkiye’de dolaysız vergilerin il düzeyinde ekonomik büyüme üzerinde etkisinin olup olmadığını tahmin etmek amacıyla oluşturulmuştur. Modelde bağımlı değişken olarak ekonomik büyümeyi LNGSYH temsil ederken, LNDZ ise bağımsız değişken olarak modele dahil edilmiş ve dolaysız vergileri temsil etmektedir. Değişkenler modele doğal logaritmaları alınarak dahil edilmiştir. Model 2, Türkiye’de dolaylı vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkisini tahmin etmek amacıyla oluşturulmuştur. Modelde LNGSYH kişi başı reel milli gelir düzeyini temsil ederken, DY ise 81 il düzeyinde dolaysız vergileri temsil etmektedir. Türkiye’de il düzeyinde dolaysız vergiler muhtemel KDV iadelerinden dolayı bazı illerde negatif olarak gerçekleşmiştir. Bu yüzden Model 2’de dolaysız vergilerin toplam vergilere oranı logaritmik hale getirilememiştir. Sonuç olarak Model 2, yarı logaritmik olarak tahmin edilmiştir. Araştırmada kullanılan değişkenlerin durağanlık seviyelerinden önce yatay kesit bağımlılıkları Breusch ve Pagan (1980) CD_{LM1} testi, Pesaran (2004) CD_{LM2} testi, Pesaran (2004) CD_{LM} testi ve Pesaran, Ullah ve Yamagata (2008) CD_{LMadj} testleri ile tespit edilmiştir. Yatay kesit bağımlılığının tespitinden sonra, değişkenlerin durağanlık seviyeleri yatay kesit bağımlılığına duyarlı ikinci nesil Pesaran CADF (Yatay Kesit Genelleştirilmiş Dickey Fuller) birim kök testi aracılığıyla belirlenmiştir. Değişkenler arasındaki eşbütünlüğün varlığı Westerlund ve Edgerton LM Bootstrap Eşbütünlük (2007) testi ile, modeldeki eğim katsayılarının homojenliği ise Pesaran ve Yamagata (2008) Homojenite Testi yardımıyla sınanmıştır. Son aşamada değişkenler arasındaki nedensellik ilişkisi Panel VECM Nedensellik Testi ile incelenmiştir. Değişkenlere ait istatistikler Tablo 2’de özetlenmiştir.

Tablo 2: Tanımlayıcı İstatistikler ve Korelasyon Matrisi

| Tanımlayıcı İstatistikler | | | |
|---------------------------|----------|----------|-----------|
| | GSYH | DZ | DY |
| Gözlem Sayısı | 1053 | 1053 | 1053 |
| Ortalama | 16024.73 | 0.588136 | 0.411576 |
| Medyan | 14016.14 | 0.593385 | 0.405489 |
| Std. Sapma | 9036.315 | 0.344438 | 0.344204 |
| Maksimum | 66573.36 | 8.587398 | 0.946072 |
| Minimum | 3051.166 | 0.053647 | -7.587398 |
| Korelasyon Matrisi | | | |
| | LNGSYH | LNDZ | DY |
| LNGSYH | 1 | | |
| LNDZ | -0.2735 | 1 | |
| DY | 0.1623 | -0.7041 | 1 |

Türkiye’de dolaylı ve dolaysız vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkisini analiz etmek amacıyla panel veri analizinden yararlanılmıştır. Panel eşbütünleşme analizi ve Panel VECM nedensellik analizine geçilmeden önce değişkenlerin yatay kesit bağımlılıkları, durağanlıkları, oluşturulan modellerin eşbütünleşme katsayılarının homojenliği ve yatay kesit bağımlılıkları tespit edilmiştir. Panel veri analizinde yatay kesit boyutu zaman boyutundan büyük olduğunda ($N>T$) Pesaran (2004) CD_{LM} Testi, ($N>T$ ve $T>N$) durumunda ise Pesaran, Ullah ve Yamagata (2008) $CDLM_{adj}$ Testi ile yatay kesit bağımlılığı sınanmaktadır. Zaman boyutu yatay kesit boyutundan büyük olduğunda ise Breusch ve Pagan (1980) CD_{LM1} Testi Pesaran (2004) CD_{LM2} Testi ile yatay kesit bağımlılığı tespit edilmektedir. Bu çalışmada yatay kesit boyutu (N) zaman boyutundan (T) büyük olduğu için yatay kesit bağımlılığı sonuçları Pesaran (2004) CD_{LM} Testi ve Pesaran, Ullah ve Yamagata (2008) $CDLM_{adj}$ Testi dikkate alınarak yorumlanmıştır. Yatay kesit bağımlılık test sonuçları ve durağanlık test sonuçları EK-1’de özetlenmiştir. Test sonuçları değişkenlerinin tümünün yatay kesit bağımlılığı içerdiğini göstermektedir. Çalışmada yatay kesit bağımlılığı tespit edildiği için değişkenlerin durağanlık seviyeleri Pesaran (2007) $CADF$ Testi ile belirlenmiştir. Pesaran $CADF$ Testi, ADF regresyonunun genişletilmiş halini ve gecikmeli yatay kesit ortalamalarını kullandığı için tahmin edilen regresyonun birinci farkında yatay kesit bağımlılığını yok etmektedir (Tatoğlu, 2013, s. 223). Diğer bir ifadeyle Yatay Kesit Genelleştirilmiş Dickey Fuller ($CADF$) olarak adlandırılan bu test yatay kesit bağımlılığını dikkate alan ikinci nesil birim kök testidir. Çalışmada kullanılan değişkenlerde yatay kesit bağımlılığı tespit edildiği için Pesaran $CADF$ testi tercih edilmiştir. EK-2’de özetlenen birim kök test sonuçlarına göre tüm değişkenlerinin birinci farklarında durağan hale geldiklerini göstermektedir. Bunu yanında oluşturulan modellerin yatay kesit bağımlılıkları ve eşbütünleşme eğim katsayılarının homojenlikleri EK-2’de verilmiştir. Model 1 ve Model 2 için eşbütünleşme denkleminde yatay kesit bağımlılığı 0.05’ten küçük olasılık değerleriyle H_0 boş hipotezi reddedilmiştir. Buna göre serilerin yanında modellerde de yatay kesit bağımlılığı olduğu sonucuna varılmıştır. Homojenlik testinde “eğim katsayıları homojendir” şeklindeki H_0 hipotezi reddedilerek her iki modelde eğim katsayılarının heterojen olduğuna karar verilmiştir. Modellerde eşbütünleşme ilişkisi bu durumları dikkate alan eşbütünleşme testleri ile tespit edilmelidir. Buradan hareketle modellerdeki eşbütünleşme ilişkisi, hem yatay kesit bağımlılığını hemde katsayıların heterojenliğinde uygulanabilen Westerlund ve Edgerton (2007) LM bootstrap Eşbütünleşme Testi ile sınanmıştır. Lagrange Multiplier test istatistiğine dayanan Westerlund ve Edgerton (2007) LM bootstrap Eşbütünleşme Testinin bir çok avantajı bulunmaktadır. Bunlar eşbütünleşme modelinde yatay kesit bağımlılığına izin vermesi, otokorelasyon ve değişen varyans problemlerini dikkate alması, küçük örneklerde etkin sonuçlar verebilmesi olarak belirtilebilir. Test temelinde hesaplanan LM istatistiği ile eşbütünleşme olduğunu belirten H_0 hipotezi sınanmaktadır. Eşbütünleşme modelinde yatay kesit bağımlılığı olduğu durumda bootstrap kiritik değerleri, yatay kesit bağımlılığı olmadığı durumda ise Asimptotik değerler dikkate alınmaktadır. Bu

çalışmadaki modellerde yatay kesit bağımlılığı tespit edildiği için bootstrap kritik değerleri dikkate alınmıştır. Buna göre, her iki model içinde eşbütünleşme ilişkisinin var olduğunu gösteren H_0 hipotezi kabul edilerek modellerde eşbütünleşme ilişkisinin varlığı kabul edilmiştir. Buradan yola çıkılarak Türkiye’de 2006-2018 yılları arasında dolaylı ve dolaysız vergiler ile ekonomik büyüme arasında uzun dönemli ilişki olduğunu tespit edilmiştir.

Tablo 3: LM Bootstrap Eşbütünleşme Testi Sonuçları

| | İstatistik | Asymptotic p-value | Bootstrap p-value |
|---------|------------|--------------------|-------------------|
| Model 1 | 18.577 | 0.000 | 0.624 |
| Model 2 | 19.372 | 0.000 | 0.628 |

Not: Boots. Olasılık değerleri 10.000 bootstrap sayısı ile elde edilmiştir.

Türkiye’de düzeyde dolaylı ve dolaysız vergiler ile ekonomik büyüme arasındaki kısa ve uzun dönemli nedensellik ilişkisinin olup olmadığı vektör hata düzeltme modeli temelinde (PANEL VECM) Panel Granger Nedensellik Analizi ile belirlenmiştir. Söz konusu değişkenler arasındaki nedensellik denklemleri (PANEL VECM) Model 1 ve Model 2 olarak aşağıda gösterilmiştir.

$$\text{MODEL 1: } \Delta \text{LN} \text{GSYH}_{it} = \alpha_{1i} + \sum_{p=1}^k \alpha_{11ip} \Delta \text{LN} \text{GSYH}_{it-p} + \sum_{p=1}^k \alpha_{12ip} \Delta \text{LNDZ}_{it-p} + \phi_{1i} \text{ECT}_{it-1} + e_{it} \quad (3)$$

$$\text{MODEL 2: } \Delta \text{LN} \text{GSYH}_{it} = \alpha_{2i} + \sum_{p=1}^k \alpha_{21ip} \Delta \text{LN} \text{GSYH}_{it-p} + \sum_{p=1}^k \alpha_{22ip} \Delta \text{DY}_{it-p} + \phi_{2i} \text{ECT}_{it-1} + e_{it} \quad (4)$$

Eşitlik 3 ve 4’deki Model 1, dolaysız vergiler ile ekonomik büyüme arasındaki kısa ve uzun dönemli nedensellik ilişkisini tahmin etmek amacıyla, Model 2 ise dolaylı vergiler ve ekonomik büyüme arasındaki kısa ve uzun dönemli nedensellik ilişkisini tahmin etmek amacıyla kurulmuştur. Denklemlerde p gecikme sayılarını, Δ değişkenlerin birinci fark değerlerini göstermektedir. Denklemlerdeki hata düzeltme terimini temsil eden ECT ise eşbütünleşme denklemlerinden elde edilen kalıntıların bir dönem gecikmeli değerlerini göstermektedir. Modellere ait gecikme uzunluğu Hansen (1982) J testi ile belirlenmiştir. Hansen J testi sonuçları Ek 3’te gösterilmiştir. Test sonuçları her iki modelde de 1. gecikmenin minimum değerine sahip olduğunu göstermektedir. Bundan dolayı modelin gecikme uzunluğunun 1 olarak tespit edilmiştir. Tahmin edilen eşbütünleşme denklemindeki ECT katsayıları negatif ve istatistiksel olarak anlamlı olduğunda boş hipotez reddedilerek değişkenler arasında uzun dönemli nedensellik olduğu tespit edilmektedir. Modeldeki kısa dönemli nedensellik ilişkisi ise Wald Testi’ne dayalı olarak belirlenmektedir. Wald Testi’ne göre bağımsız değişkenlerin F istatistiği istatistiksel olarak anlamlı çıktığında, değişkenler arasında kısa dönemli nedensellik ilişkisi olduğu tespit edilmektedir.

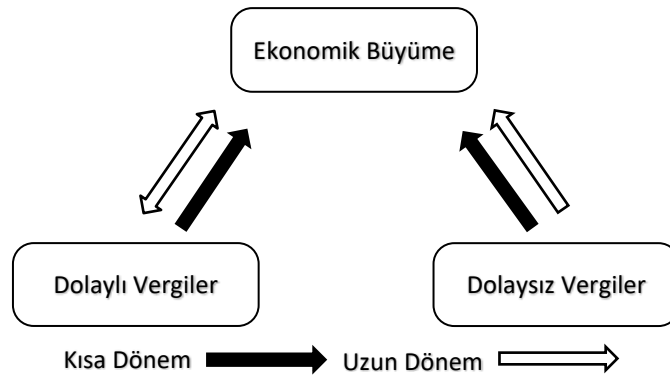
Tablo 4: Panel Vektör Hata Düzeltme (VECM) Nedensellik Sonuçları

| MODEL 1: $\Delta \text{LNGSYH}_{it} = \alpha_{1i} + \sum_{p=1}^k \alpha_{11ip} \Delta \text{LNGSYH}_{it-p} + \sum_{p=1}^k \alpha_{12ip} \Delta \text{LNDZ}_{it-p} + \phi_{1i} \text{ECT}_{it-1} + e_{it}$ | | | | | | | |
|---|-------------------|------------------------|----------------------|------------|---------|----------|-------|
| Bağımlı Değişken | Kısa Dönem | | | Uzun Dönem | | | |
| | Bağımsız Değişken | | | ECT(-1) | | | |
| | | ΔLNGSYH | ΔLNDZ | KARAR | Katsayı | Olasılık | KARAR |
| ΔLNGSYH | Ki-Kare | | 557.38 | ✓ | -0.2070 | 0.000 | ✓ |
| | Prob | | 0.000 | | | | |
| ΔLNDZ | Ki-Kare | 2.13 | | ✗ | 0.0001 | 0.4109 | ✗ |
| | Prob | 0.3443 | | | | | |

| MODEL 2: $\Delta \text{LNGSYH}_{it} = \alpha_{2i} + \sum_{p=1}^k \alpha_{21ip} \Delta \text{LNGSYH}_{it-p} + \sum_{p=1}^k \alpha_{22ip} \Delta \text{DY}_{it-p} + \phi_{2i} \text{ECT}_{it-1} + e_{it}$ | | | | | | | |
|---|-------------------|------------------------|--------------------|------------|---------|----------|-------|
| Bağımlı Değişken | Kısa Dönem | | | Uzun Dönem | | | |
| | Bağımsız Değişken | | | ECT(-1) | | | |
| | | ΔLNGSYH | ΔDY | KARAR | Katsayı | Olasılık | KARAR |
| ΔLNGSYH | Ki-Kare | | 541.95 | ✓ | -0.0027 | 0.0764 | ✓ |
| | Prob | | 0.000 | | | | |
| ΔDY | Ki-Kare | 1.17 | | ✗ | -0.2696 | 0.000 | ✓ |
| | Prob | 0.5552 | | | | | |

Tablo 4. nedensellik sonuçlarını göstermektedir. Dolaysız vergiler ve ekonomik büyüme arasındaki kısa ve uzun dönemli nedensellik sonuçlarına göre hem kısa dönem hem de uzun dönemde dolaysız vergilerden ekonomik büyümeye doğru tek yönlü nedensellik ilişkisi olduğunu göstermektedir. Ekonomik büyümeden dolaysız vergilere doğru ise nedensellik ilişkisi bulunamamıştır. Model 2, dolaylı vergiler ve ekonomik büyüme arasındaki kısa ve uzun dönemli nedensellik ilişkisini göstermektedir. Panel VECM sonuçlarına göre, Türkiye’de dolaylı vergiler ve ekonomik büyüme arasında uzun dönemde çift yönlü nedensellik ilişkisi vardır. Kısa dönemde ise dolaylı vergilerden ekonomik büyümeye doğru tek yönlü nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir. Şekil 1 dolaylı ve dolaysız vergiler ile ekonomik büyüme arasındaki kısa ve uzun dönemli nedensellik sonuçlarını göstermektedir.

Şekil 1: Kısa ve Uzun Dönem Nedensellik İlişkisi



Araştırmanın ampirik sonuçları genel olarak değerlendirildiğinde, Türkiye’de dolaylı ve dolaysız vergiler ile ekonomik büyümenin hem kısa dönem hem de uzun dönemde birbirlerini etkiledikleri tespit edilmiştir. Öncelikle analizde dolaylı ve dolaysız vergilerin uzun dönemde eşbütünleşik olduğu sonucuna varılmıştır. Buradan yola çıkılarak Türkiye’de dolaylı ve dolaysız vergilerin ekonomik büyüme ile uzun dönemde ilişki içerisinde olduğu belirtilebilir. Nedensellik sonuçları hem kısa hem de uzun dönemde dolaysız vergilerden ekonomik büyümeye doğru tek yönlü nedensellik olduğunu göstermiştir. Ekonomik büyümeden dolaysız vergilere doğru bir nedensellik tespit edilememiştir. Dolaylı vergiler ve ekonomik büyüme arasında ise uzun dönemde çift yönlü nedensellik ilişkisi tespit edilirken, kısa dönemde ise dolaylı vergilerden ekonomik büyümeye doğru tek yönlü nedensellik olduğu tespit edilmiştir. Dolaysız vergilerin kısa ve uzun dönemde tek yönlü olarak ekonomik büyüme üzerinde etkili olması iki farklı şekilde gerçekleşebileceği belirtilebilir. Dolaysız vergilerindeki artış durumunda kişilerin kullanılabilir gelirleri ve tasarrufları azalmaktadır. Bu durumda dolaylı olarak yatırımları ve ekonomik büyümeyi etkilemektedir. Dolaylı vergilerin hem kısa hem de uzun dönemde ekonomik büyüme üzerindeki nedensellik etkisi, vergiler nedeniyle gelir etkisinin daha etkin olduğunu göstermektedir. Nedensellik sonuçları dolaylı vergilerin Türkiye’de dolaysız vergilerden daha etkin bir araç olarak kullanıldığını göstermektedir.

5. Sonuç

Devlet, toplumda güvenlik ve huzuru sağlama, adaleti tesis etmek, ana faaliyetlerini yürütebilmek ve toplumun ortak ihtiyaçlarını gidermek gibi temel fonksiyonları yerine getirmelidir. Devletin bu fonksiyonları yerine getirirken ihtiyaç duyduğu en temel gelir kaynağı vergilerdir. Vergilerin maliye politikası aracı olarak, bütçe açıkları, borçlanma, yatırım ve tasarruf düzeyi ve istihdam gibi olgularda düzenleyici bir araç olarak kullanılması vergilerin önemini artırmaktadır. Bir ülkede kişi başına düşen milli hasıladaki artış veya gayri safi yurt içi hasılda gerçekleşen artış olarak nitelendirilen ekonomik büyüme uygulanan vergi politikalarıyla yakından ilişkilidir. Ülkelerde uygulanan vergi sistemleri ülkelerin gelişmişlik düzeyine göre farklılık göstermektedir. Dolaylı ve dolaysız vergi olarak tanımlanan vergilerin de ekonomik büyümeyi etkileme kanalları farklılık göstermektedir. Bu nedenle uygulanacak vergi politikalarının büyüme üzerinde etkisinin tespiti önem arz etmektedir. Bu çalışmada dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerinin ekonomik büyüme üzerindeki etkileri teorik ve ampirik olarak analiz edilmiştir. Bu amaçla Türkiye’de 2006-2018 yılları arasında 81 il düzeyinde dolaylı vergi ve dolaysız vergilerin ekonomik büyüme ile ilişkisini belirlemek amacıyla iki ayrı model oluşturulmuştur. Söz konusu ilişkiyi analiz edebilmek için panel veri analizinden yararlanılmıştır. Analiz kısmında öncelikle seriler arasındaki yatay kesit bağımlılığı incelenmiştir. Araştırmada kullanılan değişkenlerin yatay kesit bağımlılık testleri sonucunda yatay kesit bağımlılıklarının olduğu tespit edilmiştir. Analizin daha sonraki aşamasında değişkenlerin durağanlıkları belirlenerek birinci farklarında durağan oldukları tespit edilmiştir. Eşbütünleşme modellerinin yatay kesit bağımlılıkları ve uzun dönem eğim katsayılarının homojenliği

belirlendikten sonra modellerde kullanılan değişkenlerin eşbütünleşik olduğu belirlenmiştir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, bu çalışma Türkiye’de dolaylı ve dolaysız vergiler ile ekonomik büyümenin uzun dönemli ilişki içerisinde olduğunu göstermektedir. Araştırmanın son aşamasındaki nedensellik test sonuçları, kısa dönemde hem dolaylı vergiler hem de dolaysız vergilerden ekonomik büyümeye doğru tek yönlü nedensellik olduğunu göstermiştir. Uzun dönem nedensellik analizi sonuçları ise dolaysız vergilerden ekonomik büyümeye doğru tek yönlü nedensellik ilişkisi olduğunu, dolaylı vergiler ve ekonomik büyüme arasında çift yönlü nedensellik ilişkisi olduğunu göstermiştir.

Araştırmanın ampirik bulguları genel olarak değerlendirildiğinde hem kısa dönem hem de uzun dönemde dolaylı ve dolaysız vergilerin ekonomik büyüme üzerinde daha etkin olduğu belirtilebilir. Buradan yola çıkılarak Türkiye’de kısa dönemde dolaylı ve dolaysız vergilerin ekonomik büyüme üzerinde etkili olduğu uzun dönemde de bu etkinin kaybolmadığı ve dolaylı vergilerin iktisadi politikalarda daha etkin kullanıldığı tespit edilmiştir. Çelikay (2018) ve Yıldız & Sandalcı (2019)’nın çalışmalarıyla uyumlu olan sonuçlar hem kısa dönemde hem de uzun dönemde vergilerin ekonomik büyüme sürecine katkıda bulunduğunu göstermektedir. Bu sonuçlara göre Türkiye’de dolaylı ve dolaysız vergilere ilişkin gerçekleştirilecek vergi politikasının ekonomik büyümeye ilişkin politikadan bağımsız şekilde düzenlenemeyeceği ifade edilebilir. Özellikle kurumlar vergisi ve katma değer vergisi gibi vergilerin vergilemede adalet ve verimlilik ilkeleri dikkate alınarak tekrar düzenlenmesi gerekmektedir (Gerçek & Türegün, 2020). Çelikay (2018)’in de belirttiği gibi toplanan vergi gelirlerinin ekonomik büyüme ve kalkınma dinamikleriyle ilişki içerisinde olması avantaj olarak görülebilir. Ayrıca toplanan vergilerin ekonomik büyümeye katkısının yanında kamu yatırım ve politikalarında etkin olarak kullanılması dışsal olarak ekonomik büyüme ve kalkınmaya katkı sağlayacaktır.

Vergilerin ekonomik büyüme üzerinde etkisi, uzun dönemde ekonomide gerçekleşen büyümenin vergi politikalarından etkilenmeyeceğini varsayan Neo-Klasik büyüme teorisi temelinde Solow (1956) tarafından ele alınmıştır. Solow (1956)’nın öncü çalışması temel alınarak vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkisi ülke, zaman ve analiz çeşitliliğine bağlı olarak literatürde günümüze kadar ilgi çeken bir araştırma alanı olmuştur. Çalışmalar ülkelerin toplam vergilerinin ekonomik büyüme üzerindeki uzun dönemli ilişkisine yoğunlaşmıştır. Çalışmanın literatür kısmında ayrıntılı olarak belirtildiği gibi vergilerin ekonomik büyüme üzerinde negatif ve pozitif etkileri bir çok çalışmada saptanmıştır. Bunun yanında vergi türleri itibarıyla de vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkisi çalışma alanı bulmuştur. Ayrıca bu çalışmanın da odak noktasını ve amacını oluşturan vergi yapısı itibarıyla dolaylı ve dolaysız vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkileri teorik ve ampirik olarak bir çok çalışmanın temel çalışma alanı haline gelmiştir. Bu çalışma bu itibarla literatüre önemli katkılarda bulunmaktadır. Öncelikle çalışmada büyüme modelleri çerçevesinde vergiler ve ekonomik büyüme arasındaki ilişki ortaya koyulmuştur. Türkiye’de yapılan çalışmalar dikkate alındığında, bu çalışma ile bölgesel düzeyde konunun ele alması ve uzun ve kısa dönem nedensellik sonuçlarını ortaya koyması bakımından ayrıca literatüre katkıda bulunulması hedeflenmiştir.

Kaynakça

- Abdiyeva, R. & Baygonuşova, D. (2016). "Geçiş Ekonomilerinde Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi:Kırgızistan Örneği", *Akademik Bakış Dergisi*, 53, 59-71.
- Açıkgöz, Ş. (2008). "Türkiye'de Vergi Gelirleri, Vergi Yapısı ve İktisadi Büyüme İlişkisi: 1968-2006". *Ekonomik Yaklaşım Dergisi*, 19 (68), 91-113.
- Akıncı, A. (2019). "Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi", *Finans Ekonomi ve Sosyal Arştırmalar Dergisi*, 4 (1), 100-106.
- Altınar, A. & Çalcalı, Ö. (2019). "Türkiye'de Vergi Gelirleri ve Bütçe Harcamalarının Ekonomik Büyüme ile Etkileşimi", *Maliye Dergisi*, 176, 406-427.
- Anastassiou, T. & Dritsaki, C. (2005), "Tax Revenues and Economic Growth: An Empirical Investigation for Greece Using Causality Analysis", *Journal of Social Sciences*, 1(2), 99-104.
- Arısoy, İ. & Ünlükaplan, İ. (2010). "Tax Composition and Growth in Turkey: An Empirical Analysis", *International Research Journal of Finance and Economics*, 59, 50-61.
- Arnold, J. (2008). "Do Tax Structures Affect Aggregate Economic Growth? Empirical Evidence from a Panel of OECD Countries", *OECD Economic Department Working Papers No. 643*.
- Ataç, B. (1997). *Maliye Politikası*, 4. Baskı, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, Eskişehir.
- Ay, H. & Talaşlı, E. (2008). "Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki", *Maliye Dergisi*, 154, 135-155.
- Barro, R. (1991). "Economic Growth in a Cross Section of Countries", *The Quarterly Journal of Economics*, 106 (2), 407-443.
- Branson, J., & Lovell, C. (2001). "A Growth Maximising Tax Structure for New Zeland", *International Tax and Public Finance*, 8, 129-146.
- Breusch, T. S. & Pagan, A. R. (1980), "The Lagrange Multiplier Test and its Applications to Model Specification in Econometrics.", *The Review of Economic Studies*, 47(1), 239-253.
- Canavire-Bacarreza, G., Martinez-Vazquez, J. & Vulovic, V. (2013). "Taxation and Economic Growth in Latin America", *IDB Working Paper Series No. IDB-WP-431*.
- Chaudhry, I. S., & Munir, F. (2010). "Determinants of law tax revenue in pakistan", *Pakistan Journal of Social Sciences*, 30(2), 439-452.

- Cural, M. & Çevik K. N. (2015). "Ekonomik Kalkınmanın Vergi Yapısı Üzerindeki Etkisi: 1924-2013 Dönemi Türkiye Örneği". *Amme İdaresi Dergisi*, 48 (3), 127-158.
- Çelikay, F. (2017). "Milli Gelirin Vergi Yükü Üzerindeki Etkileri: ARDL Sınır Testi Yaklaşımı ile Türkiye Üzerine Bir İnceleme (1924-2014)". *Sosyoekonomi*, 25 (32), 169-188.
- Çelikay, F. (2018). "Vergi Yükünün Ekonomik Büyüme Hızı Üzerindeki Etkileri: Türkiye'deki İller Örnekleminde Ampirik Bir Analiz (2005-2014)", *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*, 3 (5), 37-55.
- Dam, M. M. & Ertekin, Ş. (2018). "Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisinin Analizi", *Vergi Raporu*, 228, 19-32.
- Demir, İ. C., Cem, G. & Çiğerci, İ. (2017). "Vergi İndirimlerinin Ekonomik ve Mali Etkileri: Son Dönem Türkiye Uygulamaları", *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 5(5), 75-88.
- Demir, M. & Sever, E. (2017). "Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: OECD Ülkelerine İlişkin Panel Veri Analizi". *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9 (2), 51-66.
- Demircan, E. S. (2017). "Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21, 97-136.
- Durkaya, M. & Ceylan, S. (2006). "Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme", *Maliye Dergisi*, 150, 79-89.
- Easterly, W. & Rebelo, S. (1993). "Fiscal Policy and Economic Growth: An Empirical Investigation", *NBER Working Paper*, 32 (3), 417-458.
- Edizdoğan, N. (1981). *Teoride ve Uygulamada Özel Tüketim Vergileri*, Bursa Üniversitesi Basımevi, Bursa.
- Edizdoğan, N. & Çelikkaya, A. (2012). *Vergilerin Ekonomik Analizi, 2. Baskı*, Dora Yayınları, Bursa.
- Eren, M. V., Ergin Ü. A. & Aydın, H. İ. (2018). "Türkiye'de Vergi Gelirleri ile Ekonomik Kalkınma Arasındaki İlişki: Frekans Alanı Nedensellik Analizi". *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 19 (1), 1-18.
- Erdoğan, E., Topçu, M. & Bahar, O. (2013). "Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Ekonomisi Üzerine Eşbütünleşme ve Nedensellik Analizi", *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 50(576), 99-109.
- Eshag, E. (1983). *Fiscal and Monetary Policies and Problems in Developing Countries*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Furceri, D., & Karras, G. (2008). "Tax Changes and Economic Growth: Empirical Evidence for a Panel of OECD Countries", *ECB Public Finance Workshop*, 1-29.

- Gerçek, A. & Türegün, F. B. (2020). "Tax System and Tax Reforms in Turkey", *Public Financial Management Reforms in Turkey: Progress and Challenges, Volume 1. Accounting, Finance, Sustainability, Governance & Fraud: Theory and Application*, (Eds.) Kral, H. & Akdemir, T., Springer, Singapore, 3-17.
- Gemmell, N., Kneller, R. & Ismael, S. (2014). "The Growth Effects of Tax Rates in the OECD", *Canadian Journal of Economics*, 47 (4), 1217-1255.
- Göçer, İ., Mercan, M., Bulut, Ş. & Dam, M. (2010). "Ekonomik Büyüme İle Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki: Sınır Testi Yaklaşımı", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 28, 97-110.
- Gül, E. & Kenar, B. (2009). "AB Ülkeleri ve Türkiye'de Vergi Gelirleri İle Ekonomik Büyüme İlişkisi". *Uluslararası Davraz Kongresi, Bildiriler Kitabı*, 16-26, Isparta.
- Gupta, A. S. (2007). "Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries". *IMF Working Paper*, 07-184, 1-39.
- Hansen, L. P. (1982). Large Sample Properties of Generalized Method of Moments Estimators, *Econometrica*, 50, 1029-1054.
- Harberger, A. (1964). Taxation, Resource Allocation, and Welfare, <https://www.nber.org/system/files/chapters/c1873/c1873.pdf>, (10.04.2020).
- Johanson, O., Heady, C., Arnold, J., B. B., & Vartia, L. (2008). "Tax and Economic Growth", *Economics Department Working Paper No.620*, 2-85.
- Kanca, O. C. & Yamak, R. (2018). "Effect of Average Tax Rates on Long-Run Economic Growth Rate in Turkey", *ACTA UNIVERSITATIS DANUBIUS*, 14 (5), 286-298.
- Karamelikli, H. (2018). "Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Ekonomik Aktiviteler Üzerindeki simetrik ve Asimetrik Etkileri", *Maliye ve Finans Yazıları*, 110, 95-110.
- Karayılmazlar, E. & Göde, B. (2017). "Vergi Yükünün Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi", *Ömer Halis Demir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10 (4), 131-142.
- Katircioğlu, S. (2010). "Is There A Long-Run Relationship Between Taxation and Growth: The Case of Turkey". *Romanian Journal of Economic Forecasting*, 13 (1), 99-106.
- Kibritçiöğlu, A. (1998). "İktisadi Büyümenin Belirleyicileri ve Yeni Büyüme Modellerinde Beşeri Sermayenin Yeri", *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 53 (1-4), 207-230.
- Kızılkaya, F., & Dağ, M. (2018). Türkiye'de Vergi Gelirleri - Ekonomik Büyüme İlişkisi: Dönemsel Bir Analiz. *Türkiye'de Güncel ve Mali Sorunlar (Ed. Adil Akıncı)*, İKSAD Publishing House, Ankara.
- Kneller, R., Michael F. B., & Norman, G. (1999). "Fiscal Policy and Growth: Evidence From OECD Countries". *Journal of Public Economics*, 74 (2), 171-190.

- Koç, Ö. E. (2019). "Türkiye'de Vergi Yükü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi". *Alanya Akademik Bakış Dergisi*, 3(3), 247-259.
- Koch, S.F., Schoeman, N. J. & Van Tonder, J. J. (2005). "Economic Growth and the Structure of Taxes in South Africa: 1960-2002", *South African Journal of Economics*, 74 (2), 171-190.
- Koester, R., & Kormendi, R. (1989). "Taxation, Aggregate Activity and Economic Growth: Cross-Country Evidence on Some Supply-Side Hypotheses". *Economic Inquiry*, 27 (3), 367-386.
- Korkmaz, S., Yilgör, M. & Aksoy, F. (2019). "The impact of direct and indirect taxes on the growth of the Turkish economy", *Public Sector Economics*, 43(3), 311-323.
- Kuştepli, Y. & Bilman, M. (2009). "Türkiye'de Vergiler ve Büyüme Arasındaki Uzun Dönem İlişkisi", *İşletme Fakültesi Dergisi*, 10 (1), 119-130.
- Lee, Y. & Gordon, R.H. (2005). "Tax Structure and Economic Growth", *Journal of Public Economics*, 89(5), 1027-1043.
- Lucas, R. (1988). "On the Mechanics of Economic Development", *Journal of Monetary Economics*, 22 (1), 3-42.
- Mangır, F. & Ertuğrul, H. M. (2012). "Vergi Yükü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1988-2011 Türkiye Örneği", *Maliye Dergisi*, 162, 256-265.
- Mamatzakis, E.C. (2005). "The dynamic responses of growth to tax structure for Greece", *Applied Economics Letters*, 12(3), 177-180.
- Marsden, K. (1983). "Links between Taxes and Economic Growth: Some Empirical Evidence", *World Bank Staff Working Papers*, 605.
- Mendoza, E. G., Gian. M. M. & Patrick, A. (1997). "On the Ineffectiveness of Tax Policy in Altering Long-Run Growth: Harberger's Superneutrality Conjecture", *Journal of Public Economics*, 66 (1), 99-126.
- Mucuk, M. & Alptekin, V. (2008). "Türkiye'de Vergi ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: VAR Analizi (1975 - 2006)", *Maliye Dergisi*, 155, 159-174.
- Organ, İ. & Ergen, E. (2017). "Türkiye'de Vergi Yükünün Ekonomik Büyümeye Etkileri Üzerine Bir Çalışma", *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 27, 197-207.
- Ozpençe, O. & Mercan, N. (2020), "The Relationship Between Tax Burden and Economic Growth: Turkey Case", *Journal of Business, Economics and Finance*, 9(2), 143-154.
- Pesaran, M. H. (2004). "General Diagnostic Tests for Cross Section Dependence in Panels", *Cambridge University Working Paper*, 0435, 1-39.

- Pesaran, M. H. (2007), "A Simple Panel Unit Root Test in the Presence of Cross-Section Dependence", *Journal of Applied Econometrics*, 2(2), 265-312.
- Pesaran, M. H., Ullah, A. Yamagata, T. (2008). "A Bias-Adjusted LM Test of Error Cross-Section Independence.", *The Econometrics Journal*, 11(1), 105-127.
- Pesaran, M. H. & Takashi, Y. (2008). "Testing slope homogeneity in large panels", *Journal of Econometrics*, 142, 50-93.
- Poulson, B., & Kaplan, J. (2008). "State Income Taxes and Economic Growth", *The CATO Journal*, 28), 53-71.
- Romer, P. (1994). "The Origins of Endogenous Growth", *Journal of Economic Perspectives*, 8 (1), 3-22.
- Sağdıç, E. N. (2019). "Vergi Gelirlerini Belirleyen Faktörlerin Bölgesel Analizi: Türkiye Örneği", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 60, 155-178.
- Sağdıç, E. N., Yıldız, F. & Sayın, H. H. (2020). "Doğrudan Yabancı Yatırımlar, Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Kırılgan Beşli Ülkeler Örneği", *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 11(28), 680-699.
- Saraç, T. B. (2015), "Vergi Yükü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Örneği", *Maliye Dergisi*, 169, 21-35.
- Savaş, V. F. (1994). *Politik İktisat*, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Skinner, J. (1988). "Taxation and Output Growth in Africa. International Economics Department", *World Bank Working Paper Series*, No: 73.
- Solow, R. M. (1956). "A Contribution to the Theory of Economic Growth", *Quarterly Journal of Economics*, 70, 65-94.
- Songur, M. & Yüksel, C. (2018). "Vergi Yapısı ile Ekonomik Büyüme Arasındaki Nedensellik İlişkisi: Türkiye Örneği". *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 643, 47-70.
- Stoilova, D. (2017). "Tax structure and economic growth: Evidence from the European Union", *Contaduria y Administracion*, 62), 1041-1057.
- Şaşmaz, M., & Yayla, Y. (2018). "Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Ekonomik Kalkınma Üzerindeki Etkisi: OECD Ülkeleri Örneği". *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11 (1), 359-374.
- Takım, A. (2011). "Türkiye'de 1960-1980 Yılları Arasında Uygulanan Kalkınma Planlarında Maliye Politikaları", *Maliye Dergisi*, 160), 154-176.
- Temiz, D. (2008). "Türkiye'de Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi". 2. *Ulusal İktisat Kongresi, 20-22 Şubat 2008*, İzmir.
- Terzi, H. & Yurtkuran, S. (2016). "Türkiye'de Dolaylı/Dolaysız Vergi Gelirleri ve GSYH İlişkisi". *Maliye Dergisi*, 171, 1-19.

- Topal, M. H. (2017). "Vergi Yapısının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi: OECD Ülkelerinden Ampirik Bir Kanıt", *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 5 (3), 183-206.
- Topal, M. H. (2019). "An Analysis of The Relationship Between Tax Structure and Gross Domestic Product in European Transition Economies", *JETAS*, 7 (2), 183-206.
- Tosun, M. & Abizadeh, S. (2005). "Economic Growth and Tax Components: An Analysis of tax Changes in OECD", *Applied Economics*, 37, 2251-2263.
- Tümer, Ö. (2012). "Stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme öncesi ve sonrası vergi gelirleri, ekonomik büyüme ilişkisi", Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Uluatam, Ö. (2012). *Kamu Maliyesi*, 12.Baskı, İmaj Yayınları, Ankara.
- Umutlu, G., Alizadeh, N. & Erkılıç, A. Y. (2011). "Maliye Politikası Araçlarından Borçlanma ve Vergilerin Ekonomik Büyümeye Etkileri". *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1, 75-93.
- Ünlükaplan, İ. & Arısoy, İ. (2011). "Vergi Yükü ve Yapısı İle İktisadi Büyüme Arasındaki Dinamik Etkileşimler Üzerine Uygulamalı Bir Analiz". *ODTÜ Gelişme Dergisi*, (38), 71-100.
- Westerlund, J. & David L. E. (2007). "A panel bootstrap cointegration test", *Economics Letters*, 97, 185-190.
- Widmalm, F. (2001). "Tax Structure and Growth: Are Some Taxes Better than Others?", *Public Choice*, 107(3/4), 199-219.
- Veronika, B., & Lenka, J. (2012). "Taxation of Corporations and Their Impact on Economic Growth: The Case of EU Countries". *Journal of Competitiveness*, 4 (4), 96-108.
- Xing, J. (2012). "Tax Structure and Growth: How Robust is The Empirical Evidence?", *Economics Letters*, 117 (1), 379-382.
- Yavuz, H. & Beşel, H. (2015). "Türkiye'de Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergi Gelirleri - Ekonomik Büyüme İlişkisi: Frekans Nedensellik Analizi". *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 3 (1), 45-55.
- Yıldız, F. & Sandalcı, U. (2019). "Vergi Yapısı ve Ekonomik Büyüme Arasındaki Nedensellik İlişkisi:Türkiye'de İller Düzeyinde Ampirik Bir Analiz (2004-2014)", *Vergi Dünyası*, 1 (452), 20-34.
- Yılmaz, F. & Tezcan, N. (2007). "Vergi Hasılatı ve Sabit Sermaye Yatırımlarının Ekonomik Büyümeye Olan Etkisi: Ekonometrik Bir İnceleme", 8. *Türkiye Ekonometri ve İstatistik Kongresi*, 24-25 Mayıs 2007, Malatya.

EKLER

EK -1: Yatay Kesit Bağımlılığı ve Birim Kök Test Sonuçları

| | CD _{LM1} Breusch-Pagan (1980) | | CD _{LM2} Pesaran (2004) | | CD _{LM} Pesaran (2004) | | CDLM _{adj} Pesaran vd. (2008) | |
|---------|---|--------------------|-------------------------------------|---------|------------------------------------|-----------|---|---------|
| | t-stat | p-value | t-stat | p-value | t-stat | p-value | t-stat | p-value |
| LNGSYH | 8462.184 | (0.000) | 64.873 | (0.000) | 7.248 | (0.000) | 3.176 | (0.001) |
| LNDZ | 5947.663 | (0.000) | 33.636 | (0.000) | 5.877 | (0.000) | 2.477 | (0.007) |
| DY | 6222.517 | (0.000) | 37.051 | (0.000) | 4.444 | (0.000) | 2.013 | (0.022) |
| LNGSYH | 9206.457 | (0.000) | 74.119 | (0.000) | 5.576 | (0.000) | 14.622 | (0.000) |
| LNDZ | 7781.951 | (0.000) | 56.423 | (0.001) | 8.919 | (0.000) | 7.293 | (0.000) |
| DY | 8642.109 | (0.000) | 67.108 | (0.000) | 8.105 | (0.000) | 9.968 | (0.000) |
| | | | | | Düzyey | | Birinci Fark | |
| Pesaran | LNGSYH | Sabitli | | | -2.974*** | | -7.661*** | |
| | LNDZ | | | | -2.077*** | | -3.123*** | |
| CADF | DY | | | -1.562 | | -2.846*** | | |
| | LNGSYH | Sabitli ve Trendli | | | -1.649** | | -9.702*** | |
| LNDZ | | | | -2.307 | | -3.151*** | | |
| | DY | | | -1.792 | | -2.958*** | | |

Not: ***, **, * sıfır hipotezinin sırasıyla %10, %5 ve %1 anlamlılık düzeyinde reddedildiğini göstermektedir. Panel istatistiği, CADF istatistiklerinin ortalamasıdır.

EK -2: Yatay Kesit Bağımlılığı ve Homojenlik Testleri

| MODEL 1: $LNGSYH_{it} = \beta_0 + \beta_1 LNDZ_{it} + e_{it}$ | | | |
|---|---------------------|------------|----------|
| | | İstatistik | p-değeri |
| Yatay Kesit Bağımlılığı | CD _{LM1} | 6927.327 | 0.000 |
| | CD _{LM2} | 45.806 | 0.000 |
| | CDLM _{ADJ} | 37.239 | 0.000 |
| Homojenlik | Delta Tilde | 6.189 | 0.000 |
| | Delta Tilde adj | 7.056 | 0.000 |
| MODEL 2: $LNGSYH_{it} = \beta_0 + \beta_1 DY_{it} + e_{it}$ | | | |
| | | İstatistik | p-değeri |
| Yatay Kesit Bağımlılığı | CD _{LM1} | 6628.768 | 0.000 |
| | CD _{LM2} | 42.097 | 0.000 |
| | CDLM _{ADJ} | 35.112 | 0.000 |
| Homojenlik | Delta Tilde | 6.068 | 0.000 |
| | Delta Tilde adj | 6.918 | 0.000 |

EK -3: Gecikme Uzunluğu Tahmin Sonuçları

| Model 1 | | | | | | | |
|---------|-----------|----------|----------|----------|----------|----------|--|
| Lag | CD | J | J pvalue | MBIC | MAIC | MQIC | |
| 1 | 0.999139 | 89.59954 | 1.60E-18 | 24.15127 | 81.59954 | 66.51515 | |
| 2 | 0.999548 | 127.7335 | 3.25E-18 | 33.65512 | 83.1819 | 67.96465 | |
| 3 | 0.9995652 | 99.1819 | 6.27E-18 | 47.39078 | 83.1819 | 69.29747 | |
| 4 | 0.9995911 | 111.3418 | 1.77E-19 | 63.70398 | 95.73352 | 74.65733 | |
| Model 2 | | | | | | | |
| Lag | CD | J | J pvalue | MBIC | MAIC | MQIC | |
| 1 | 0.9946889 | 81.40825 | 8.76E-17 | 18.95539 | 73.40825 | 57.72487 | |
| 2 | 0.9966277 | 102.5515 | 7.95E-18 | 24.86483 | 82.67723 | 62.76877 | |
| 3 | 0.9963506 | 98.67723 | 1.76E-16 | 46.88611 | 78.55152 | 66.46603 | |
| 4 | 0.9964605 | 122.5376 | 1.78E-18 | 55.51268 | 90.53764 | 68.7928 | |



Opinions of Theorists about Public Finance and Their Reflection on the Development of the Economy and the State

Refik Kryeziu*

**RESEARCH
ARTICLE**

ARTICLE INFO

Submitted : 22.02.2021

Revised : 14.05.2021

Accepted : 10.06.2021

Available : 30.06.2021

iThenticate similarity
score: 8%

JEL classification:

A10, G00, H20, H2,
H60

Keywords:

Economy, public
finances, taxes, budget,
public debt

ABSTRACT

As a science of economics, public finance uses theories and methods to explain government programs and policies that flow in this area. The paper analyses the views of contemporary theorists, aiming to show how economists at different times gave their opinions on the categories of public finance. The theorists with the most popular views on modern finance and economics are Barro, Zuckerman, Friedman, Samuelson, Tanzi, Hyman, Leccisetti, Rosen, Heller, Meltzer, Perotti, Aleksina, Dickinson, Blanchard, Krugman, Corsetti, Rubin, Stiglitz and others. As an object of interest, we find English authors such as Hobbes, Locke, Hume, Ricardo and Mill (1985). In Germany, Malchus, later K. H. Rau, theorists such as Lorenz von Stein, Albert Schafle, Adolf Wanger and others, made a great contribution to the development of public finance. In Italy, we singled out Bandini, Pascoli, Brogi, who contributed to the unified tax system, while Pascoli and Brogi, regarding the tax system according to yields and customer tax. Cossi, Pantheon, Flore, De Viti de Marco and Graziani addressed the relationship between those who pay taxes and the state that provides public services. In France, R. Stourm also contributed to the budget and budget problems, P. Leroy-Beaulieu contributed to the problems of income, expenditure and tax principles against any progressive measures in the imposition of the tax, as well as the theorist Gaston Jèze. In the U.S., in addition to theorists like F. Seligman and Adams, we also notice Keynes's opponents, who were the economists Friedman and Meiselman.

Cite this article as: Kryeziu, R. (2021). "Opinions of Theorists about Public Finance and Their Reflection on the Development of the Economy and the State", *International Journal of Public Finance*, 6(1), 47-62.

* Assist. Prof. PhD., University "Kadri Zeka", Faculty of Economics, Gjilan, Republic of Kosovo, ORCID: 0000-0001-8628-6166, refik.kryeziu@uni-gjiln.net

1. Introduction

Many economists and financiers from different countries have given their views and opinions on the issues, concepts, goals, definitions, functions, and public finances. The authors share their opinions in times and circumstances of changes in economic, political and financial processes. The results show that their opinions represent a significant contribution to the development of public finances.

In this context, the work of many theorists devoted to public finance speaks to the importance and role that this sphere has, both for governments and the state. It is characteristic and special that their contributions are always current even though great changes have been made.

In the paper, we will present the specifics where theorists have dealt with different fields. Some have addressed the issue of taxes and the tax system, some fiscal policies in general, tax system reforms, some public revenues and expenditures, and participation in Gross Domestic Product. The other group of thinkers in their works address the budget, budget system, deficit, public debt and other issues.

In this paper, we will address to what extent the opinions of theorists influence the theoretical and practical aspects in the development of public finances. So, in addition to the theoretical aspect, in most cases their ideas even today find support in the practical aspect where they are also current, find support and serve the governments of the states in the development of public finances.

2. Literature Review

The science of public finance from economic science began to develop from the first half of the XIX century. In contrast, theories about this issue began to be explored from 1930 to continue with contemporary theorists, who contributed to the study of this field, to strengthen the issue of public finances by treating it more from a macroeconomic point of view.

Thus, using the standard principles of economic analysis to understand how total output (GDP) is determined is the period of birth and development of the new classical macroeconomics. Nowadays, we see the nature of economic analysis in various spheres, such as in the field of public finance, international trade and labour economics (Henderson, 2007).

We find public finances as the object of interest of English authors from the XVIth century to the XIXth century. The most famous representatives are Hobbes, Locke, Hume, Ricardo and Mill (Jelcic, 1985).

The beginning of the XXth century represents a new era in capitalist economics. Various thoughts were presented for financial problems, contributing to new views on finance and the modern capitalist economy.

The Italians should be mentioned as Eiandin, Nitin, the English H. Dalton, ME, Robinson, the French B. Nogarin, L. Trobasin, H. Lauffeuburgerin, the Germans W. Gerlofin, Heckelin, Lotzin, Ritschelin, Tarhalin and B. Mollin, the Swede E. Lindalin, Swiss A. Amon, Czech Enklis and Hungarian Foldes (Filipovic, 1965).

In Germany, Malchus and later K. H. Rau made a significant contribution to the development of public finances. While Malchus made the division of taxes into subjective (personal) and objective (real), and maintained an attitude towards the views of the principle of the same tax victims, K. H Rau is among the first to elaborate the meaning of taxes theoretically. Later, in the second half of the XIXth century, Lorenz von Stein, Albert Schafle, Adolf Wanger and others appeared in Germany.

At the beginning of the XVIII century, prominent theorists appeared in Italy who contributed to the study of finance, especially Bandini, Pascoli, Brogi, etc. Bandini was committed to a unified tax system, demanded the introduction of a tax, land tax. Pascoli and Brogi were committed to the functioning of the tax system according to yields (production), land and capital. These are for the customer tax, excluding the food tax.

In the second half of the XIXth century, Cossi, Pantheon, Flore, De Viti de Marco and Graziani contributed with their work, according to which financial activity reflects acts of exchange between those who pay taxes and the state that provides public services. According to this theory, finances do not represent a consumption phenomenon but an exchange phenomenon, equivalent between the state and citizens. As can be seen, these theorists have included the tax system and the tax burden in their treatment.

In addition to these, in France came theorists called physiocrats, where only agriculture gives yields, so it must be taxed. The representatives of the physiocrats are F. Quesnay, who was consistent in applying a tax on land yields since yields are the original income, therefore it is the only possibility of taxes, Mirabeau was against a tax and supported the idea that the tax is applied to other products.

Regarding the development of public finances in France, a contribution was given by R. Stourm, oriented towards the study of budget and budget problems, P. Leroy-Beaulieu, elaborated the issue of income, expenditures and tax principles, he has been against any progressive measure in tax setting as well as the theorist Gaston Jeze who represents the modern direction of science over public finance.

While the economy in the U.S. was developed earlier than in other countries, with theoretical works, economists in this country traditionally appeared later than in other countries. Among the most famous American theorists are F. Seligman and Adams, who are known for handling tax charges in scientific circles.

It is a characteristic that the beginning of the twentieth century represents a new era in capitalist economics and we have the emergence of contemporary

theorists, who in their studies devoted themselves to the problem of public finances. They applied mathematical and statistical methods, among the best known are: Barro, Zuckerman, Friedman, Samuelson, Tanzi, Hyman, Leccisetti, Rosen, Heller, Meltzer, Perotti, Aleksina, Dickinson, Blanchard, Krugman, Corsetti, Rubin, Stiglitz and others.

Many Croatian authors have also dealt with aspects of the treatment of public finances, starting with Adalberta Barcia, c. XVII to Bozidar Jelčić, c. XX (Brajshori, 2014).

Richard Musgrave presents the comprehensive theory of the state and the public tax based on the perfectly competitive model. It is based on the notion of the objective of the economic system and the role of government in improving the well-being of individuals or families. Musgrave supports the idea that the success of taxation and government in a market economy is seen in three separate branches: allocation (efficiency), distribution and macroeconomic stability (Musgrave, 1959)

Public finance as a science studies issues related to the economic base and government activities. An important objective of analysis and study is to understand the impact of government spending, regulations, taxes, and borrowing to invest (Hyman, 2010).

Conditionally speaking, public finances are identified with revenues (mainly taxes), expenditures, budget and public debt, while, in terms of their growth and development, they depend on the degree and level of economic development of the country.

Numerous theorists dealing with public finances have given different opinions in policy-making, while the goals and objectives are the same. In this respect, government policy is determined concerning the manner of taxation and the determination of public expenditure, commonly referred to as public finance.

Instead, the main problems related to the use of real resources and spending policies, and some authors prefer to be defined by the term public sector economics (Rossen, 2003).

Therefore, based on the functions and goals of state finances, the term public finance is used, where we think it is more appropriate and adequate.

3. Methodology

The paper focuses on the research we have done, based on the opinions of many authors, who in their scientific career addressed the issue of public finances from a theoretical point of view, which in most cases have found a place and have been implemented in practice. While some thinkers have dealt with several areas of public finance, and some addressed one of them, it is important to see that their contribution has reflected and influenced the evolution and development of public finance over

time, but that their scientific contributions have reflected on the development of the economy and the state in general.

During the realization of the paper, we will use different research methods, such as research, comparison, data analysis, based on the implementation of fiscal policies that enable the realization of government objectives to conclude that public finances affect the increase of social welfare of the population, economic development, etc. We will apply the qualitative method, where the paper is based on empirical analysis of the study, where data are collected from secondary sources, mainly from scientific and professional literature, which includes perhaps 68 theorists using 38 sources of university, scientific, professional literature, reports, internet, etc., which address the issue of public spending, taxes, revenues, budget, public debt, etc.

On the other hand, the paper is enriched by the written opinions of the most eminent authors coming from different countries. In most cases, they have concluded that public finances are a key and strategic factor in developing the economy and the state.

4. Taxes and the Tax System as the Main Instruments in the Formation of Budget Revenues

Many economists who have dealt with the treatment of public finances have focused the study on taxes, the tax system and the factors that enable their functioning.

Below, according to thinkers, we give the definitions of taxes: Tax is that part of the property that every citizen gives to the state, while the rest can be secured (Montesquieu); Tax is part of the means that the citizens pay to the state to compose their share of the high price of public services, which they will spend (De Viti de Marco); Taxation is the giving of money, which the state collects from individuals based on its sovereignty, without direct consideration (Gaston Jese); According to Adolph Wagner, taxation is a mandatory provision of economic units, which with one part serve to cover common social needs, while with the other part for the distribution of national income (Komoni, 2008).

John Stuart Mill is limited to the issue of taxation and the principle of tax equality. His opinion was for the exemption of the minimum subsistence tax, while from the point of view of the tax rate policy, he is against the imposition of progressive tax rates.

Free market development contributor David Ricardo has dealt primarily with tax system theory in terms of tax burden-sharing. He has studied in detail the phenomenon of tax burdens and the consequences it has for capital formation, employment and productivity growth (Filipovic, 1959).

While Thomas Hobbes claims that fair tax charging can be most easily accomplished by applying indirect taxes. According to him, consumption reflects the economic strength of citizens, while John Locke argued and defended the advantages of direct taxes, such as agriculture, cadastre, etc.

While Hume supports the view that the tax liability should be determined depending on the benefits it has from the state, Adam Smith is committed to reviewing tax principles and tax transfer.

From these opinions, we derive the best definition of taxes and the tax system: Taxes are fiscal instruments through which natural and legal persons pay to the state, regardless of individual and collective benefits, an income of any form, wealth and economic power.

Richard Musgrave introduces a comprehensive theory of state and public taxation based on the perfectly competitive model. It is based on the notion that the objective of the economic system and the role of government is to improve the well-being of individuals or families, as they define themselves.

The proper roles of government in a market economy in this scheme fall into three separate branches, such as allocation (efficiency), distribution and macroeconomic stability (Musgrave, 1959).

In democratic societies, the political process plays a crucial role in shaping the complex tax systems we respect. Many authors have explained how the interaction of the private economy and the political process determines the current structure of the tax system (Hettich and Winer, 1999).

It is worth noting that the theorists who have engaged in determining tax policy and other issues, among the best known is Irving Fisher, who opposed the taxation of conventional income, favouring its replacement with a consumption tax. Today's economists support Fisher's reasoning in imposing consumer taxes (Henderson, 2007).

Thus, in the practical life of public finances, value added tax is a consumption tax, currently, this is applied by more than 121 countries, where we believe that other countries will continuously use this type of tax.

5. Contributions of Thinkers about Public Spending and Their Impact on the Economy

Various thinkers, regarding the development and functioning of public finances, in their works, have given and continue to give valuable contributions to the issue of public spending. Among the most prominent thinkers who have dealt with public spending is Jean Baptiste Say, who claims that "public spending is a net loss for the economy at the national level, as well as for the contributors who supply state funds, because public spending is covered by taxes, which in fact absorb their funds from the

sphere of production and are used by the state for the needs of luxury". According to D. Ricardo and G. Jese, finances have a distribution function; therefore, they should deal with the distribution, division of burden or volume of public expenditures among citizens based on their solvency.

Gaston Jese distinguishes the reasons for the increase in public expenditures: a) as fictitious causes, which do not increase the tax liability and b) real causes of public expenditures (Jelçiç, 1985).

An important place on public spending belongs to the well-known theorist Adolf Wagner who says that the increase in public expenditure is a continuous increase in the activity of the state (Wagner, 1890).

Regarding the role and impact of public spending on state intervention in the economy, the well-known thinker John Maynard Keynes played an important role. According to him, the state, through public expenditure can develop and must intervene in the economy, which aims to alleviate economic problems, reduce unemployment and avoid the economic crisis. This view is still supported and applied in many countries globally, although many theorists have opposed it.

Among Keynes's opponents in this matter were economists such as Friedman and Meiselman, who opposed the effectiveness of the stabilization tax policy (later known as Keynesian) compared to monetary policy analysis made in the United States in 1897.

However, the ensuing controversy (which no one can say has been extinguished) between fiscalists and monetarists has at the same time served to clarify and qualify the effectiveness and objectives of both policies (Leccisoti, 2000). Many theorists, authors of texts on finance, began to orient themselves from the study of economics and financial policy measures in the field of economic and social life, such as employment, price levels, economic growth, changing the structure of the economy, in the field of foreign trade, revenue redistribution and allocation of funds to regional development (Jelçiç, 1985).

In today's economic policy discussions, it can be seen that the macroeconomics of the Keynesians and the New Classics leads to different conclusions about the three economic policies that were often suggested e.g., during the 1992 U.S. election campaign:

1. A temporary tax reduction for the middle class;
2. A temporary revival of the investment loan tax, and
3. Expenditure policy by the Federal Reserve, e.g., increase in the money supply rate and decrease in price reductions (Henderson, 2007).

Based on these three factors, the governments of different states in their programs for the economy are committed to orient the policies in the development of investments, employment, etc. through public expenditures.

Various economists, indirectly and perhaps without the intention of increasing public spending, devoted themselves to this sphere, popularizing economic concepts. They offered their theoretical reasoning that it is appropriate to make government interventions in the economy (Tanzi Vito).

In these cases, governments need to commit to fiscal stability. From this, we must take into account the factors that affect the economy, such as the role of the state in the economy, for the increase of expenditures and revenues, where the size of the public sector has an important role (Lundberg, 1977). Regarding the influence and growth of the public sector, Wagner's Law is known, which in the policy of functioning of public finances can often be interpreted as follows: if per capita income increases, the level of public spending should also increase as part of GDP (Jelçiç, 1985).

In public finance policy, theorists also paid attention to the system of financing and financial compensation. Regarding the functioning of the financial compensation system (Henner A. Kleinewefers/Regula Pfister, 1978), they see functional links between budget organizations. In their study, they present the policies and the financing system. On the other hand, they prove that this system, responds to the manner of the administrative organization of the state, where the vertical and horizontal system of financing operates.

To develop public expenditures and their role in the economy, it is necessary to make changes, reforms in the orientation of public expenditures, orienting the means in the development of capital investments and financing specific sectors of the economy.

6. Tax Reforms in the Function of Economic Development

In order for the effects of spending and taxes to reflect on economic development, different governments must constantly make changes, policy reforms, the tax system, and tax rates. In national economies, the most pronounced reforms were applied to transition countries in the '90s. These changes have been made more in some states and some less. Thanks to tax changes in centralized economies, individuals and legal entities reacted hostilely to the introduction of a new tax system.

In fiscal policy, tax reforms are related to the reduction of tax rates, the expansion of the tax base and their reflection on economic development. Experiences have shown that tax reforms have affected the growth of National Revenues, economic growth, increased employment, increased budget revenues, capital investments, increased consumption, increased welfare of citizens, stimulating the private sector, especially in certain branches of the economy, depending on the

measures and policies undertaken and applied by the governments of different countries (Kryeziu, 2014).

On the other hand, countries that apply lower taxes on corporate profits are more likely to attract foreign direct investment. Therefore, fiscal reforms in contemporary countries create ideal conditions for foreign investors (Madura, 2004).

Regarding the impact of fiscal reforms, through the reduction of tax rates, the effects are reflected in the attraction of foreign investment. Countries that apply lower taxes provide opportunities to attract foreign direct investment because international corporations find their market interest as a result of lower tax rates compared to those they have, in the country of origin (Kryeziu, 2014).

In this regard, for many reasons, radical reforms in fiscal policy must be set in motion in the long run, which would bring an ideal situation for generations, where the state will function approximately in accordance with the optimal economy (Tanzi, 2005).

On the other hand, the harmonization of fiscal policies between states should be approximated, but this policy seems to be ignored, where we can understand both sides of the medal. Applying tax harmonization between countries would help develop economic relations between countries, the reason why this issue is no longer realized is easy to understand, states want to have tax autonomy that suits the policies and specifics of their economies, therefore, in the near future, we expect to have movements in favour of the tax harmonization process starting between the countries of the region, to continue wider.

7. Issues of the State Budget and Debt Deficit

The state budget is a project, i.e., a systematic financial statement of all revenues and expenditures for a period of one year. The budget represents the government program approved by law by the state parliament, which provides budget revenues and sets the maximum expenditure limit.

One of the issues that can present difficulties, problems, and the economic crisis in some countries is the high budget deficit, repeated from year to year. To better consider the issue of debt, we must take into account the fact that different countries face the deficit and the opposite with the budget surplus.

Economists in their study who have addressed the problem of deficit and surplus are also D. I. Trotman -Dickinson (1996).

In the simplest sense, it is explained as follows: The change from the balanced budget when the financial means flow with the increase of expenditures is the deficit and, conversely, the surplus when the revenues are greater than the expenditures (Hyman, 2010).

The biggest problems can be caused by high deficit and public debt, above the norms set under the Maastricht Treaty, the consequences are observed in fiscal instability.

The biggest deficit problem is the large government debts that occur in many countries. We had the case of Greece and Ireland in 2010, whereas a result of the high deficit, the economic and financial crisis was caused, wherein some eurozone countries and elsewhere it affected more and somewhere less.

Thus, in 2009 the United Kingdom reached a massive budget deficit of 11.5%, Spain 9.4%, Greece 8.1%, France 7.8%, Ireland 9.9%, etc.

From 2007 when the global crisis began and until today a good part of the countries of the world applied, some more and some less, coercive policies, having as a primary objective the increase of fiscal revenues, the reduction of public expenditures and labour market discipline (Muço, 2021).

We have big problems in budget policy when from year to year, governments face a high budget deficit that continues for a long time, causing consequences in the economy and fiscal policy. Also, recurrent deficits can reduce the standard of living of future generations, contributing to reduced investment and lower economic growth (Nyman, 2010).

David Ricardo also gave an opinion on the budget deficit and the impact on the economy, who treats the relation of the impact of financing government debt among generations, whereby he says that they are equivalent, where the form of government financing is irrelevant and therefore it is called the Ricardian model, but he himself was sceptical about his theory. Barro also expresses the equivalent phenomenon between debt and generations. According to him, the reduction of taxes is associated with an increase in the budget deficit, but that does not cause an increase in consumption, it will not have any expansionary effect on the economy.

In their studies, Alex Cukierman and Allan H. Meltzer have identified the economic factors that lead to the emergence of large debt and budget deficit. Based on this, they give the opinion that the big debt is for the following reasons: due to the spread of wealth distribution (human and inhuman) of all individuals; due to the high rate of technical progress and due to the return on capital (Cukierman & Meltzer, 1989).

Then, the higher deficit does not cause the interest rate to rise because the savings increase by the same amount, the overall effect is zero, having no negative impact on investment (Krajewski & Mackiewicz, 2005).

On the other hand, Bob Rubin and Allen Sinai have pointed out that the major negative consequences of a persistent budget deficit occur very suddenly (Orszag & Pechman, 2004).

The well-known researchers Cukierman and Meltzer (1989), regarding the deficit, developed the theory that focuses on the generational aspect and debt redistribution. They argue that there are limitations to individuals, they would like to transfer resources from future generations to finance them. Based on this explanation, Cukierman and Meltzer argue that deficit growth and economic growth rate are based on income distribution or the trending expectation for the life expectancy of the population to increase, where, as a result, heirs will lead to large deficits. (Hung Chiat, 2003).

Authors such as Roubini and Sachs (1989), Grilli, Masciandaro, and Tabellini (1991) have researched political economy, dealing with the effects of the budget deficit associated with empirical results.

These authors studied the various effects of debt on the U.S. government, while in their studies, they emphasize the need to implement fiscal rules for OECD countries (Alesina & Perotti, 1995).

8. Public Debt, Its Importance and Dilemmas About It

The state always has demanded financial means, governments need them for investments in building infrastructure and strategic projects. As a result of these needs, governments may spend more money than they generate their revenues. Therefore, governments provide funds through debt from domestic and foreign debt as a source of funds.

Public debt is one of the non-fiscal instruments that are part of revenue generation for financing the budget deficit and implementing strategic projects.

In addition to many economists, Robert Barro, who's an additional contribution with his work, has also dealt with public debt, proposing and disseminating the theory to minimize the excessive tax burden on society over time (Barro, 1979).

To some economists, it may seem unclear why governments are forced to borrow even when budget revenues are roughly the same as expenditures. In some cases, it may be because governments are obliged to pay off previously taken debts, so states go into debt even when they do not need the funds to invest.

In the practice of public finance science, it is difficult to find an area that is so much debated in conflicting ways between the parties, the government on the one hand, and the public on the other.

While David Hume (1777) was a great opponent of public debt, on the contrary, more than 100 years later, Carl Dietzel (1855) has a different view, at the same time, he strongly states and supports the entry of the state into debt. Economist Rosen also talks about the phenomenon of public debt, according to which we have a redistribution of the tax burden over time across generations. This has also been

argued by Barro, when the government borrows, the members of the older generation realize that the heirs will be worse (Rosen, 2003).

Based not only on this view, but also on practical life, Hume's view falls short because all countries in the world except Singapore apply public debt, which is a source of revenue for financing the budget deficit and investing in capital projects.

In the simplest sense, borrowing enables the provision of funds to finance government expenditures. This means that in budget deficits, we have low taxes for current citizens, but that part of the tax revenue is paid by future generations, which is used to pay interest on debt, instead of providing services for governors (Hyman, 2010).

Under the assumption that some typical features of public debt analysis, as such, can be excluded, this shifts the tax burden to future generations, whereby the Barro model singles out the reallocation of generational resources as a reason for issuing public debt.

According to this theory, the effects and policy of public debt from migration so far is ignored, this best suits a closed economy. The government, according to him, should finance a certain amount of expenditures in each period through the taxation of current revenues and the increase of public debt, based on two factors, the composition of taxes and the level of government expenditures, influenced by exogenous factors (Hung & Chiat, 2003).

On the other hand, in the question posed by Rosen; to tax or borrow, he reflects the data of debates whether, from various influencing factors, to cause an increase in public or government spending, they should be financed by raising taxes or increasing borrowing? At the same time, it leaves the opportunity to discuss whether the choice should be made between debt or taxes, which is also one of the most important problems in the field of public finance (Rosen, 2003).

An important contribution also comes from the conventional point of view, according to which government debt stimulates aggregate demand and economic growth in the short run and promotes the reduction of capital and national income in the long run. (Mankiw, 1998).

On the other hand, Sheikh et al. (2010) studied the impact of domestic debt on economic growth in Pakistan. The methodology used was that of OLS for the period 1972-2009. Their study showed that the domestic debt stock positively impacted economic growth in Pakistan (Sheikh et al., 2010).

In our opinion: should the government provide financial means through public debt or not, we think that in the public finance policy we should attach the debt management policy. If debt assets are well managed and utilized, have positive effects on economic development and increase welfare, the government should enter into public debt, while otherwise, if these assets are not well managed, the consequences

for governments and the state will be in the future, then the government should reduce its public debts.

9. Conclusion

In this paper, the opinions of the most famous theorists are reflected, who in various forms gave their contributions to the development of public finances, economy and state.

In this regard, after reviewing the scientific literature, books and scientific papers, we have managed to identify some of the opinions of the most prominent economists and financiers who have made significant contributions to the development of public finances.

What characterizes the work with theorists is that we have found that in their studies they gave their contributions, addressing the categories of public finance, some of them with more categories and some with less.

Taking into account the views of theorists on public finances, we have found that they show arguments and that from a theoretical point of view they made a great contribution to be applied in practice about public finance developments regardless of the changes that occur in both economic and political spheres.

We observe differences and similarities among different economists about their views on public finance developments. Dilemmas and controversies, namely differences in their points of view are significant on the issue of public debt, often raising the question of whether governments should enter or not enter into debt.

At the end of the paper, we emphasize that not only the theorists mentioned in this paper, but also others, in their various ways contributed, at the same time they are scientific and professional messages to further influence the development of public finances.

References

- Abuselidze, G. (2020). "Optimality of Tax Policy on the Basis of Comparative Analysis of Income Taxation", *European Journal of Sustainable Development*, 9(1): 272-293.
- Alexina, A., & Perotti, R. (1995). *Fiscal Expansions and Adjustments in OECD Countries*, June 1995, published in October 1995.
- Barro, R. (1979). "On the determination of the public debt", *Journal of Political Economy* 87(5): 940-971.
- Bonzu S. (2018). *The Macroeconomics of Fiscal Policy in Sierra Leone: An Empirical Investigation of Fiscal Sustainability, Fiscal Policy Shocks, and the Tax Smoothing Hypothesis*. Royal Holloway, University of London.
- Brkić, I. (2020). *The relationship between economic freedom and economic growth in eu contries*. Thesis PHD, Universitat Jaume-i.
- Brajshori, B. (2014). *Public Finances*, 2014, page 30, Pristina.
- Cukierman, A, & Maltzer, A. (1989). *Political Theory of Government Debt and Deficits in a Neo-Ricardian Framework*, 79, 713-732.
- Case, K. (2008). "Musgrave's vision of the public sector: the complex relationship between individual, society and state in public good theory", *Journal of Economics and Finance*, Springer; Academy of Economics and Finance, 32(4), 348-355.
- Ermano, P.(2011). "Voice regarding progressive taxation", *Problemy Polityki Społecznej*, 16, 39–57.
- Filipovic, H. (1965). *Finance Science*, Pristina.
- Filipović, H. (1976). *Science on Finance*, Pristina.
- Henderson, D.(2007). *Classics of Economic Thinking, from the beginning to the present day*, 66-185.
- Hettich, W., & Winer, S. (1988). "Economic and Political Foundations of Tax Structure", *American Economic Review*, 78: 701-712.
- Hung, D., & Chiat, C. (2003). *Intertemporal excess burden, bequest motives and the budget deficit*, Washington DC 20433, USA.
- Hyman, D. (2010). *Public Finance, Contemporary Application of Theory to Policy*, Copyright 2010 Cengage Galasso Learning. North Carolina State University, USA.
- Profeta P. (2002). "The political economy of social security: a survey", *European Journal of Political Economy*, 18(1), 1-29.

- Lundberg, E. (1977). *Inflation Theory and Anti-Inflation Policy*. Proceedings of a Conference held by the International Economic Association at Saltsjöbaden, Sweden.
- Lici, E. Dika I.(2016). "Empirical evidence of political budget cycle: Case of Albanian budget revenue", *International Journal of Economics, Commerce and Management* United Kingdom. IV (11), 59- 67.
- Jelçiç, B. (2001). *Public Finances*, Zagreb.
- Jelçiç, B. (1985). *Science on Finances and Financial Law*, Pristina.
- Kleinewesfer, H., & Pfifer, R.(1978). *Die Schweizer Volkswirtschaft Verlaghauber Freundfeld*.
- Muço, K. (2017). *Public Debt and Economic Growth*, Panorama, 19 February 2017, <http://shtetiweb.org/2017/02/19/borxhi-publik-dhe-rritja-ekonomike/>
- Komoni, S. (2008). *Financat*, Pristina.
- Krajewski, P., & Mackiewicz, M.(2005). *Fiscal deficit, size of the public sector and investment rate – a panel study*. 1-20.
- Krajewski, P., & Obstfeld, M. (1994). *International Economics, Theory and Policies*, Third Edition. Copyright.
- Kryeziu, R.(2013). *Development of Public Finance in the Republic of Kosovo*. Thesis PhD. University of Tirana, Faculty of Economics.
- Kryeziu, R. (2014). *Public Finances*, Pristina.
- Kryeziu, R. (2009). *Foreign Direct Investments in the Republic of Kosovo and Their Impact in Economic Development*. International Conference, Management Challenges During the Transition, 28-29 April 2009, Tirana, Faculty of Economics, University of Tirana.
- Leccisoti, M. (2000). *Lectures on Finance Science*, Elite-Publishing House & Libraries, Tirana.
- Meltzer, Allan H., (2010). *A History of the Federal Reserve*, Volume 2, Book 1, 1951-1969. Chicago, University of Chicago Press.
- Musgrave, R.(1959). *The theory of public finance: a study in public economy*. McGraw-Hill, New York.
- Mehmeti, F., & Dragaj, A. (2019). "Fiscal policy in Kosovo and its impact on economic development", *Knowledge International Journal*, 26(6), 1693-1701.
- Mohun P. Odit, K. Dookhan, S. Fauzel. (2010) "The Impact Of Education On Economic Growth: The Case Of Mauritius", *International Business & Economics Research Journal (IBER)*, 9(8), 141-152.

- Orszag, P. & Fellow, J. (2004). *The Budget Deficit Does It Matter?* City Club of Cleveland, July 16.
- Ricardo, D. (1817). *On Principles of Political Economy and Taxation*. <https://socialsciences.mcmaster.ca/econ/ugcm/3ll3/ricardo/Principles.pdf>
- Ristic, Z. & Jovanović, D. (1992). *Komparativni fiskalni sistem*, Beograd.
- Rosen, H. (2003). *Public Finance Department of Economics*, University Picketon, Altin, Tirana, 2003.
- Roubini and Sachs (1989). "Political and Economic Determinants of Budget Deficits", *European Economic Review* 33 (5): 903-933.
- Rowley, C. K. Schneider F. (2010). *Readings in Public Choice and Constitutional Political Economy*. Springer.
- Profeta, P. (2003) *Tax Systems and tax reforms in Europe: Public Finance an political economics*, SIEP WP 183/2003.
- Pavia, January. Rawls, J. (2001), *Justice as fairness: A restatement*, Cambridge, Mass.: The Harvard University Press.
- Selimaj, A. X., Statovci, B., Lokaj, A. S., & Beqiri, E. (2020). "The Impact of Public Debt in Economic Growth", *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, 9(4), 177-186. <https://doi.org/10.36941/ajis-2020-0072>.
- Sheikh M. et al. (2010): "Domestic Debt and Economic Growth in Pakistan: An Empirical Analysis", *Pakistan Journal of Social Sciences (PJSS)*, 30 (2) 373-387.
- Tanzi, V. (2005) "The Economic Role of the State in the 21st Century", *Cato Journal*, Cato Institute, 25(3), 617-638.
- Tanzi, V. (1999). "Transition and the Changing Role of Government", *Finance & Development*, (36)2.
- Trotman, D. (1996). *Economics of the Public Sector*, first published 1996 by, Printed in Malaysia.
- Wagnerit, A. (1890). *Finanzwissenschaft*, Leipzig.
- Winer, Stanley L.; Ferris, J Stephen (2003). *Searching for Keynes: An Essay on the Political Economy of Fiscal Policy, with Application to Canada, 1870-2000 - revised version*, CESifo Working Paper, No. 1016, Center for Economic Studies and ifo Institute (CESifo), Munich.



Gümrük Suç ve Kabahatlerinde Pişmanlık: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme

Repentance in Customs Crimes and Misdemeanors: A Comparative Assessment

Metin Taş*

RESEARCH
ARTICLE

ARTICLE INFO

Submitted : 14.04.2021

Revised : 28.05.2021

Accepted : 02.06.2021

Available : 30.06.2021

iThenticate similarity
score: 7%

JEL classification:
H20, H21, H26, H29

Keywords:

Tax, Repertance,
Custom, Customs
Misdemeanors,
Customs Smuggling

ABSTRACT

Repentance provides an opportunity for those who have acted against the law. Thanks to repentance, people who have acted against the law, but who apply before the administration takes action, will be largely freed from penalties. As a result, the administration does not encounter excessive or unnecessary workload.

Provisions that can also be expressed as "effective repentance" in customs duties are regulated separately in Customs Law No. 4458 in terms of misdemeanors and in the Anti-Smuggling Law No. 5607 in terms of crimes.

There are some uncertainties about the repentance institution in customs duties. These uncertainties hinder the effectiveness of the regulation. The aim of this study is to evaluate the regret establishment in taxes and customs duties within the scope of Tax Procedure Law comparatively. As a result of the study, it has been determined that the said repentance provisions have different qualities in many respects.

Cite this article as: Taş, M. (2021). "Gümrük Suç ve Kabahatlerinde Pişmanlık: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme", *International Journal of Public Finance*, 6(1), 63-78.

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 14.04.2021

Düzeltilme : 28.05.2021

Kabul : 02.06.2021

Yayın : 30.06.2021

ÖZ

Pişmanlık, kanuna aykırı davranışlarda bulunanlara bir fırsat sunmaktadır. Pişmanlık sayesinde kanuna aykırı davranışta bulunmuş, ancak bununla ilgili idare harekete geçmeden önce başvuruda bulunan kişiler cezalardan

* Prof. PhD., İstanbul Gedik University, Department of Political Science and Public Administration, Turkey, ORCID: 0000-0001-5007-7418, ymmmetintas@gmail.com

iThenticate benzerlik oranı: %7

JEL Kodu:
K34, H20, H29

Anahtar Kelimeler:
Vergi, Pişmanlık,
Gümrük, Gümrük
Kabahatleri, Gümrük
Kaçakçılığı

önemli ölçüde kurtulmuş olurlar. Bunun sonucunda idare de fazla veya gereksiz iş yükü ile karşılaşmamış olmaktadır.

Vergileme alanında "pişmanlık ve ıslah" müessesesi 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş iken, gümrük vergilerinde "etkin pişmanlık" olarak da ifade edilebilecek hükümler kabahatler bakımından 4458 sayılı Gümrük Kanununda, suçlar bakımından ise 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda ayrı ayrı düzenlenmiştir.

Gümrük vergilerindeki pişmanlık müessesesinde bazı belirsizlikler bulunmaktadır. Bu belirsizlikler düzenlemenin etkinliğine engel olmaktadır. Bu çalışmanın amacı, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergilerde ve gümrük vergilerinde pişmanlık müessesesinin karşılaştırmalı olarak değerlendirmektir. Çalışmanın sonucunda söz konusu pişmanlık hükümlerinde birçok açıdan birbirinden farklı niteliklere sahip olduğu tespit edilmiştir.

1. Giriş

Toplumsal yaşam, huzurlu ve güvenli bir ortamı gerekli kılmaktadır. Bunu sağlamak amacıyla oluşturulan düzen, düzeni koruyucu kuralların ihlaliyle bozulursa, yeniden kurulması için yaptırım uygulanması gerekir (Centel, 2001: 370).

Kural ihlaline karşı uygulanan yaptırımların temel amacı, kurallara aykırı davranışların önlenmesidir. Yaptırımlar diğer yandan da ilgililerin "ıslah" edilmesini amaçlamaktadır.

Hukuka aykırı fiillerin tamamının kamu otoritesi tarafından tespiti ve yaptırıma bağlanması mümkün bulunmamaktadır. Böyle bir durumda, tespit edilemeyen ya da tespiti zor olan hukuka aykırı fiiller için ilgililere bazı çıkış kapıları da aralanmıştır (Bayraklı, 2017: 47).

Bunlardan birisi olan "pişmanlık" birçok hukuk dalında uygulanmaktadır. Belirtmek gerekir ki, aralarında benzerlikler olmasına rağmen Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamında yer alan pişmanlık ile etkin pişmanlık birbirinden farklıdır.

Etkin pişmanlık; "kanunda gösterilen bazı suçların tamamlanmasından sonra, failin fiilinden pişmanlık duyması ve belli bir muhakeme aşamasına kadar, bu suçun olumsuz etkilerini gidermesi ya da suça son vermesi hâlinde, cezasını azaltan ya da kaldıran şahsi bir sebeptir" (Baba, 2011: 141). Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olan pişmanlık ise etkin pişmanlıktan farklı, vergi hukuku alanına özgü bir yapıdadır.

Pişmanlık konusunda, hem VUK kapsamındaki vergilerde hem de gümrük vergilerinde düzenlemeler bulunmaktadır. Vergilemenin bu iki farklı alanındaki pişmanlık hem kapsam hem de uygulanma şekli olarak birbirinden oldukça farklıdır.

Gümrük suç ve kabahatlerinde pişmanlık konusunda yeterince "karşılaştırmalı" akademik çalışma bulunmaması, bizi böyle bir çalışma yapmaya itmiştir. Bu çalışmada, gümrük vergilerinde uygulanan pişmanlık ile VUK'da düzenlenen pişmanlık hükümleri karşılaştırmalı olarak ele alınarak konu hakkındaki görüş ve önerilere yer verilecektir.

2. Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergilerde Pişmanlık

VUK kapsamında düzenlenen pişmanlık tamamen kendine özgü bir nitelik arz etmektedir. VUK'ta düzenlenen pişmanlık; etkin pişmanlık, gönüllü vazgeçme ve ön ödeme ile benzeyen yönlerine karşın sui jeneris bir düzenlemedir.

VUK'ta düzenlenen "pişmanlık ve ıslah" müessesesi, beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren fiilleri işleyenleri ve bu fiillere iştirak edenleri kapsamaktadır. Bu durumdakilerin kanuna aykırı eylemlerini kendiliğinden ilgili makamlara bildirmeleri ve VUK'un 371. maddesinde belirlenmiş şartları yerine getirmeleri gerekmektedir. Bu şartlar şu şekilde belirtilebilir:

"- Mükellefin (veya iştirakçinin) durumu haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama haber verilen konu hakkında ihbarda bulunulmamış olması,

- Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden önce verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması,

- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması,

- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin durumu keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,

- Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, AATUHK hükümlerine göre uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi."

Pişmanlık şartlarına bakıldığında, başvuru sonrasında eylemli bazı sonuçların ortaya çıkmasının arandığı görülmektedir. Yasada belirlenen şartları eksiksiz olarak yerine getirenlerin müesseseden yararlanması konusunda idarenin takdir yetkisi bulunmamaktadır (Şenyüz, 2017: 288).

VUK'ta düzenlenen pişmanlık müessesesi vergi kabahatlerinden sadece vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren fiilleri kapsamaktadır. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren fiiller pişmanlık kapsamı dışındadır.

Vergi suçları bakımından pişmanlık VUK'un 359/4. maddesi hükmüne dayalı olarak kaçakçılık fiillerini kapsamaktadır. Ancak VUK'un 371. maddede yer alan; "Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen ..." ifadesi nedeniyle, sadece vergi ziyasının ortaya çıktığı kaçakçılık fiillerinin kapsamda olduğu yönünde görüşler bulunmaktadır. Şüphesiz aksi yönde görüşler ve yargı kararları da bulunmaktadır (Bkz. Bozdoğanoglu, 2016: 158-161). Söz konusu görüşler çalışmamızın kapsamı dışında olduğundan üzerinde durulmayacaktır.

3. Gümrük Kabahatlerinde Pişmanlık

Gümrük kabahatlerinde pişmanlık hükümleri vergi cezasını gerektiren "bazı fiiller" için uygulanmaktadır. Düzenleme Gümrük Kanununun 234. maddesinin üçüncü fıkrasında ve 235. maddesinin altıncı fıkralarında yer almaktadır. Bunların dışında, Gümrük Kanununun 63 ve 64. maddelerindeki hükümler üzerinde de durulmasında yarar bulunmaktadır. Aşağıda bu hükümlere değinilecektir.

3.1. Gümrük Kanununun 234. Maddesinde Yer Alan Düzenleme

Gümrük Kanununun 234. maddesinde yer alan düzenlemeyle maddenin ilk iki fıkrasında sayılan fiiller için pişmanlık uygulaması söz konusudur. Bu fiiller;

"- Serbest dolaşıma giriş rejimi veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda;

15 inci maddede belirtilen Gümrük Tarifesini oluşturan unsurlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki fark %5'i aştığı takdirde, ithalat vergilerinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası alınır.

Kıymeti üzerinden ithalat vergilerine tabi eşyanın beyan edilen kıymeti, 23 ila 31 inci maddelerde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymete göre noksan bulunduğu takdirde, bu noksanlığa ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının üç katı para cezası alınır.

Satış birimine göre miktar itibarıyla %5'i geçmeyen bir fark ile maddi hesap hatasından doğan noksan kıymet beyanlarında, bu farklara ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının yarısı tutarında para cezası alınır.

- Dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimi hükümlerine tabi eşyaya ilişkin olarak yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda; birinci fıkrada belirtilen farklılıkların tespiti durumunda vergi farkının yarısı tutarında idari para cezası verilir."

Yukarıda yer alan ve iki fıkra halinde belirtilen fiiller ile ilgili pişmanlık düzenlemesine Gümrük Kanununun 234. maddesinin üçüncü fıkrasında şu şekilde yer verilmiştir:

"Yukarıda belirtilen aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda söz konusu cezalar yüzde on nisbetinde uygulanır."

Etkin pişmanlık hali olarak değerlendirilebilecek olan (Aksüt, Gök. 2016: 77) bu düzenlemeden görüleceği üzere pişmanlık yoluyla, cezaların tamamından vazgeçilmesi

söz konusu olmayıp bunların yüzde 90'ı kalkmaktadır. Bu hükme göre netice itibariyle belirli bir miktar para cezası halen mevcut olduğundan, pişmanlık beyanında bulunulması uyuşmazlığı sona erdirmemektedir. Ceza muhatabının düzenlenecek idari para cezasına karşı itiraz, uzlaşma veya Kabahatler Kanununun 17. maddesi anlamında cezalarda indirim yoluna başvuru hakkı halen mevcuttur (Gerçek, 2020: 334).

Cezaların önemli bir bölümünün kalkmasına rağmen, bu konuda bir alt sınır da belirlenmiştir. Bu alt sınır Gümrük Kanununun 234. maddenin 6. fıkrasında yer almaktadır. Buna göre;

"Bir ila üçüncü fıkralara göre verilen cezalar 241 inci maddenin birinci fıkrasında belirtilen miktardan az olamaz." Söz konusu miktar yasa metninde 60 TL olarak yer almaktadır. Yeniden değerlendirme oranına göre artırılan bu miktar 17.12.2020 tarih ve 31337 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 169 Seri numaralı Gümrük Genel Tebliği ile 2021 yıl için 173 TL olarak belirlenmiştir.

Gümrük Kanununun 234. maddenin beşinci fıkrasında cezanın hiç uygulanmayacağı bir durum da düzenlenmiştir. Şartlı muafiyete tabi dahilde işleme rejiminde doğan telafi edici verginin tam ve zamanında ödenmemesinden kaynaklanan vergi kaybı niteliğinde bir gümrük kabahatine yer verilmiştir. Buna göre verginin ödenmediğinin gümrük idaresince tespitinden önce yükümlüsünce bildirilmesi halinde kabahatten dolayı idari yaptırım uygulanmaz (Gültekin, 2019: 249).

3.2. Gümrük Kanununun 235. Maddesinde Yer Alan Düzenleme

Gümrük Kanununun 235. maddesinde idari para cezasını gerektiren fiiller beş fıkra halinde sayılmış olup pişmanlık sadece ilk iki fıkrada yer alan fiiller için söz konusudur. Pişmanlık uygulanacak fiiller aşağıda yer almaktadır:

"1. Serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda;

a) Eşyanın genel düzenleyici idari işlemlerle ithalinin yasaklanmış olduğunun tespiti hâlinde, varsa eşyanın fark gümrük vergilerinin alınmasının yanı sıra, gümrüklenmiş değerinin dört katı idari para cezası verilir.

b) (a) bendindeki eşyanın değersiz, artık veya atık madde olması durumunda, idari para cezası; dökme halinde gelen eşya için ton başına otuz bin Türk Lirası, ambalajlı gelmesi halinde kap başına altı yüz Türk Lirası olarak hesaplanır ve eşya yurtdışı edilir.

c) Eşyanın ithali, belli kuruluşların vereceği ve gümrük idaresine ibrazı veya beyanı zorunlu olan lisans, izin, uygunluk belgesi veya bu belgeler yerine geçen bilgiye bağlı olmasına rağmen, eşya belge veya bilgiye tabi değilmiş ya da belge veya bilgi alınmış gibi beyanda bulunulduğunun tespit

edilmesi hâlinde, varsa eşyanın fark gümrük vergilerinin alınmasının yanı sıra, gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.

d) (c) bendindeki eşyanın değersiz, artık veya atık madde olması durumunda, idari para cezası; dökme halinde gelen eşya için ton başına sekiz bin Türk Lirası, ambalajlı gelmesi halinde kap başına iki yüz Türk Lirası olarak hesaplanır ve eşya yurtdışı edilir.

e) Bakanlıkça belirlenecek süre içerisinde, (c) bendinde belirtilen eşyanın ithalinin uygun bulunduğuna ilişkin belge veya bilginin düzenlenmesi veya ilgili kurum veya kuruluş tarafından gerçekleştirilen denetimin olumlu sonuçlandığının bildirilmesi hâlinde, 241 inci maddenin birinci fıkrası uyarınca idari para cezası verilir.

2. İhracat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya kontrol sonucunda;

a) Eşyanın genel düzenleyici idari işlemlerle ihracının yasaklanmış olduğunun tespiti halinde, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı idari para cezası verilir.

b) Eşyanın ihracı, belli kuruluşların vereceği ve gümrük idaresine ibrazı veya beyanı zorunlu olan lisans, izin, uygunluk belgesi veya bu belgeler yerine geçen bilgiye bağlı olmasına rağmen, eşya belge veya bilgiye tabi değilmiş ya da belge veya bilgi alınmış gibi beyanda bulunulduğunun tespit edilmesi hâlinde, gümrüklenmiş değerinin onda biri kadar idari para cezası verilir.

c) Bakanlıkça belirlenecek süre içerisinde, (b) bendinde belirtilen eşyanın ihracının uygun bulunduğuna ilişkin belge veya bilginin düzenlenmesi veya ilgili kurum veya kuruluş tarafından gerçekleştirilen denetimin olumlu sonuçlandığının bildirilmesi hâlinde 241 inci maddenin birinci fıkrası uyarınca idari para cezası verilir."

Pişmanlık ile ilgili düzenleme Gümrük Kanununun 235. maddenin 6. fıkrasında şu şekilde yer almaktadır: "Birinci ve ikinci fıkralarda belirtilen aykırılıkların gümrük idaresi tarafından tespit edilmesinden önce beyan sahibi tarafından bildirilmesi durumunda bu fıkralara göre hesaplanan cezalar yüzde on oranında uygulanır."

Bu maddede düzenlenen pişmanlık hükümlerinde de belirlenmiş cezanın yüzde 90'undan vazgeçilmektedir. Gümrük Kanununun 234. maddesinde yer alan düzenlemeden farklı olarak; Kanunun 235. maddesine göre pişmanlık uygulamasında verilecek para cezası için bir alt sınır bulunmamaktadır.

3.3. Gümrük Kanununun 63. ve 64. Madde Hükümleri

Gümrük Kanununun 63. maddesi; "... başka bir eşyanın beyanı sonucunu doğurmaması kaydıyla, beyan sahibinin talebi üzerine beyannamede yer alan bir veya daha fazla bilginin düzeltilmesine" olanak vermektedir. Bu düzeltme;

- Beyan sahibine eşyanın muayene edileceğinin bildirilmesinden,
- Söz konusu bilgilerin yanlış olduğunun tespit edilmesinden,
- Eşyanın teslim edilmesinden önce yapılabilmektedir.

Gümrük Kanununun 64. maddesinde ise rejime ilişkin bir düzeltme olanağı yer almaktadır. Buna göre;

"Gümrük idareleri, beyan sahibinin talebi üzerine ve eşyanın yanlışlıkla beyanname konusu gümrük rejimine tabi tutulmasına veya beyan edildiği rejime tabi tutulmasının özel nedenlerle artık mümkün olmadığına ilişkin kanıtlayıcı belgeleri ibraz etmesi halinde, tescil edilmiş bir beyannameyi iptal ederek, gerektiğinde yeni bir rejim beyanında bulunulmasına izin verebilirler."

Söz konusu maddeler kapsamında gerçekleştirilen "düzeltme" işlemleriyle ilgili açıklamalar Gümrük Yönetmeliğinin 121. maddesinde yapılmıştır. Buna göre eşyanın muayenesi için bilgisayar sistemi tarafından beyanın kontrolü türünün kırmızı hat olarak belirlenmesinden önce yapılan düzeltme talepleri için ceza uygulanmamaktadır. Beyan kontrol türü kırmızı hat olarak belirlenen düzeltme talepleri ise Gümrük Kanunu 234/3 hükümlerine göre cezanın yüzde 10'u uygulanmaktadır.

Yukarıda "düzeltme" olarak yer verilen hükümler de aslında pişmanlık kapsamında değerlendirilebilir. Ancak önceki başlıklarda belirtilen fiiller, "tamamlanmış" işlemleri ifade etmektedir. Buna karşılık "düzeltme" olarak yer verilen hükümler daha çok "bir suçun icra hareketlerine başlayan failin, bu icra hareketlerini tamamlamaktan vazgeçmesi ya da icra hareketlerini tamamlasa bile neticenin gerçekleşmesini önlemesi ve bu nedenle icrasına başladığı suçtan dolayı ceza almaması olarak tanımlanabilecek olan" (Akdağ, 2013:91) gönüllü vazgeçmeye benzemektedir.

4. Gümrük Suçlarında Pişmanlık

Gümrük kaçakçılığı kapsamındaki fiiller ve verilecek cezalar 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun (KMK) 3. maddesinde düzenlenmiştir. "Kaçakçılık Suçları" başlıklı bu maddede, suç fiilleri 22 fıkra halinde sayılmıştır. Örneğin birinci fıkrada şu hüküm yer almaktadır:

"Eşyayı, gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın ülkeye sokan kişi, bir yıldan beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır. Eşyanın, gümrük kapıları dışından ülkeye sokulması halinde, verilecek ceza üçte birinden yarısına kadar artırılır."

Gümrük işlemlerine tabi tutmaksızın ülkeye eşya sokma fiili farklı şekillerde gerçekleştirilebilmektedir (Bkz. Aktaş, 2015: 111-156). Örneğin, kara sınırlarımızın gümrük kapısı olmayan herhangi bir yerinden ya da gümrük işlemleri yapılmayan bir havaalanı ya da iskele veya sahilden eşyanın yurda sokulması halinde belirtilen suç oluşacaktır (Çıldır & Şentürk, 2015: 87).

KMK'nın 4. maddesinde suçun nitelikli halleri sayılmış olup pişmanlıkla ilgili düzenleme "etkin pişmanlık" başlıklı 5. maddede yer almaktadır.

KMK'da yer alan pişmanlık düzenlemesi duruma göre farklı şekillerde uygulanmaktadır. Bu nedenle düzenlemeyi ayrı başlıklar altında incelemekte yarar bulunmaktadır.

4.1. Cezanın Tamamının Kalktığı Durum

Gümrük kaçakçılığı suçunda cezanın tamamen kalktığı duruma KMK'nın 5. maddesinin birinci fıkrasının ilk cümlesinde yer verilmiştir. Anılan düzenlemeye göre;

"3 üncü maddede tanımlanan suçlardan birine iştirak etmiş olan kişi; resmî makamlar tarafından haber alınmadan önce, fiili, diğer failleri ve kaçak eşyanın saklandığı yerleri merciine haber verirse, verilen bilginin, failerin yakalanmasını veya kaçak eşyanın ele geçirilmesini sağlaması halinde cezalandırılmaz."

Pişmanlık halinde cezanın tamamen kalktığı durum sadece iştirakçiler için söz konusu olup asıl faili kapsamamaktadır. Madde metninde yer alan "**iştirak etmiş olan kişi**" ifadesinden hareketle kapsamın sadece iştirakçiden ibaret olduğu anlamı çıkmaktadır.

Nitelik olarak bir kişi tarafından işlenebilen bir suçun birden çok kişi tarafından işbirliği içinde işlenmesi halinde suça iştiraktan söz edilmektedir (Şenyüz, 2017: 461). İştirak halinde işlenen suçların cezalandırılması konusunda eşitlik ve ikilik olmak üzere iki farklı sistem uygulanmaktadır. Eşitlik sisteminde suçun işlenmesine katkısı olan herkes, indirim uygulanmaksızın işlenen suçun cezasıyla cezalandırılmaktadır. Ceza hukukumuzda benimsenen ikilik sisteminde ise suça iştirak edenlerin suça sağlamış oldukları katkılara göre cezalandırılmaları söz konusudur (Özen, 2007: 239).

Bağlılık kuralına göre fail ve suç ortakları ayrı kişilerdir ve fail olan kişi suç ortağı, suç ortağı olan kişi ise fail olamamaktadır (Temiz, 2016: 2489). Suçun kanuni tanımında öngörülen fiili gerçekleştirmeyen, ancak suçun gerçekleşmesi için nedensel değeri bulunan hareketleri icra eden suç ortakları iştirakçi (şerik) olarak kabul edilmektedir. Kanunumuza göre iştirakçilik statüsü "yardım etme" ve "azmettirme" olmak üzere iki türdür (Kaymaz, 2012: 120).

Yukarıda yer verilen açıklamalardan anlaşılacağı üzere, pişmanlık halinde cezanın tamamen kaldırılacağı hal sadece iştirakçiler için söz konusu olmaktadır. Bu noktada iştirakin azmettirme veya yardım etme şeklinde olmasının bir önemi bulunmamaktadır.

İştirakçiler için geçerli olan pişmanlık düzenlemesi şarta bağlı bir düzenleme durumundadır. Buna göre iştirakçi tarafından "verilen bilginin, failerin yakalanmasını veya kaçak eşyanın ele geçirilmesini sağlaması" gerekmektedir. Faillerin yakalanmasını ya da kaçak eşyanın ele geçirilmesinin mümkün olmadığı hallerde şartlar sağlanmamış olacağından, pişmanlık hükümlerinden yararlanılması mümkün olmayacaktır.

4.2. Cezanın Kısmen Kalktığı Durumlar

Cezanın tamamen kalktığı durum sadece iştirakçilere yönelik olmasına rağmen, cezanın kısmen kalktığı durumlar iştirakçiler de dahil bütün suç işleyenleri kapsamına almaktadır. Cezanın kısmen kalktığı iki durum söz konusudur.

4.2.1. Suçun Ortaya Çıkmasına Yardım Edilmesi Halinde

Suçun ortaya çıkmasına yardım edilmesi halinde cezanın kısmen veya tamamen kalktığı duruma KMK'nın 5. maddesinin birinci fıkrasının ikinci cümlesinde yer verilmiştir. Anılan düzenlemeye göre;

"Haber alındıktan sonra fiilin bütünüyle ortaya çıkmasına hizmet ve yardım eden kişiye verilecek ceza üçte iki oranında indirilir."

Maddede yer alan düzenlemede herhangi bir belirleme yapılmadığından maddenin ilk cümlesindeki düzenlemeden farklı olarak, hem faili hem de iştirakçileri kapsamaktadır. İki durum arasındaki diğer farklılık ise suçtan resmi makamların haberi olup olmaması konusundadır.

Maddenin ilk fıkrasındaki düzenleme resmi makamların suçtan haberi olmadığı bir durumla ilgilidir. İkinci cümledeki düzenleme ise resmi makamların suçtan haberinin olduğu ancak henüz bütünüyle ortaya çıkarılmadığı bir durumla ilgilidir.

4.2.2. Zararın Giderilmesi Halinde

Zararın giderilmesi halinde etkin pişmanlık ile ilgili düzenleme 14.04.2020 tarih ve 7247 sayılı Kanunla getirilmiştir. Önceki etkin pişmanlık düzenlemesinin uygulamada yarattığı sıkıntılar nedeniyle uzun zamandır beklenen bu değişiklik son derece olumludur (Ümit, 2021: 141). KMK'nın 5. maddesinin ikinci fıkrasında yapılan düzenlemeye göre;

"Yedinci fıkrası hariç, 3 üncü maddede tanımlanan suçlardan birini işlemiş olan kişi, etkin pişmanlık göstererek suç konusu eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı kadar parayı Devlet Hazinesine;

a) Soruşturma evresi sona erinceye kadar ödediği takdirde, hakkında bu Kanunda tanımlanan kaçakçılık suçlarından dolayı verilecek ceza yarı oranında,

b) Kovuşurma evresinde hüküm verinceye kadar ödediği takdirde, hakkında bu Kanunda tanımlanan kaçakçılık suçlarından dolayı verilecek ceza üçte bir oranında,

indirilir. Bu husus, soruşturma evresinde Cumhuriyet savcısı tarafından şüpheliye ihtar edilir. Soruşturma evresinde ihtar yapılmaması hâlinde kovuşturma evresinde hâkim tarafından sanığa ihtar yapılır."

Cezanın kısmen kaldırılması için eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı ödeme yapılması gerekmektedir. Cezanın kalkma oranları ödemenin yapıldığı hukuksal aşamaya göre farklılık göstermektedir. Ayrıca soruşturma aşamasının yanı sıra kovuşturma aşamasında da ihtar yapılması mümkün kılınmıştır. Buna ilave olarak kaçakçılık suçundan hakkında soruşturma başlatılan kişiye soruşturma aşamasında da etkin pişmanlıktan faydalanma hakkı verilmiştir.

Diğer taraftan zararın giderilmesi halinde cezanın kısmen kaldırıldığı durum yedinci fıkra da yer alan suçlar için söz konusu değildir. Anılan fıkra şu şekildedir:

"İthali kanun gereği yasak olan eşyayı ülkeye sokan kişi, fiil daha ağır bir cezayı gerektiren suç oluşturmadığı takdirde, iki yıldan altı yıla kadar hapis ve yirmi bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır. İthali yasak eşyayı, bu özelliğini bilerek satın alan, satışı arz eden, satan, taşıyan veya saklayan kişi, aynı ceza ile cezalandırılır."

Zararın giderilmesi halinde cezanın kısmen kalktığı duruma ilişkin diğer bir kısıtlama KMK'nın 5. maddesinin üçüncü fıkrasında yer almaktadır. Buna göre;

"İkinci fıkra hükmü, mükerrirler hakkında veya suçun bir örgütün faaliyeti çerçevesinde işlenmesi hâlinde uygulanmaz."

5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda "mükerrir" ya da "tekerrür" kavramlarına yer verilmemiştir. Bu nedenle ceza hukuku normlarına başvurmak gerekmektedir. Tekrarlama anlamına gelen tekerrür, daha önceden işlemiş olduğu bir suçtan dolayı kesin bir hükümlerle mahkûm olmuş bir kimsenin, öngörülen süre geçmeden yeni bir suç işlemesi halidir. Burada ikinci suç işlemeyen şahsa mükerrir denilmektedir (Özbey, 2010: 55).

5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 58. maddesine göre;

"Önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suçun işlenmesi halinde, tekerrür hükümleri uygulanır. Bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez."

Tekerrür hükümleri, önceden işlenen suçtan dolayı;

- Beş yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren beş yıl,

- Beş yıl veya daha az süreli hapis ya da adlî para cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl geçtikten sonra işlenen suçlar dolayısıyla uygulanmaz."

Suçun örgüt faaliyeti çerçevesinde işlenmesi halinde de zararın giderilmesi halinde ceza indiriminden yararlanılamamaktadır. Suç işlemek amacıyla örgüt kurma suçu, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 220. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, suç işlemek amacıyla kurulan yapılanmanın bazı özellikleri taşıması gerekir. Öncelikle; örgüt, süreklilik gösteren, kendisini oluşturanlar arasında planlı ortaklık, iş bölümü bulunan, başında bir lider olan ve en az üç kişiden oluşan suç işlemek için kurulmuş bir yapıdır. Örgüt, bu özellikleri ile rastgele fiili bir birliktelik değil, suç işlemek amacı

doğrultusunda dayanışma, organizasyon ve koordinasyonu içeren disiplinli bir yapıdır (Yenidünya & İçer, 2013: 800).

5. Pişmanlık Hükümlerinin Karşılaştırılması

Gümrük kabahat ve suçları ile vergi kabahat ve suçlarına uygulanan pişmanlık hükümleri birçok açıdan birbirinden farklıdır. Söz konusu farklılıklar, suçlar ve kabahatler açısından aşağıda yer alan tablolarda özetlenmiştir.

Tablo 1: Kabahatler Açısından Pişmanlık Hükümlerinin Karşılaştırılması

| Karşılaştırma unsuru | Vergi Usul Kanunu | Gümrük Kanunu |
|----------------------------------|-------------------|--|
| Usulsüzlük Cezaları | Kapsam Dışı | Kapsam Dışı |
| Vergi kaybına sebep olan fiiller | Bütün fiiller | Kanunda sayılan bazı fiiller |
| Ceza uygulaması | Ceza uygulanmaz | Ceza uygulanmaz 234/5 |
| | | % 90 indirimli ceza |
| | | % 90 indirimli ceza (bazı fiiller için asgari tutar) |
| Beyan ve ödeme şartı | Var | Yok |

Yukarıdaki Tablo 1'den de görüldüğü gibi VUK'da ve Gümrük Kanununda düzenlenen pişmanlık hükümleri arasında bazı ortak noktalar bulunmakla birlikte, daha çok farklılıklar bulunmaktadır. Her iki kanundaki hükümlere göre usulsüzlük cezaları pilmanlık müessesesinin kapsamına girmemektedir. Diğer taraftan VUK'daki pişmanlık hükümleri; vergi kaybına sebep olan bütün fiilleri kapsamakta, herhangi bir ceza uygulaması öngörmemekte ve yararlanmak için beyan ve ödeme şartı aranmaktadır.

Buna karşılık Gümrük Kanunundaki pişmanlık hükümleri; vergi kaybına sebep olan sadece bazı fiilleri kapsamakta, bazı durumlarda herhangi bir ceza uygulanmaz iken, bazı durumlarda az da olsa bir ceza kesilmekte ve yararlanmak için beyan ve ödeme şartı bulunmamaktadır.

Tablo 2: Suçlar Açısından Pişmanlık Hükümlerinin Karşılaştırılması

| Karşılaştırma unsuru | Vergi Usul Kanunu | Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu |
|-----------------------------|-------------------|------------------------------|
| Bütün kaçakçılık fiilleri | Kapsamda | İstisnası var |
| Tam cezasızlık | Var | Sadece iştirakçilere |
| İhbar sonrası indirim | Yok | Var |
| Ödeme halinde ceza indirimi | Yok | Var |
| Mükerrerler | Kapsamda | Kapsam dışı |
| Örgütlü kaçakçılık | Kapsamda | Kapsam dışı |
| Vergi kaybı ölçütü | Tartışmalı | Uygulanmıyor |

Tablo 2’de VUK’da ve Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda düzenlenen pişmanlık hükümlerinin karşılaştırılmasına yer verilmiştir. Tablodan da görüldüğü gibi pişmanlık hükümleri açısından söz konusu kanun hükümleri arasında büyük farklılıklar bulunmaktadır. VUK’daki pişmanlık hükümleri; bütün kaçakçılık fiillerini kapsamakta, herhangi bir ceza uygulaması öngörmemekte, tekerrür ve örgütlü kaçakçılık halinde de uygulanmakta, ödeme halinde veya ihbar sonrası indirim yapılmamakta ve vergi kaybı ölçütü tartışmalı durumdadır.

Buna karşılık Kaçakçılıkla Mücadele Kanunundaki pişmanlık hükümleri; bazı kaçakçılık fiillerini kapsamakta, sadece iştirakçilere ceza uygulanmamakta, ihbar sonrasında ve ödeme halinde indirim uygulanmakta, ancak mükerrirler, örgütlü kaçakçılık ve vergi kaybı hallerinde ise uygulanmamaktadır.

6. Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar

Gümrüklerde uygulanan pişmanlık müessesine ilişkin olarak yasa dışındaki kaynaklarda açıklayıcı bir bilgi yer almamaktadır. Kanunun ayrıntılı olmayan dar kapsamlı metni, sübjektif kriterler çerçevesinde değerlendirmeler başta olmak üzere uygulamada birçok sorunu beraberinde getirmektedir. Bu bağlamda, gümrük idaresince konu hakkında “henüz tespit yapılmaması” ifadesinden ne anlaşılması gerektiği bilinmemektedir (Yıldız, 2017: 54-55).

Tespit kelimesinin anlamının belirlenmesi, gümrükte pişmanlıkla beyan müessesesinden gerektiği gibi faydalanabilmek açısından son derece önemlidir. Esasında gümrük idareleri tarafından yürütülen denetim faaliyeti sırasında ya da yapılan ihbarlar neticesinde bir kabahatin veya suçun işlendiği tespit edilebilir. Ancak gümrük idareleri arasında “tespit” kavramının yorumlanması ve uygulanması bağlamında farklı anlayışların bulunması uygulamadan beklenen yararların ortaya çıkmasının önünde ciddi bir engel oluşturmaktadır (Uzun, 2018: 100).

Yükümlüler tarafından yapılan pişmanlık başvurularında idare tarafından araştırılması gereken temel husus, yükümlünün bildirdiği hususun gümrük idaresince daha önce tespit edilip edilmediği olmalıdır (Uzun, 2018: 101).

VUK hükümlerinden farklı olarak Gümrük Kanununda pişmanlık halinde idari para cezasının belirli kısmı kaldırılmaktadır. Önceleri cezanın % 85’i kaldırılırken, 24.10.2019 tarihli ve 7190 sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle yapılan değişiklikle kaldırılan oran cezanın % 90’ı olarak belirlenmiştir. Para cezasının % 90’ının kaldırılması ile tamamen kaldırılması arasında fazla bir fark yoktur. Kanımızca cezanın tamamının kaldırılması psikolojik olarak olumlu etki bırakacak bir düzenleme olacaktır. Ayrıca Gümrük Kanununun 234 ve 235. maddesinde yer verilen kabahat fiilleri açısından getirilen pişmanlık düzenlemesinin vergi kaybına sebebiyet veren tüm gümrük kabahatleri bakımından uygulanmasının sağlanmasında yarar vardır (Gök, 2019: 283).

Gümrük kabahatlerinin birden çok kişinin katılımıyla işlenmesi söz konusu olabilir. Bu tür durumlarda kabahate iştirak edenler de sorumluluk altındadır (Kılıç, 2013: 307). Bununla beraber, kabahatlerde pişmanlıktan yararlanma olanağı "beyan sahibi" (ya da adına hareket edenler) için söz konusudur. Beyan sahibi tarafından koşullara uygun olarak pişmanlık başvurusunda bulunulması halinde iştirakçilerin durumu belirsizdir. Bu belirsizliğin giderilmesinin yanında iştirakçiler bakımından da bu yolun açılmasında yarar bulunmaktadır.

Kaçakçılık suçunun işlenmesi halinde pişmanlık yoluna gidilmesinde tam cezasızlık halinin sadece iştirakçiler için öngörülmüş olması önemli bir eksiklikler. İdarece suçun öğrenilmesinden sonra, suçun bütünüyle ortaya çıkmasına hizmet ve yardım eden kişiye uygulanacak ceza indirimi konusunda önemli belirsizlikler mevcuttur. Kanun metninde yer alan "haber alındıktan sonra" ifadesinin anlamının belirlenmesi gerekmektedir. Suçun bütünüyle ortaya çıkmasına "hizmet ve yardım edilmesi" ifadesinde de belirsizlik bulunmaktadır. Söz konusu hizmet ve yardımın ölçüsü nedir? Hizmet ve yardım edildiği ve ne ölçüde edildiği nasıl ispatlanacaktır? Bu hususlar tutanağa mı bağlanacak; yetkililerin beyanına mı itibar edilecek? Bu düzenlemedeki belirsizlik, idareler arası farklı uygulamaların ortaya çıkmasına sebep olma potansiyeli taşımaktadır. Belirlenen bu sorunların çözümü açısından Vergi Usul Kanunu ve ilgili mevzuattaki çözümler dikkate alınarak Gümrük Kanunu ve Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda benzer düzenlemeler yapılmalıdır.

Diğer taraftan 7242 sayılı Kanun ile zararın giderilmesi halinde etkin pişmanlık düzenlemesinin değişiklikten önceki halinde etkin pişmanlığın sadece soruşturma aşamasında uygulanmasının Anayasaya aykırılığı gerekçesiyle yapılan iptal başvurusunda AYM, 14.01.2015, E. 2014/127, K. 2015/5 sayılı kararında; "*farklı veya benzer suç tipleri için etkin pişmanlığın kapsamının belirlenmesinin ve uygulama alanının daraltılması veya genişletilmesinin kanun koyucunun takdirinde olduğu, bu durumun etkin pişmanlığın özelliği ve bu kurumdan sağlanan hukuki yarar ile ilgili olduğu belirtilerek söz konusu düzenlemenin eşitlik ilkesine aykırı olmadığı gerekçesiyle başvurunun reddine karar verilmiştir*". Her ne kadar Anayasa Mahkemesi söz konusu düzenlemenin eşitlik ilkesine aykırı olmadığına karar vermiş ise de, uygulamada yaşanan sorunların devam etmesi, bu kanuni düzenlemenin yapılması ihtiyacını doğurmuştur. Bu nedenle diğer adli cezalarda indirim Türk Ceza Kanunu kapsamında yapılırken, zararın giderilmesi halinde adli cezada indirim sağlanmasına yönelik KMK'da özel hükümlere yer verilmesi de eşitlik ilkesi bakımından sakıncalı olduğunu ifade etmek isteriz.

7. Sonuç ve Öneriler

Hukuka aykırı bütün fiillerin tespit edilmesinin mümkün olmaması nedeniyle, bu konuda çeşitli düzenlemeler yapılması yoluna gidilmiştir. Bunlardan biri olan pişmanlık müessesesi birçok hukuk alanında uygulama olanağı bulmuş durumdadır.

Pişmanlık sayesinde, kamu otoritesince tespiti mümkün olmayan (ya da güç olan) suç ve kabahatlerin belirlenmesi ve ortaya çıkması muhtemel uyuşmazlıkların önüne geçilmesi beklenmektedir. Bu noktadan hareketle, gümrük suç ve kabahatleri için de pişmanlık müessesesi düzenlenmiştir. Ancak bu kanunlarda yer alan düzenlemeler Vergi Usul Kanununda yer alan pişmanlık müessesesine göre oldukça farklı nitelik taşımaktadır.

Diğer taraftan gümrük vergilerinde pişmanlık müessesesine ilişkin yasal düzenlemelerde birçok açıdan belirsizlikler ve bazı eksiklikler bulunmaktadır. Bu belirsizlik ve eksiklikler, müesseseden beklenen işlevlerin yerine getirilmesine engel olabilecek niteliktedir.

Gümrük suç ve kabahatlerinde pişmanlık düzenlemesinin etkin bir işlev görmesini sağlamak amacıyla öncelikle yasal belirsizliklerin giderilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, Gümrük Kanununun 234 ve 235. maddelerdeki "tespit" sözcüğünün anlamının tartışmaya ve farklı uygulamalara yer bırakmayacak şekilde nesnel olarak belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca bazı gümrük kabahatlerinde uygulanan yüzde 90 oranındaki indirimin yüzde 100 olarak uygulanması ve pişmanlık kapsamına vergi kaybı yaratan bütün fiillerin alınmasında yarar vardır.

Kaçakçılık suçuna ilişkin olarak, KMK'nın 5. maddesinde yer alan "haber alındıktan sonra" ibaresi ile tam olarak neyin ifade edildiği belirlenmelidir. Haber alındıktan sonra, hangi aşamaya kadar yardım ve hizmet talep edileceği, yardım ve hizmetin ne ölçüde olması gerektiği konusundaki belirsizlikler giderilerek, ilgili idarelerin farklı uygulamalarının önüne geçilmelidir.

Gümrük kaçakçılığında tam cezasızlık halinin iştirakçilerin dışında suç failleri için de getirilmesinde yarar vardır. Zira suça ilişkin en fazla ve ayrıntılı bilgi şüphesiz failde mevcuttur. Tam cezasızlık halinin asıl fail için de uygulanabilir olması, uygulamadan yararlanmak isteyen kişi sayısını artırabilecektir.

Son olarak, zararın giderilmesi halinde ceza indirimi sağlanmasına son verilmelidir. Zira işlenen suçlarla ilgili ödeme yapan ve yapmayan bakımından bir ayrımcılık yaratan bu düzenleme eşitlik ilkesi açısından sorunludur.

Kaynakça

- Akdağ, H. (2013). "Gönüllü Vazgeçme", *Hacettepe Hukuk Fak. Dergisi*, 3(2), 91-126.
- Aksüt, B. D. & Gök Ö. (2016). "Gümrük Vergilerinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu İle Çözümü", *D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(2), 75-125.
- Aktaş, B. (2015). "Gümrük İşlemlerine Tabi Tutmadan Ülkeye Eşya Sokma Suçu Üzerine Bir İnceleme", *TBB Dergisi*, 121, 111-156.
- Anayasa Mahkemesi, 14.01.2015 tarih ve E. 2014/127, K. 2015/5 sayılı kararı, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2015/5?EsasNo=2014%2F127&KararAramaRaporu=1&KararNo=2015%2F5>, (08.05.2021).
- Baba, Y. (2011). Türk Ceza Hukukunda Etkin Pişmanlık, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bayraklı, H. H. (2017). "Pişmanlık ve İslah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 31, 47-64.
- Bozdoğanoglu, B. (2016), "Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri", *International Journal of Public Finance*, 1(2), 146-167.
- Centel, N. (2001). "Cezanın Amacı ve Belirlenmesi", *Prof. Dr. Turhan Tufan Yüce'ye Armağan*, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, 337-372.
- Çıldır, Ş. & Denizhan, H. (2015). *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu*, 2. Baskı, Yetkin Yayınları Ankara.
- Gerçek, A. (2020). *Dış Ticaret İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Gök, Ö. (2019). *Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Gültekin, R. (2019) Gümrük Kabahatleri: Hukuki Analizi, Sorunlar ve Çözüm Önerileri (Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kaymaz, S. (2012). "5237 Sayılı Türk Ceza Kanuna Göre İştirak Halinde İşlenen Suçlarda Nitelikli Hallerin Diğer Suç Ortaklarına Geçiş Sorunu", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVI(2), 117-167.
- Kılıç, K. (2013) *Kaçakçılık Suçları, Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özbey, Ö. (2010). "Suçta Tekerrür ve Mükerrirlere Özgü Güvenlik Tedbirleri", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 88, 55-105.
- Özen, M. (2007). "5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun İştirak Kurumuna Bakışı", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 70, 239-253.
- Şenyüz, D. (2017). *Vergi Ceza Hukuku*, 10. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

- Temiz, B. S (2016). "İştirak Hükümleri Açısından Bağlılık Kuralı", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65 (4), 2487-2512.
- Uzun, F. (2018). "Gümrükte Pişmanlıkla Beyanda Uygulama Sorunları", *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 11, 98-101.
- Ümit, C. (2021). "Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda Etkin Pişmanlık Uygulaması: Yasal Gelişmeler Işığında Analitik Bir İnceleme", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(1), 133-147.
- Yenidünya, A. C. & İçer, Z. (2013). "Suç İşlemek Amacıyla Örgüt Kurma Suçu", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi (Prof. Dr. Nur Centel'e Armağan)*, 19 (2), 797-828.
- Yıldız, G. (2017). "Gümrükte Pişmanlık Müessesesi", *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 9, 50-56.



Kabahatlerde Tekerrür Açısından Özellikli Bir Durum: Özel Usulsüzlükler

A Special Case in Terms of Repetition of Misdemeanors: Special Irregularities

Burçin Bozdoğanolu*

Vakkas Yurtlu**

RESEARCH
ARTICLE

ARTICLE INFO

Submitted : 18.04.2021

Revised : 13.05.2021

Accepted : 02.06.2021

Available : 30.06.2021

iThenticate similarity
score: 6%

JEL classification:

K34, H20, H29

Keywords:

Repetition, Tax
Criminal Law, Tax
Misdemeanors, Special
Irregularity
Misdemeanour.

ABSTRACT

Repeats in the Tax Criminal Law; It refers to the expression that a person who committed a misdemeanor before, after a certain period of time, the second misdemeanor can be increased in different dimensions. Although the provisions of repetition in terms of tax misdemeanors are included in the 339th article of the Tax Procedure Law No.213, only the fault of the tax ban and the fault of general irregularity are included within the scope of the article. Therefore, the special irregularity of misdemeanour is not included in the scope of repetition and has been excluded. This situation causes differences in interpretation in the literature on how the special irregularity of misdemeanour can be evaluated within the scope of repetition. In this study, literature scanning method was used; In terms of tax misdemeanors, the practice of repetition is given place at a general level, and the applicability of the repetition provisions in special irregularity misdemeanors, which constitute the main subject of our study, is evaluated especially within the framework of interpretation techniques in tax law.

Cite this article as: Bozdoğanolu, B. & Yurtlu, V. (2021). "Kabahatlerde Tekerrür Açısından Özellikli Bir Durum: Özel Usulsüzlükler", *International Journal of Public Finance*, 6(1), 79-96.

* Prof. PhD., Bandirma Onyedi Eylul University, Department of Public Finance, Turkey, ORCID: 0000-0002-9337-2895, burcindogan@gmail.com

** Master Student, Bandirma Onyedi Eylul University, Social Sciences Institute, Public Finance, Turkey, ORCID: 0000-0001-7719-610X, vakkasyurtlu@hotmail.com

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 18.04.2021
Düzeltilme : 13.05.2021
Kabul : 02.06.2021
Yayın : 30.06.2021

iThenticate benzerlik oranı: %6

JEL Kodu:
K34, H20, H29

Anahtar Kelimeler:
Tekerrür, Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri, Özel Usulsüzlük Kabahati

Ö Z

Vergi Ceza Hukuku'nda tekerrür; daha önce kabahat işleyen bir kimsenin belli bir süre sonra aynı kabahati işlemesi durumunda, ikinci kabahate ilişkin cezanın miktar itibariyle arttırılmasını ifade etmektedir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesinde vergi kabahatleri açısından tekerrür hükümlerine yer verilmekle beraber, madde kapsamında sadece vergi ziyayı kabahati ve genel usulsüzlük kabahati yer almaktadır. Dolayısıyla özel usulsüzlük kabahati tekerrürün kapsamına alınmayarak dışarda bırakılmıştır. Bu durum doktrinde özel usulsüzlük kabahatinin tekerrür kapsamında nasıl değerlendirilebileceği konusu yorum farklılıklarına neden olmaktadır. Literatür tarama yöntemi kullanılan bu çalışmada; vergi kabahatleri açısından tekerrür uygulamasına genel düzeyde yer verilmekte olup, çalışmamızın asıl konusunu oluşturan özel usulsüzlük kabahatlerinde tekerrür hükümlerinin uygulanabilirliği özellikle vergi hukukundaki yorum teknikleri çerçevesinde değerlendirilmektedir.

1. Giriş

Tekrarlanma anlamına gelen tekerrür; daha önce kabahat işlemiş olan bir mükellefin, kanunda belirtilmiş olan sürede tekrar aynı kabahati işlemesi halinde ikinci kabahate ilişkin cezanın miktar olarak attırılması anlamına gelmektedir. Tekerrür müessesinin amacı; ikinci kez aynı kabahatin işlenmesi durumunda, kabahati işleyen kimsenin işlemiş olduğu ilk kabahate göre kusurunun, kanunları ve hukuk düzenin ihlal etme derecesinin daha ağır olması nedeniyle cezada artırım yoluna gidilmesidir. Cezanın arttırılma düşüncesinin altındaki asıl nedenin, ikinci kez kabahat işleyen bir kimsenin bu davranışı sürekli haline getirmesinin önüne geçmek ve idari düzenin ihlalini engellemektir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 339. maddesinde vergi kabahatleri açısından tekerrür hükümlerine yer verilmiş ve vergi ziyayı kabahati ve genel usulsüzlük kabahati tekerrür kapsamına alınmıştır. Özel usulsüzlük kabahati ise tekerrür kapsamına dâhil edilmemiştir. Bunun nedeni; tekerrürün yürürlük tarihi ile özel usulsüzlük kabahatinin yürürlük tarihi arasında süre bakımından farklılık bulunması, madde hükmünde özel usulsüzlük kabahatine ilişkin açık bir ifadenin bulunmaması ve bu nedenle yorumlamaya ihtiyaç duyulması, kanun yorumlama tekniklerinin farklılaşması gösterilebilmektedir. Bu sebeplerden dolayı doktrinde farklı görüşler mevcut olup, konu incelenmeye değer niteliktedir.

Çalışmada vergi kabahatleri arasında sayılan özel usulsüzlük kabahatlerinin tekerrüre esas olup olmayacağına ilişkin olarak; öncelikle söz konusu kabahatin ve tekerrür hükümlerinin Vergi Usul Kanun'una dahil olma tarihleri değerlendirilmekte, sonrasında uygulamada usulsüzlük kavramının ve Vergi Usul Kanun'unun 339. maddesinin vergi hukukundaki temel yorumlama teknikleri olan lafzi yorum, amaçsal ve sistematik yorum ile ne ölçüde farklılaşabileceği, özel usulsüzlük kabahatinin vergi kabahatleri içerisindeki önemi de dikkate alınarak açıklanarak, konu ile ilgili önerilerde bulunmaktadır.

2. Tekerrürün Tanımı

Tekerrür kelimesi, Arapça kökenli "kerrere" kelimesinden türetilmiş ve anlam olarak "bir daha olma, bir daha vuku bulma, tekrarlama" olarak ifade edilmektedir (Koç, 2020:5). Türk Ceza Hukukunda ise tekerrür; suç işleyen bir kimsenin suçtan dolayı, kesin bir hüküm gerçekleştikten sonra tekrar suç işlemesi hali olarak açıklanmaktadır (Koç, 2020: 7). Tekerrür hükümleri, Türk Ceza Kanun'un (TCK) birinci kitabında yer alan üçüncü kısımda "Güvenlik Tedbirleri" başlığı altında ikinci bölümündeki "Suçta Tekerrür ve Özel Tehlikeli Suçlar" adlı başlıkta yer alan 58. maddede düzenlenmektedir (Gezer, 2013: 125). TCK'nın 58. maddesinde "Önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm gerçekleştikten sonra yeni bir suç işlemesi halinde, tekerrür hükümleri uygulanır. Bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez" şeklinde hükme yer verilmiştir. Söz konusu maddenin gerekçesinde de tekerrür ile ilgili olarak "Kişinin daha önce işlediği suç nedeniyle belli bir cezaya mahkûm edilmiş olmasına rağmen suç işlemeye göstermiş olduğu kararlılıkla toplum tarafından tehlikeliliğini ifade eden tekerrür" şeklindeki ifadeye yer verilerek tekerrürün tanımından bahsedilmiştir.

Tekerrür müessesesi, 19. yüzyılda egemen olan klasik suç teorisine göre cezayı arttıran bir neden olarak kabul edilmekteyken, yeni TCK hükümlerinde bu yaklaşım terk edilmiştir. Bununla birlikte 5237 sayılı TCK'da tekerrür müessesesi cezayı arttıran bir neden olarak değil (Koç, 2020: 7), cezanın infazı durumunda ve ceza infaz edildikten sonra uygulanan bir güvenlik tedbiri olarak kabul edilmektedir (Şenyüz, 2020: 497).

Bununla birlikte tekerrür müessesesinin uygulamadaki yeri ve etkinliği bakımından doktrinde birçok görüş mevcuttur. Bir görüşe göre tekerrür müessesesinin uygulanmasının amacı, tekrar suç işlemiş olan bir kimsenin kusurunun ağırlaşmış olması nedeniyle ikinci kez suçu işleyen kimsenin ilk kez suç işleyene göre ortaya çıkan hukuk ihlali daha fazla olmasıdır. Bu davranış tekrar suç işleyen kimsenin kusurunu ağırlaştırmakta ve cezasının da artmasına neden olmaktadır (Silahşör, 2013: 280). Bir başka görüşe göre ise, tekerrür hükmüne göre tekrar suç işleyen bir kimseye verilecek olan cezanın ağırlaştırılmasının sebebi daha önce verilen cezanın yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Böyle bir durumda verilen ilk cezanın faili ıslah etmemesi nedeniyle tekrar suça başvurması sonucu ortaya çıkmaktadır (Silahşör, 2013: 280). Dolayısıyla verilecek olan cezanın faili ıslah edecek şekilde artırılarak uygulanması gerekmektedir.

Tekerrür müessesesinin geçmişine bakıldığından ilk kez kanonik hukukta ortaya çıktığı ve bu dönemde tekerrür müessesesinin ilk olarak "recidivum" ismiyle ifade edildiği görülmektedir (Kan, 2019: 434). Tekerrürün belirgin olarak ortaya çıkmış olduğu bu dönemde, gerçekleşmesi için failin daha önce suç işlemiş olması ve aynı veya farklı bir suçu tekrar işlemiş olması şartı aranmıştır. Bununla birlikte tekerrür müessesesinin cezayı ağırlaştırıcı özelliğinin ortaya çıktığı ve uygulanmaya başlanmış olduğu dönem ise Alman İmparatorluk Ceza Kanunu olup söz konusu kanunun 244, 245 ve 261. maddelerinde yer alan dolandırıcılık, hırsızlık ve eşkıyalık suçları tekerrür kapsamına alınmıştır (Yürüt, 2016: 879). Öte yandan tekerrür müessesesinin TCK açısından kaynağı

1889 yılında yürürlüğe girmiş olan İtalyan Ceza Kanunu olmakla beraber, bu kanunun 80 ve 84. maddeleri arasında tekerrür hükümlerine yer verilmiştir (Kan, 2019: 435).

3. Tekerrürün Çeşitleri

3.1. Gerçek Tekerrür-Mefruz (Varsayılan) Tekerrür

Tekerrür müessesinin uygulanabilmesi için önceki suça verilmiş olan cezanın tamamen infaz edilmesinden sonra, ikinci bir suçun işlenmiş olması şart olarak aranıyorsa gerçek tekerrürden söz etmek mümkündür (Kan, 2019: 437). Bununla birlikte ikinci suçun gerçekleşme şartı, birinci suçun cezasının kesinleşmesine bağlı ise mefruz (varsayılan) tekerrürden söz etmek mümkündür. Özetle ifade etmek gerekirse gerçek tekerrür bir önceki suçun cezasının infazını şart koşarken, mefruz tekerrür ise önceki suçun infazını şart koşmayıp, kesinleşmesini yeterli görmektedir.

TCK 58. maddesinin birinci fıkrasında "*Bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez*" hükmüne yer verilerek, 5237 Sayılı TCK'nın mefruz tekerrürü benimsediği açıkça anlaşılmaktadır. Bununla birlikte mülga 765 Sayılı TCK'nın 81. maddesinde yer alan ifadelerden de mefruz tekerrürün kabul edildiğini göstermektedir (Yaşar, 2016: 11). Özetle ifade edilmek gerekirse mülga 765 Sayılı TCK, 5237 Sayılı yeni TCK ile 213 Sayılı VUK'da vergi kabahatleri açısından mefruz tekerrür sistemi benimsenmiştir (Rençber, 2017: 64).

3.2. Genel Tekerrür-Özel Tekerrür

Failin işlemiş olduğu bir önceki suç ile bir sonraki işlenen suçun aynı veya farklı olması durumuna göre tekerrür müessesesi; genel tekerrür ve özel tekerrür olmak üzere ikili bir tasnifte incelenmektedir. Daha önce işlenmiş olan suç ile bir sonraki işlenmiş olan suçun aynı nevide olması şartını aramayan tekerrüre genel tekerrür; daha önce işlenmiş olan suç ile bir sonraki işlenmiş olan suçun aynı neviden olmasını arayan tekerrür ise özel tekerrür olarak ifade edilmektedir (Centel vd., 2008: 604).

Mülga 765 Sayılı TCK 81. maddesinin birinci fıkrasında genel tekerrür, ikinci fıkrasında ise özel tekerrürün benimsendiği anlaşılmaktadır (Yaşar, 2016:10). Bu nedenle genel tekerrür ile özel tekerrürün birlikte olması halinde özel tekerrür hükümleri uygulanmaktadır. Ancak 5237 Sayılı yeni TCK 58. maddesinde ise genel tekerrürün benimsendiği anlaşılmaktadır (Rençber, 2017: 64). Bununla birlikte VUK'da vergi kabahatleri açısından özel tekerrürün benimsendiği görülmektedir. Nitekim AYM'nin vermiş olduğu kararlar da bu yöndedir¹.

¹ AYM, E. 2009/51, K. 2010/73, 20.05.2010: "*Vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belli bir süre içinde tekrar vergi ziyai cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırım uygulanacağını öngören itiraz konusu kuralda ise tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin herhalde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması tabiidir.*"

3.3. Süreli Tekerrür-Süresiz Tekerrür

Failin birinci suçu işlemeden sonra, ikinci suçun işlenmesi için belirli bir sürenin şart koşulup koşulmamasına göre tekerrür müessesesi, süreli tekerrür ve süresiz tekerrür olmak üzere ikili bir sınıflandırmada incelenmektedir. Nitekim failin ilk suçtan dolayı mahkûmiyetinin kesinleşmesinden sonra ikinci suçun işlenmesi için belirli bir sürenin öngörülmesi halinde süreli tekerrür; ilk suçun mahkûmiyetinin kesinleşmesinden sonra ikinci suçun işlenmesi için belirli bir sürenin şart koşulmaması halinde süresiz tekerrür söz konusu olmaktadır (Bayraklı & Bozdağ, 2008:381) . Nitekim süresiz tekerrürde bir süre sınırı olmadığından, fail ikinci suçu ne zaman işlerse işlesin tekerrür hükümlerinin uygulanacağı açıktır (Kan, 2019: 437).

Bununla birlikte 5237 Sayılı yeni TCK 58. maddesinde "(a) beş yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren beş yıl, (b) beş yıl veya daha az süreli hapis ya da adli para cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl" şeklindeki hükme yer verilmiştir. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere tekerrür müessesinin uygulanabilmesi için TCK'da hapis cezasının infazına bağlı olarak üç veya beş yıllık süreler öngörülmektedir. VUK'da vergi kabahatleri açısından tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için öngörülen süre ise 339. maddede düzenlenmektedir. Nitekim bu maddede "cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyanda beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda" şeklinde ifadeye yer verilerek vergi kabahatleri açısından tekerrür hükmünün geçerli olabilmesi için öngörülen süre kabahatin türüne bağlı olarak; iki veya beş yıl olarak belirlenmiştir. Genel olarak ifade etmek gerekirse hem 5237 Sayılı TCK kapsamında hem de 213 Sayılı VUK'nda süreli tekerrür sistemi benimsenmektedir (Rençber, 2017: 64).

3.4. Milli Tekerrür- Milletlerarası Tekerrür

Tekerrürün uygulanabilmesi için tekerrüre konu olan hükmün yerli bir mahkeme tarafından verilmesinin şart olarak koşulduğu tekerrür milli tekerrür; yabancı ülke menşei mahkemelerin vermiş olduğu hükmün şart koşulduğu tekerrür ise milletlerarası tekerrür olarak ifade edilmektedir (Silahşör, 2013: 282).

5237 Sayılı TCK'da milli tekerrür ile milletlerarası tekerrürün yer aldığı karma bir tekerrür sistemi benimsenmektedir. TCK 58. maddesinin dördüncü fıkrasında "*Kasten öldürme, kasten yaralama, yağma, dolandırıcılık, uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti ile parada ve kıymetli damgada sahtecilik suçları hariç olmak üzere; yabancı ülke mahkemelerinden verilen hükümler tekerrüre esas olmak*" şeklinde hükme yer verilerek karma bir sistemin savunulduğu görülmektedir. Bu nedenle 5237 Sayılı TCK'da tekerrür konusunda hem milli hem de milletlerarası tekerrürün yer aldığı karma bir sistem kabul edilirken, VUK'da kabahatler açısından ise milli tekerrür hükümlerinin kabul edildiği görülmektedir.

3.5. Mecburi Tekerrür-İhtiyari Tekerrür

Tekerrür müessesinin uygulanabilmesi için gerekli olan şartların gerçekleşmesiyle beraber, tekerrürün uygulanması ve cezanın ağırlaştırılması zorunlu tutulmuş ise mecburi tekerrür; tekerrürün şartlarının varlığı sabit olmakla beraber, tekerrür hükmünün uygulanıp uygulanmaması konusunda hâkime takdir yetkisinin verilmesi ile uygulanan tekerrür ise ihtiyari tekerrür olarak ifade edilmektedir (Koç, 2020: 58).

Bununla birlikte 5237 Sayılı TCK'da suçlar bakımından ve VUK'nda yer alan vergi kabahatleri açısından mecburi tekerrür sisteminin benimsendiği anlaşılmaktadır (Rençber, 2017: 65).

4. Vergi Kabahatlerinde Tekerrür

Tekerrür, daha önceden suç işlemiş ve cezası kesinleşmiş olan bir kimsenin belli bir süre içerisinde tekrar suç işlemesi halinde ikinci suça verilecek olan cezada bir miktar artırım yapılmasını öngören müessesedir (Öncel vd., 2014: 216). Çalışmanın önceki bölümlerinde de yer verildiği üzere, tekerrür uygulamasında temel amaç, failin tekrar suç işlemesinin önüne geçmek ve suçlunun ıslah edilmesini sağlamaktır. Nitekim Danıştay 4. Dairesinin 21.10.2010 tarih ve E. 2008/1493, K. 2010/5203 Sayılı Kararında bu husus ile ilgili olarak "*Ceza hukukunda tekerrür bir ceza mahkûmiyetine kesin olarak uğrayan bir kimsenin, yeniden suç işlemesinin önlenmesi yani ıslah edilmesi amacıyla getirilmiş bir ceza artırım müessesidir*" şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Vergi kabahatleri açısından tekerrür VUK'nun 339. maddesinde yer almakta olup; madde hükmünde "*vergi ziyanına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyanında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanır*" şeklinde ifade edilmektedir. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahati için tekerrür hükümlerinin uygulanması konusunda iki farklı süre ve yine iki farklı cezada artırım uygulamasına yer verilmektedir. Bir kimse birinci defada vergi ziyayı kabahatine sebebiyet vermiş ve cezası kesinleşmişse, kesinleşme tarihinden itibaren beş yıl içerisinde tekrar işlemiş olduğu kabahat sebebiyle kesinleşen cezaya dair, vergi ziyayı cezası yüzde elli artırımlı olarak uygulanmaktadır. Ceza kesinleştikten sonra kesinleşme tarihini takip eden iki yıl içerisinde tekrar genel usulsüzlük kabahati işlenmesi durumunda, ikinci kez işlenen genel usulsüzlük kabahatinin cezası ise yüzde yirmi beş arttırılmaktadır.

4.1. Vergi Kabahatlerinde Tekerrürün Şartları

4.1.1. Önceki İşlenen Kabahat İle Sonraki İşlenen Kabahatin Aynı Olması

Tekerrür hükmünün uygulanabilmesi için daha önceden kabahat işlemiş olan bir kimsenin, belli bir süre içerisinde tekrar aynı kabahati işlemiş olması gerekmektedir

(Rençber, 2017: 80). Bu nedenle vergi kabahatleri açısından tekerrürün uygulanabilmesi için fiillerin aynılığı değil, kabahatlerin aynılığının esas alındığı özel tekerrürün benimsendiği görülmektedir. (Şenyüz, 2020: 256). Tam aksi görüşler de mevcut olup bunun nedeni ise, VUK 4369 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce 1999 yılında, "*fiillerin aynı türden olması*" şartı aranmaktayken, değişiklik sonrası bu hükmün kaldırılmış olması dolayısıyla VUK açısından tekerrür müessesinin uygulanabilmesi için genel tekerrürün kabul edilmesi gibi bir yorum farklılığı oluşmasıdır (Rençber, 2017: 80). Ancak VUK 339. maddesinde yer alan "*vergi ziyaına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere*" hükmü aynı kabahatin tekrar işlenmesi şartını ifade etmektedir. Nitekim Danıştay 3. Dairesinin 25.10.1985 tarih ve E. 1985/2001, K. 1985/2782 Sayılı kararında bu hususla ilgili olarak, "*Tekerrür nedeniyle ceza kesilebilmesi için ceza kesilmesini gerektiren aynı neviden bir eylemin işlenmesi gerektiği*" şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Bununla birlikte kabahatin aynılığı ile kastedilen, önceki işlenen kabahatin vergi ziyayı olması halinde sonraki işlenmiş olan kabahatin de vergi ziyayı olması gerekliliğidir. Ancak önceki işlenmiş olan kabahatin vergi ziyayı olması, sonraki işlenmiş olan kabahatin ise genel usulsüzlük kabahati veya özel usulsüzlük kabahati olması durumunda tekerrür hükümleri uygulanmayacaktır. Nitekim vergi kabahatleri için tekerrür müessesinin geçerli olabilmesi için ayrı hareketler ile yeni bir aynı kabahatin oluşması şart koşulmaktadır. Bununla birlikte tek bir hareketle birden fazla aynı kabahatin ortaya çıkması durumunda tekerrür hükümleri uygulanamayacaktır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 15.02.2002 tarih ve E.2001/501, K. 2002/62 Sayılı Kararında konu ile ilgili olarak "*Yapılan vergi incelemesi sonucu tek bir tespitle 385 adet faturanın usulüne uygun düzenlenmediğinin tespiti halinde usulsüzlüğün tek bir eylem olduğu, bu faturaların her biri için usulsüzlük fiilinin tekerrür ettiğinden bahisle ayrı ayrı ceza kesilmesinde isabet bulunmadığı*" ifadesine yer vermek suretiyle durumu netleştirmiştir. Çalışma konumuz olan özel usulsüzlük kabahatleri açısından "aynı nevi" olma durumu ise; usulsüzlük ifadesinin bir üst kavram olması noktasında değerlendirilmektedir. Bununla birlikte, tekerrür hükümlerinin 4369 sayılı Kanun öncesi hali ve kanunun gerekçesi incelendiğinde; kaçakçılık, kusur ve ağır kusur ifadelerinin madde metninden çıkarılıp bunların yerine vergi ziyayı ifadesine yer verildiği, ayrıca tekerrürün uygulanabilmesi açısından işlenen ilk fiilin ikincisi ile aynı neviden olma koşulunun madde metninden çıkarıldığı ancak buna ilişkin olarak kanun gerekçesinde herhangi bir açıklama yapılmadığı görülmektedir (Küçükkaya, 2015:195). Kanunun değişiklik sonrasındaki halinde "vergi ziyayı" kabahati açısından bir netlik mevcut iken usulsüzlük kabahatleri konusunda kanun sistematığının yorumlanması konusunda tartışmalar ortaya çıkmış olup, çalışmanın "5.Özel Usulsüzlük Kabahatlerinde Tekerrürün Uygulanabilirliği" başlıklı bölümünde buna ilişkin değerlendirmelere yer verilecektir.

Tekerrür müessesinin vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahati açısından geçerli olabilmesi için gerekli olan ikinci şart ise, önceki kabahati işleyen ile sonraki kabahati işleyen aynı vergi mükellefi veya sorumlusu olması gerekliliğidir (Aslanpınar, 2011: 287). Bu noktada önceki kabahati işleyen ile sonraki kabahati işleyen bir kimsenin aynı mükellef grubunda yer almaması durumunda tekerrür müessesini uygulanamayacağı

anlaşılmaktadır. Konuya ilişkin olarak Dn. 3. Dairesi'nin 14.04.1988 tarih ve 1988/1191 sayılı kararında da tekerrür zammının uygulanabilmesi açısından Kanun'da yazılı fiillerin aynı kişi tarafından tekrarlanması gerektiğine yer verilmiş olup, karara konu olayda ilk fiil kolektif şirket bakımından gerçekleştirilmesine rağmen, ikinci ve son fiilin bu şirkete ortak olan adi ortaklık tarafından yapılması nedeniyle tekerrür zammının uygulanmayacağı belirtilmiştir (Candan, 2010:113).

4.1.2. Önceki Kabahatin Cezasının Kesinleşmiş Olması

Tekerrür müessesinin vergi kabahatleri açısından uygulanabilmesi için, önceki kabahatin cezasının kesinleşmiş olması aranmaktadır. Nitekim VUK 339. maddesinde "*ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere*" şeklinde yer verilen hüküm dikkate alındığında, tekerrür müessesinin uygulanabilmesi için önceki kabahatin cezasının kesinleşmesi gerektiği anlaşılmaktadır².

Bu itibarla tekerrürün vergi kabahatleri açısından geçerli olabilmesi için önceki kabahatin cezasının kesinleşmesi gerektiğinden, bu nedenle cezanın kesinleşme anının tespit edilmesi gündeme gelmektedir. Vergi hukukunda kesinleşme, işlenen bir kabahat dolayısıyla yargı mercilerine başvurma olanağının bulunmaması veya başvurmakla beraber yargı yolunun tüketilmesini ifade etmektedir (Şenyüz, 2020: 258). Cezanın kesinleşmiş olduğunu ifade eden durumlar şunlardır (Küçükkaya, 2015: 197-198);

- a) Hakkında ceza kesilmiş olan mükellef, cezayı dava konusu yapmadan kendi isteği ile ödemesi üzere ceza kesinleşmiş sayılmaktadır.
- b) Cezanın dava açma süresinde dava edilmemesi: Kendisine ceza kesilmiş olan bir mükellef, cezanın tebliğinden itibaren 30 günlük dava açma süresi içerisinde dava açmaması durumunda, dava açma süresinin bitiminde ceza kesinleşmiş sayılmaktadır.
- c) Nitekim ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu ret kararına karşı kanun yollarına başvurulmaması halinde, kanun yolları için öngörölmüş olan sürenin bitiminde ceza kesinleşmiş sayılmaktadır.

² Danıştay 4. Daire, E. 2009/6033, K. 2011/867, 22.02.2011: "*Buna göre 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 339 uncu maddesi uyarınca tekerrür hükümleri uygulanabilmesi için tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin, ilk eylem için kesilen cezanın kesinleşme tarihini takip eden yılbaşından sonra gerçekleşmiş olması gerekmektedir.*"

Danıştay 3. Daire, E. 1992/2643, K. 1993/3305, 18.11.1993: "*Davacı adına 14.6.1985 tarih ve 13/49 sayılı ihbarname ile 1984/Ocak dönemi için kesilen kaçakçılık cezasının yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucu 20.8.1985 tarihinde kesinleştiği anlaşıldığından...*"

Danıştay 4. Daire, E. 2008/1493, K. 2010/5203, 21.10.2010: "*incelenen dosyada ise, davacı hakkında 22.1.2006 tarihinde vergi ziyai cezası nedeniyle ancak bu tarihten sonra kesilen ceza için tekerrür hükümleri uygulanabileceksen, 2002 yılına ait dava konusu vergi ziyai cezasına tekerrür hükümleri uygulanmıştır. Mükellef hakkında 2002 yılından önce kesilip ve kesinleşen herhangi bir ceza olmadığından, söz konusu uygulama yukarıda belirtilen genel ceza prensipleri, suç ve cezanın kanuniliği ve belirliliğine dair Anayasal hükümler ve Vergi Usul Kanununun 339 uncu maddesinde öngörölen amaca uymamaktadır.*"

- d) Süresinde dava açılmış olması şartıyla davanın reddedilmesi üzerine kanun yoluna başvurulup, üst mahkeme tarafından ret kararı verilmesi durumunda mahkemenin ret kararının tebliği sırasında ceza kesinleşmiş sayılmaktadır.
- e) Uzlaşma yoluna başvurulması durumunda, uzlaşmanın sağlanmasıyla birlikte uzlaşma tutanağının düzenlenmiş olduğu tarihte ceza kesinleşmiş sayılmaktadır.
- f) Kesilen ceza için VUK 376. maddesinde yer alan cezalarda indirim müessesine göre cezanın indirimli olarak ödenmesi halinde ceza kesinleşmiş sayılmaktadır.
- g) Vergi Usul Kanununun 379. maddesinde yer alan Kanun yolundan vazgeçme düzenlemesi kapsamında usulüne uygun şekilde ve süresinde başvuruda bulunulması halinde ceza kesinleşmektedir (Şenyüz vd., 2021: 221).
- h) İYUK'nun 31/1 maddesi kapsamında davadan feragat edilmesi halinde davaya konu cezalar kesinleşmiş olacaktır.

Bununla birlikte önceki kabahate ilişkin olarak bu kabahatin hangi tarihte işlendiği, kabahate ilişkin cezanın idare tarafından hangi tarihte kesilmiş olduğu veya tebliğ edildiğinin önemi yoktur. Bu hususta önemli olan önceki kabahatin cezasının kesinleşmiş olmasıdır. Örneğin, 2020 yılında yapılan vergi incelemesinde 2018 yılı gelir vergisi beyannamesinin verilmediği tespit edilmiş, mükellefe inceleme sonucu vergi ceza ihbarnamesi tebliğ edilmesiyle birlikte mükellef bunun sonucu vergi aslı ve cezayı ihtilafsız şekilde ödemiştir. Söz konusu mükellefle ilgili olarak 2021 yılında yapılan incelemede ise 2017 yılı gelir vergi beyannamesinde eksik matrah bulunması sebebiyle vergi ziyanına yol açtığı tespit edilmiş olup, mükellefe vergi incelemesini takiben vergi dairesince vergi ceza ihbarnameleri gönderilmiştir. Ancak bu şekilde kesilen vergi ziya cezasına tekerrür hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.

4.1.3. Sonraki İşlenen Kabahatin Cezasının Belirli Bir Sürede Kesilmesi

Önceki işlenmiş olan kabahatin cezasının kesinleşmesinden sonra, sonraki kabahatin belirli süre içerisinde işlenmesi ve cezanın kesilmesi halinde tekerrür hükümleri uygulanmaktadır (Şenyüz, 2020: 260). Nitekim vergi kabahatleri açısından sonraki kabahatin gerçekleşmesi için belirli bir sürenin öngörülmesi, süreli tekerrürün uygulandığını göstermektedir. Bununla birlikte sonraki kabahatin belirlenen süre dışında işlenmesi halinde faile normal ceza uygulanmaktadır.

VUK 339. maddesinde sonraki kabahatin belirli süre içerisinde işlenmesine yönelik olarak vergi ziya kabahati açısından sonraki kabahatin cezasının kesilme süresi beş yıl, genel usulsüzlük kabahati için ise iki yıl olarak belirleme yapılmıştır. Buna ilişkin olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 29.05.2013 tarih ve E. 2011/467, K. 2013/202 Sayılı Kararında da "İlk eylem için kesilen cezanın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde kesilmiş olması gerektiğinden ve davaya

konu cezanın kesildiği 2006 yılından önceki beş yıl içinde kesilen ve kesinleşen vergi ziyai cezası tekerrür halinin kabulü için yeterli olduğundan..." ifadesine yer verilmiştir.

Tekerrür müessesinin uygulanabilmesi için kanunda geçerli olan sürelerde cezaların kesinleşmesi gerekmektedir. Örneğin, 14 Temmuz 2020 tarihinde vergi ziyai cezası kesinleşen bir kabahat açısından; tekerrür nedeniyle ceza artırımını için gerekli olan başlangıç tarihi 1 Ocak 2021 tarihi olup, bitiş tarihi ise 31 Aralık 2025 tarihidir. Dolayısıyla, sonraki işlenen kabahatin vergi ziyai olması halinde cezanın 31 Aralık 2025 tarihine kadar kesilip tebliğ edilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte vergi kabahatleri açısından tekerrür hükmünün uygulanmasında dikkat edilmesi ve üzerinde durulması gereken en önemli husus ise, önceki cezanın kesinleşmesinden itibaren izleyen takvim yılının başına kadar geçen süre zarfında tekerrür hükmünün uygulanıp uygulanamayacağı hususudur. Nitekim doktrinde ve Danıştay'ın vermiş olduğu eski kararlarında genel kabul görmüş olan görüş, cezanın kesinleştiği tarih ile takvim yılı arasında tekrar kabahat işlenmesi durumunda tekerrür hükmünün uygulanmaması gerektiği yöndedir (Rençber, 2017: 88). Kanun hükmünün lafzi olarak yorumlanması durumunda bu görüşü destekleyen sonuç ortaya çıkmış olsa da amaçsal yorum yöntemi ve evleviyet kuralları çerçevesinde değerlendirildiğinde, önceki kabahatin cezasının kesinleşmesini izleyen takvim yılının başına kadar tekrar kabahat işlenmesi durumunda, sonraki kabahat için tekerrür hükmünün uygulanacağı anlaşılmaktadır (Şenyüz, 2020: 261). Çünkü kanunda belirtilmiş olan süre tekerrür için sürenin başlangıcını değil, bitişini belirlemekle beraber, esas itibarıyla süre ilk kabahatin kesinleştiği tarihten itibaren başlamaktadır (Rençber, 2017: 88). Örneğin, 2021 Ocak ayı KDV beyannamesini vermemiş olan mükellef hakkında kesilen vergi ziyai cezası 15 Mart 2021 tarihinde kesinleşmektedir. Nitekim mükellefin Eylül 2021 dönemine ait KDV beyannamesini de vermemesi durumunda ortaya çıkan vergi ziyai cezası tekerrür hükmü gereğince arttırılacaktır. Böylece cezanın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başına kadar kesilen cezalar için de tekerrür hükmü uygulanacaktır.

4.2. Vergi Kabahatlerinde Tekerrürün Cezası

4.2.1. Tekrar Vergi Ziyai Cezası İşlenmesi Durumunda Ceza

Daha önce işlenmiş olan kabahatin vergi ziyai kabahati olması ve sonraki işlenen kabahatin de aynı neviden olması durumunda, işlenmiş olan sonraki vergi ziyainın cezası arttırılmaktadır. VUK 339. maddesinde "vergi ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında arttırılmak suretiyle uygulanır" şeklinde hükme yer verilmiştir. Örneğin, önceden işlenmiş olan vergi ziyainın cezası 5.000 TL, sonradan işlenmiş olan vergi ziyainın cezası ise 50.000 TL olduğu durumda, sonraki vergi ziyaina tekerrür gereği artırımlı olarak uygulanacak olan ceza 50.000 TL'nin yüzde ellisi olan 25.000 TL'dir. Bu sebeple faile tekerrür nedeniyle artırımlı olarak uygulanacak toplam ceza 75.000 TL'dir.

Bununla birlikte tekerrür uygulamasının bazı durumlarda haksızlığa neden olduğu yönünde görüşler de mevcuttur. Örneğin, önceki kabahatten dolayı kesinleşen ceza 200 TL ve kanunda belirtilen süre içerisinde işlenen ikinci kabahatten dolayı kesilen ceza 200.000,00 TL'dir. Tekerrür nedeniyle uygulanacak toplam ceza tutarı 300.200,00 TL olmaktadır. Ancak önceki kabahatten dolayı kesinleşen ceza 200.000,00 TL ve kanunda belirtilen süre içerisinde işlenen ikinci kabahatten dolayı kesilen ceza ise 200 TL olduğu durumda tekerrür nedeniyle uygulanacak olan toplam ceza tutarı 200.300,00 TL'dir. Örnekten de anlaşılacağı üzere toplamda aynı tutarda vergi ziyasına sebebiyet veren iki kişiden biri diğerine göre tekerrür nedeniyle daha fazla ceza ödemektedir (Rençber, 2017: 90). Nitekim bu husus adalet ilkesine ve nihayetinde Anayasa'ya da aykırılık teşkil etmektedir (Gezer, 2015: 132). Bu noktada ölçülülük ve adalet ilkeleri açısından uygulamada ortaya çıkabilecek sorunların ve ihtilafların önlenmesi için tekerrür hükümleri çerçevesinde kesilecek olan cezaya bir üst sınır getirilmesi önerilmektedir (Pala,2010: 140).

Vergi ziyası kabahatine ilişkin tekerrür hükümlerinin uygulanması kabahatin ağır, orta ve hafif nitelikli olmasına etki etmemektedir. Vergi ziyası kabahati bir bütün olarak ele alındığında bir önceki kabahatin ağır nitelikli, bir sonrakinin orta nitelikli olmasının bir önemi olmamaktadır. Her iki durumda da sonraki kabahatin cezası tekerrür gereği yüzde elli arttırılmaktadır.

4.2.2. Genel Usulsüzlük Kabahatinde Tekerrürün Cezası

Önceden işlenmiş ve kesinleşmiş olan genel usulsüzlük cezasından sonra aynı takvim yılı içinde kalmak kaydıyla, sonradan kaçınıcı defa genel usulsüzlük kabahati işlenirse işlensin, sonraki kabahatlere uygulanacak cezada özel bir düzenleme getirilmiştir (Şenyüz, 2020: 262). Nitekim VUK 337. maddesinde "*Şu kadar ki, 352 nci maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için, birincisine ait olan cezanın dörtte biri kesilir*" şeklinde hükme yer verilmiştir.

Bununla birlikte madde hükmünde aynı genel usulsüzlük kabahatinin aynı takvim yılında işlenmesi nedeniyle cezasının azaltıldığı, ancak yine aynı takvim yılı içerisinde birden fazla kabahatin işlenmesi nedeniyle tekerrür hükmü gereği cezada artırıma gidilmektedir. Özetle ifade etmek gerekirse, aynı takvim yılı içerisinde işlenmiş olan genel usulsüzlük cezası önce azaltılmakta, daha sonra tekerrür sebebiyle arttırılmaktadır. Bu düzenleme sadece genel usulsüzlük kabahatine özgüdür.

Bununla birlikte genel usulsüzlük kabahatinin re'sen takdiri gerektirmesi durumunda uygulanacak olan cezada yine artırım yoluna gidilmektedir. VUK 352. maddesinin birinci fıkrasında "*Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir*" hükmüne yer verilmiştir. Genel usulsüzlük kabahatlerinin bazıları nitelik itibarıyla VUK 30. maddesinde sayılı olan ve re'sen takdiri gerektiren haller ile örtüştüğünden bu fiillere iki kat ceza uygulanmaktadır. Re'sen takdir sebepleri olarak sayılan genel usulsüzlük kabahatleri VUK 352. maddesinde yer alan 1, 2, 3 ve 8. bentlerindeki fiillerden ibarettir (Şenyüz, 2020: 263).

Genel usulsüzlük kabahati re'sen takdiri gerektirdiği durumda, tekerrür nedeniyle artırım yapılacak olan cezanın normal veya iki kat kesilmiş olan ceza üzerinden yapılacağına dair, Danıştay normal cezanın esas alınması gerektiğini, vergi dairesi ise iki kat kesilen cezanın esas alınması gerektiğini ifade etmektedir (Küçükkaya, 2015: 212).

5. Özel Usulsüzlük Kabahatinde Tekerrürün Uygulanabilirliği

Tekerrür esas itibariyle daha önce işlenmiş olan bir kabahatin cezasının kesinleşmesinden belli bir süre sonra ikinci kabahatin işlenip cezasının kesilmesi halinde, ikinci kabahatin cezasının arttırılmasını ifade etmektedir. Özel usulsüzlük kabahatinin tekerrür müessesine esas olup olmayacağı konusunda ise çeşitli görüşler mevcuttur. Doktrinde genel kabul gören görüş, özel usulsüzlük kabahatinin tekerrüre esas olmayacağı yönünde olmakla birlikte, gerek VUK hükümleri yürürlük açısından tarihsel sıra ile incelendiğinde gerekse farklı yorum teknikleri çerçevesinde değerlendirme yapıldığında tekerrür hükümlerinin özel usulsüzlük kabahatini de kapsadığı sonucuna ulaşılabilmektedir.

Özel usulsüzlük kabahatinin tekerrüre esas olmayacağı yönünde ileri sürülmüş olan görüşün temel dayanakları; usulsüzlüklerle ilgili düzenlemelerin özel usulsüzlük ve usulsüzlük kavramına ilişkin olarak tamamıyla ayrı gruplardaki fiilleri işaret ederek yapılması olup, bununla birlikte özel usulsüzlüklerle ilgili yapılan düzenlemelerin usulsüzlüklerden ayrı bir kabahat şekli olarak ayrıştırılmak suretiyle VUK 353. maddede düzenlenmiş olduğu vurgulanmaktadır (Karakoç vd.,2012:88). Bu noktada VUK 339. maddesi lafzi yorum çerçevesinde incelendiğinde tekerrür müessesinin bütün kabahatleri değil, sadece vergi ziyayı kabahati ve genel usulsüzlük kabahatini kapsadığı sonucuna ulaşılmaktadır (Pala, 2010: 136). Dolayısıyla VUK 339. maddesinde ifade edilen "usulsüzlüğün" genel usulsüzlük eylemleri olduğu ve özel usulsüzlük kabahatlerinin 339. madde kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı ileri sürülmektedir (Candan, 2010: 98). Ayrıca kanun sistematığında genel ve özel usulsüzlük ayrımı değil; usulsüzlük ve özel usulsüzlük ayrımı olduğu ifade edilmekte, bu nedenle "usulsüzlük" kavramı ile belirtilenin her zaman "genel usulsüzlükler" olduğu şeklinde bir yorumlama yapılmaktadır (Rençber,2017: 79).

Buna karşılık; özel usulsüzlük kabahatlerinin de tekerrüre esas olabileceğine ilişkin olarak aynı madde hükümleri sistematik yorum tekniği ile değerlendirildiğinde farklı sonuçlara ulaşılabilmektedir. Yukarıda da yer verildiği üzere özel usulsüzlük kabahatinin tekerrür hükümlerine tabi olmadığı; dolayısıyla özel usulsüzlük cezası gerektiren bir fiilin tekrarlanması durumunda VUK 339. madde hükümlerinin uygulanamayacağı, çünkü özel usulsüzlük kabahatine esas olan fiillerin VUK 353. maddede özel olarak düzenlendiği belirtilmektedir. Ancak; ne VUK 339. maddede, ne de özel usulsüzlük kabahatleri ve cezalarının düzenlendiği VUK 353, mük.354 ve mük.355. maddelerde bu kabahate tekerrür hükümlerinin uygulanmayacağına ilişkin bir ifade yer almamaktadır (Balcı:2001: 138).

Doktrinde "usulsüzlük" kavramının her zaman "genel usulsüzlükleri" kapsadığını belirten görüşlere karşılık; kanun sistematüğinde usulsüzlük kavramının hem özel hem de VUK 352. maddede yer alan usulsüzlükleri de kapsayıcı şekilde kullanıldığını ifade eden görüşler de mevcuttur. Örneğın; VUK 337. maddede yer alan "... 352. maddede yazılı usulsüzlük" ifadesi ve VUK 331. maddede yer alan parantez içi hüküm ile "usulsüzlük cezası" ifadesi kavramının her iki usulsüzlük türü için de kapsayıcı biçimde kullanıldığı belirtilmektedir (Balcı, 2001:138). Buna benzer şekilde VUK hükümleri içerisinde birçok madde hükmünde usulsüzlük hükmünün tüm usulsüzlükleri kapsayacak şekilde kullanıldığı görülmektedir. Hem kanunda yapılmış olan usulsüzlük tanımı hem de usulsüzlük kavramının kullanım şekli ve kanun koyucunun yüklediğı anlam VUK açısından "usulsüzlük" kavramının hem genel hem de özel usulsüzlükleri kapsadığını gösterir niteliktedir (Dibo & Atsan, 2014: 93). Bu bağlamda, usulsüzlük kabahati, hem özel usulsüzlük hem de genel usulsüzlüğü kapsamakta olup, vergi kabahatlerinin geneli için tekerrür hükmünün uygulanması gerekmektedir (Bayraklı & Bozdağ, 2008: 386). Usulsüzlük kavramının birinci derece usulsüzlükler, ikinci derece usulsüzlükler ve özel usulsüzlükleri kapsayan bir üst kavram olduğu ve bu çerçevede usulsüzlüklerin -kendi içinde- bir alt ayırımına dayanmadığı ifade edilmekte, usulsüzlük türlerinin tekerrür açısından birbirine sebep sayılmaları gerektiğı belirtilmektedir. Bu görüşe göre; usulsüzlük genel bir üst kavram olarak kabul edildiğinden özel usulsüzlükler de bu bağlamda değerlendirilerek tekerrüre esas alınmalıdır (Taşdelen, 2010:57). Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 21.10.2020 tarih ve E. 2019/1467, K. 2020/1051 Sayılı kararında da "*Kanun'un 331. maddesinde usulsüzlükten başka özel usulsüzlük cezası ifadesine ayrıca yer verilmediğı görülmektedir. Anılan hükümlerin Kanun'un sistematüğindeki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı göz önüne tutulduğunda, Dördüncü Kitabın İkinci Kısmında yer alan "İkinci Bölüm"ün başlığının usulsüzlük cezası olması ve bu başlığın altında hem usulsüzlük cezası ve hem de özel usulsüzlük cezasının düzenlenmesi nedeniyle ayrıca belirtilmediğı hallerde "usulsüzlük" deyiminden hem usulsüzlük cezasının hem de özel usulsüzlük cezasının anlaşılması gerekmektedir.*" ifadesine yer verilmek suretiyle kanunda yer alan sınıflandırma şekli sistematik yorum şekliyle netleştirilerek "usulsüzlük" kavramının bir üst terim olarak hem genel hem de özel usulsüzlük cezalarını kapsadığı belirtilmiştir. Buradan hareketle; özel usulsüzlük kabahatlerinin tekerrüre esas olamayacağına ilişkin görüşlerin tamamen farklı yorumlama tekniklerinin kullanımıyla ilgili olduğu anlaşılmaktadır.

Özel usulsüzlük kabahatinin tekerrür kapsamında değerlendirilmemesinin bir diğer nedeni ise, tekerrür hükümlerinin düzenlenmiş olduğu tarihte VUK'nunda sadece genel usulsüzlük kabahatinin yer alması ve özel usulsüzlük kabahatine ilişkin düzenlemenin daha sonraki tarihte yapılmış olmasıdır. Nitekim tekerrür müessesesi ilk kez 07.06.1949 tarihli 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 319. maddesi ile yürürlüğe girmiştir ve madde hükmü "*kusur veya usulsüzlükten dolayı cezalandırılan ve cezası da kesinleşen bir kimse, aynı neviden bir fiili cezanın kesinleştiğı tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere kaçakçılıkta 5 yıl, kusurda 3 yıl, usulsüzlükte 2 yıl zarfında tekrar işlerse, cezası; kaçakçılıkta yarısı, kusurda üçte biri, usulsüzlükte dörtte biri nispetinde arttırılır*" şeklindedir. Özel usulsüzlük kabahati hakkında ilk düzenlemeler ise 2365 Sayılı ve 31.12.1980 tarihli kanun ile yapılmıştır. Tekerrür müessesesi ile özel

usulsüzlük kabahatinin yürürlük tarihleri dikkate alındığında, özel usulsüzlük kabahati daha sonra yürürlüğe girmiş olması sebebiyle tekerrür kapsamına alınmadığı anlaşılmaktadır. Ancak özel usulsüzlük kabahati hakkında yapılan düzenlemelerin tekerrürden daha sonraki bir tarihte yapılmış olması, bu kabahatin tekerrür kapsamında değerlendirilmeyeceği anlamına gelmemektedir.

Bununla birlikte özel usulsüzlük kabahatinin tekerrüre esas olma durumunu, "usulsüzlük" kavramı ve vergi düzeni açısından yarattığı tehlike bakımından da ele almak mümkündür. Usulsüzlük kavramı VUK 351. maddesinde yer alan "*usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir*" hükmü çerçevesinde değerlendirilmektedir. Bu madde hükmünden anlaşılacağı üzere usulsüzlükle ilgili fiiller temel olarak vergi kanunlarında belirtilen şekil ve usul hükümlerine uyulmamasına ilişkindir. Vergi sistemimizde vergi kabahatleri; vergi kaybı oluşturma tehlikesi yönünden derecelendirme yapılarak sınıflandırılmaktadır. Vergi ziyayı kabahati, hazineye vergi kaybına neden olduğundan ve yine vergi ziyanının gerçekleşmesi için vergi kaybının varlığının bir ön şart olması dolayısıyla doktrinde *zarar kabahati* olarak ifade edilmektedir (Karakoç, 2019: 177). Usulsüzlük kabahatleri ise, kanun koyucu tarafından aynı bölümde toplanmış ancak, bu kabahatleri oluşturan fiiller ağırlıklarına göre genel usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler olarak iki gruba ayrılarak, cezaları da vergi düzeni açısından oluşturdukları tehlike ve zarara göre farklılaştırılarak tespit edilmiştir (Dibo & Atsan, 2014: 93). Genel usulsüzlük kabahati, içinde yer alan fiillerin ağırlığı ve cezanın miktarı bakımından kanun hükmünü hafif ihlal etmesi ve usule ilişkin bu fiillerin ihlali halinde vergi kaybına yol açma ihtimali olduğundan *tehlike kabahati* olarak ifade edilmektedir (Şenyüz vd., 2021: 265). Özel usulsüzlük kabahati ise, gerek bu grupta yer alan fiillerin çokluğu, ağırlığı gerekse uygulanacak olan cezanın miktar olarak fazlalığı ve gerekse de vergi kaybına yol açma ihtimali genel usulsüzlüklere göre daha elverişli fiillerden olduğundan *yakın tehlike kabahati* olarak ifade edilmektedir (Bilici, 2016: 109). Bu sebeple kamu düzenini daha az ihlal eden ve vergi ziyayı yaratmaya daha az elverişli olduğu için *tehlike kabahati* olarak nitelendirilen genel usulsüzlük kabahati açısından tekerrür hükümlerinin uygulanabilirliği söz konusu iken, vergi ziyayı yaratmaya daha elverişli olduğu için yakın tehlike kabahati olarak sınıflandırılan özel usulsüzlük kabahatleri açısından evleviyetle tekerrür hükümlerinin uygulanmasının lafzi yorumdan daha doğru bir yorumlama şekli olduğu düşünülmektedir. Bu noktada açıklamak gerekir ki; yorumda kullanılan mantık kurallarından birisi olan evleviyetin burada rolü kıyastan farklıdır. Usulsüzlük kavramının bir üst terim olarak kabul edilmesi ve tekerrür hükümlerine esas olmasından hareketle, evleviyetteki çoğun içinde azın da olacağı veya usulsüzlük kabahatlerinin kamu düzenini ihlal derecesi açısından tekerrüre esas olma durumu çerçevesinde küçükten büyüğe doğru akıl yürütme ile bu yargıya ulaşıldığı belirtilmelidir.

Bu noktada, VUK'da özel usulsüzlük kabahatleri açısından tekerrür hükümlerine yer verilmemiş olması konuyu Kabahatler Kanunu'na yönlendirmektedir. Özel usulsüzlük kabahatine ilişkin olarak tekerrürün uygulanma alanı Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesinin ikinci fıkrasına dayanmaktadır (Şenyüz, 2020: 264). Özel

usulsüzlük kabahatleri için tekerrür hükmünün uygulanabilmesi bakımından VUK mükerrer 355. maddesinde özel bir düzenlemeye yer verilmektedir. Bu maddede "özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat arttırılarak uygulanır" şeklinde hükme yer verilerek bazı fiiller açısından tekerrür hükmünün uygulanacağı belirtilmiştir. Böylece tekerrür kapsamında değerlendirilecek olan özel usulsüzlük kabahatleri; zirai kazanç komisyonlarına bilgi verilmemesi, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca istenen bilgilerin verilmemesi, devamlı bilgi verme yükümlülüğüne uyulmaması, ölüm olaylarının bildirilmemesi, vergi inceleme elemanlarına inceleme sırasında elverişli çalışma ortamının sağlanmaması, yönetilen sorulara cevap verilmemesi, istenildiği durumda işyerinin gezilmesinin sağlanmaması ve muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin düzenlenmesinde oluşan aykırılıklardan ibaret olmakla beraber, bu kabahatler dışında kalanlar için tekerrür hükmü uygulanmayacaktır (Şenyüz, 2020: 264-265).

Bununla birlikte özel usulsüzlük fiilleri açısından tekerrür hükmünün geçerli olabilmesi için bu fiillerin kesintisiz olarak işlenmesi gerekmekte olup ve bunun için de kanunda bir ön şart koşulmaktadır (Şenyüz, 2020: 265). Nitekim bu ön şart tekerrürün uygulanması için de gereklidir. Bu nedenle VUK mükerrer 355. maddesinde "bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik ya da yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililerce yazılı olarak bildirilmesi şarttır. Ancak bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililerce ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz" şeklinde hükme yer verilmiştir. Bununla birlikte özel usulsüzlük kabahatleri açısından tekerrür hükmünün uygulanması hususunda kabahatin aynılığı değil fiillerin aynılığı ve yine fiillerin kesintisiz olarak işlenmesi gerekmektedir. Bu durum Kabahatler Kanunu 15. maddesinin ikinci fıkrasında "kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idari yaptırım kararı verilinceye kadar fiil tek sayılır" şeklinde açıklanmaktadır. Böylece idari karar verildikten sonra ortaya yeni bir fiil çıkmakta ve bu yeni fiil kendisinden önce kesinleşmiş olan fiilin devamı niteliği taşıdığından ikinci fiile tekerrür hükmü uygulanabilecektir (Şenyüz, 2020: 265).

Bu çerçevede, uygulama açısından değerlendirildiğinde özel usulsüzlük kabahatleri açısından tekerrür hükümlerinin uygulanabilirliği olduğu da anlaşılmaktadır. Öte yandan kanunda yer alan mevcut düzenlemeler bu durumu zorlasa da VUK 339. maddesinde yapılacak olan düzenleme tekerrür hükmünün daha adaletli uygulanacağı sonucunu getirmektedir. Bu sebeple VUK 339. maddesinin lafzi ve amaçsal yorumlama tekniği çerçevesinde farklı yorumlanması da dikkate alındığında, bu maddeye özel usulsüzlük kabahatinin konunun yorumlama tekniklerindeki farklılıklara bırakılması yerine açık hale getirilerek düzenlenmesi daha yerinde olacaktır.

6. Sonuç

Doktrinde vergi kabahatleri; vergi ziyai kabahati, genel usulsüzlük kabahati ve özel usulsüzlük kabahati olmak üzere üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Vergi kabahatleri açısından tekerrür müessesesi büyük bir öneme sahiptir. Ancak VUK'un 339. maddesinde tekerrür kapsamına vergi ziyai kabahati ve genel usulsüzlük kabahatinin dâhil edilip, özel usulsüzlük kabahatinin dışarda bırakılması birtakım sorunları ve tartışmaları beraberinde getirmektedir.

Gerek doktrinde yer alan görüşler gerekse Danıştay'ın vermiş olduğu kararlar incelendiğinde özel usulsüzlük kabahatinin tekerrüre dâhil olmayacağı anlayışı ortaya çıkmaktadır. Bunun nedenlerinden biri tekerrür hükmü yürürlükte iken kanunda sadece usulsüzlük kabahatinin kavramsal olarak yer alması, özel usulsüzlük kabahatinin ise daha sonra yürürlüğe girmesidir. Ancak özel usulsüzlük kabahatinin daha sonra yürürlüğe girmiş olması tekerrüre esas olmayacağı anlamına gelmemektedir. Amaçsal yorum ve lafzi yorum teknikleri kullanılarak madde hükmünde ifade edilen *usulsüzlük* kavramının sadece genel usulsüzlük kabahatini kapsadığı sonucuna ulaşılması, özel usulsüzlük kabahatinin tekerrür hükümlerinin dışında kalmasına neden olmaktadır.

Öte yandan vergi "usulsüzlük" üst kavramı içinde, yarattıkları zararın önemi ve büyüklüğü bakımından da genel usulsüzlük kabahati ve özel usulsüzlük kabahati olarak ikiye ayrılarak derecelendirilen ve sınıflandırılan usulsüzlük kabahatlerinden; genel usulsüzlük kabahatleri vergi kaybına yol açma ihtimali daha düşük fiillerden oluşması nedeniyle *tehlike kabahati*, özel usulsüzlük kabahatleri ise vergi kaybına yol açma ihtimali daha yüksek fiillerden oluşması dolayısıyla *yakın tehlike kabahati* olarak sınıflandırılmaktadır. Dolayısıyla kamu düzenini daha az ihlal eden ve zarar yaratmaya daha az elverişli olduğu için *tehlike kabahati* olarak nitelendirilmiş olan genel usulsüzlük kabahati açısından tekerrür mümkün iken, genel usulsüzlük kabahatine nazaran kamu düzenini daha ağır ihlal eden ve vergi ziyai yaratmaya daha elverişli olduğu için *yakın tehlike kabahati* olarak nitelendirilen özel usulsüzlük kabahatinin tekerrür kapsamı içinde yer almaması lafzi yorumun bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda sistematik yorumun yanısıra evleviyet kuralı dikkate alınarak özel usulsüzlük kabahatinin tekerrür müessesine dâhil edilmesi değerlendirildiğinde farklı sonuçlara ulaşılabilir.

Özel usulsüzlük kabahati açısından tekerrür hükümlerinin uygulanabilirliğini güçlü kılan bir diğer husus ise Kabahatler Kanunu'dur. KK'nın 15. maddesinin ikinci fıkrası incelendiğinde özel usulsüzlük kabahatinin tekerrür hükümlerine dâhil olacağı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Yapılan değerlendirmeler doğrultusunda özel usulsüzlük kabahatleri açısından tekerrür hükümlerinin uygulanabilir olduğu anlaşılmaktadır. Öte yandan kanunda yer alan mevcut düzenleme özel usulsüzlük kabahatinin tekerrüre esas olma durumunu değiştirmeyecektir. Bu noktada, VUK 339. maddesinin yorumlanması hususunda görüş farklılıkları ve tartışmaların giderilmesini sağlamak açısından madde hükmünün açık hale getirilmesi ve yeniden düzenlenmesi daha yerinde olduğu düşünülmektedir.

Kaynakça

- Aslanpınar, B. (2011). "Vergi Cezalarında Tekerrür Uygulamasında Son Durum", *Yaklaşım*, 255, 288-291.
- Balcı, S.H. (2001). "Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür", *Vergi Dünyası*, 235, 134-139.
- Bayraklı, H.H. & Bozdağ A. (2008). "Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür (Afyonkarahisar Örneği)", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, X(II), 375-396.
- Bilici, N. (2016). *Vergi Hukuku*, 37. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Candan T. (2010). *Vergi Suçları ve Cezaları*, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Centel, N., Zafer, H. & Çakmut, Ö. (2008). *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, 5. Baskı, Beta Basım Yayın, İstanbul.
- Dibo, M. & Atsan, E. (2014). "Vergi Ziyayı ve Usulsüzlük Suçlarında Tekerrüre İlişkin Karşılaşılan Sorunlar", *Vergi Dünyası*, 389, 90-98.
- Gezer, G. (2013). "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür Uygulaması İle İlgili Özellik Arz Eden Durumlar", *Vergi Sorunları Dergisi*, 302, 124-129.
- Gezer, G. (2015). "Vergi Ziyayı Cezası İle İlgili Tekerrür Uygulaması Adalet ve Eşitlik İlkeleri Yönünden Anayasa'ya Aykırıdır", *Vergi Sorunları Dergisi*, 325, 130-136.
- Kan, C.H. (2019). "Türk Ceza Hukukunda Tekerrür", *Türkiye Dünya Araştırmaları Vakfı*, 23(243), 431-446.
- Karakoç, Y. (2019). *Vergi Ceza Hukuku (Genel Kısım, Vergi Kabahatleri, Vergi Suçları)*, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karakoç, Y. & Şenyüz, D. & Bayraklı, H.H. (2012), *Vergi Ceza Hukuku*, T.C.Anadolu Üniversitesi Yayını No:2583, Eskişehir.
- Koç, C. (2020). *Suçta Tekerrür*, 1. Baskı, Legal Yayıncılık A.Ş., İstanbul.
- Küçükaya, M. (2015). "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XIX(1), 191-218.
- Öncel, M., Kumrulu, A. & Çağan, N. (2015). *Vergi Hukuku*, 23. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Pala, O. (2010), "Vergi Hukukunda Yer Alan Tekerrür Müessesinin Uygulamada Yarattığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Vergi Dünyası*, 341, 133-141.
- Rençber, A. (2017). "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 61, 60-97.
- Silahşör, M. (2013). "Vergi Hukukunda Tekerrür Kurumu", *Ankara Barosu Dergisi*, 2, 279-288.
- Şenyüz, D. (2020). *Vergi Ceza Hukuku*, 11. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

- Şenyüz, D., Yüce, M. & Gerçek A. (2021). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 12. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Taşdelen, A. (2010). *Vergi Usul Kanunu Yüzünden Vergi Kabahatleri*, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara.
- Yaşar, Y. (2006). "Tekerrür Çeşitleri-TCK Sistemi", *E- Akademi Hukuk Ekonomi ve Siyasi Bilimler Aylık İnternet Dergisi*, <http://e-akademi.org/makaleler/yyasar-2.htm>, (05.04.2021).
- Yürüt, B. (2016). "Tanzimat Dönemi Osmanlı Ceza Hukukunda Tekerrür ve Batılı Kanunlarla Mukayesesi", *II. Türk Hukuku Tarihi Kongresi Bildirileri*, 1, 854-891.
- AYM, E:2009/51, K:2010/73 T: 20.05.2010, https://www.kanunum.com/An-M-K/201073/2009-51-E,-2010-73-K,-20052010-T_xxvid215771_xxmid215771_search#215771, (05.04.2021).
- Danıştay, 3. D, E:1985/2001, K:1985/2782, T:25.10.1985, https://www.kanunum.com/Danistay/1984-2001/3-Daire-1984-2001-E,-1985-2782-K,-25101985-T_xxvid181048_xxmid181048_search#181048, (06.04.2021).
- Danıştay, 3. D, E:1992/2643, K:1993/3305, T:18.11.1993, https://www.kanunum.com/Danistay/1993-3305/3-Daire-1992-2643-E,-1993-3305-K,-18111993-T_xxvid71268_xxmid71268_search#71268, (06.04.2021).
- Danıştay, VDDK, E:2001/501, K:2002/62, T:15.02.2002, https://www.kanunum.com/Danistay/2001-501/Vergi-Dava-Daireleri-Kurulu-2001-501-E,-2002-62-K,-15022002-T_xxvid166767_xxmid166767_search#166767, (06.04.2021).
- Danıştay, 4. D, E:2008/1493, K:2010/5203, T:21.10.2010, https://www.kanunum.com/Danistay/2008-1493/4-Daire-2008-1493-E,-2010-5203-K,-21102010-T_xxvid2264346_xxmid2264346_search#2264346, (06.04.2021).
- Danıştay, 4. D, E:2009/6033, K:2011/867, T:22.02.2011, https://www.kanunum.com/Danistay/2009-6033/4-Daire-2009-6033-E,-2011-867-K,-22022011-T_xxvid2263752_xxmid2263752_search#2263752, (06.04.2021).
- Danıştay, VDDK, E:2011/467, K:2013/202, T:29.05.2013, https://www.kanunum.com/Danistay/2013-202/Vergi-Dava-Daireleri-Kurulu-2011-467-E,-2013-202-K,-29052013-T_xxvid2279376_xxmid2279376_search#2279376, (06.04.2021).



Factors Affecting The Use Of WTO Fiscal Protection Instruments^{*}

Göksel Karas^{**}

RESEARCH
ARTICLE

ARTICLE INFO

Submitted : 04.04.2021

Revised : 02.06.2021

Accepted : 09.06.2021

Available : 30.06.2021

iThenticate similarity
score: 15%

JEL classification:

C35, F13, P45

Keywords:

Fiscal Protection
Instruments, Negative
Binomial Regression,
WTO

ABSTRACT

Many countries, especially developed countries, have been trying to liberalize international trade for many years. Although it is intended to liberalize international trade, countries do not hesitate to use protection policy instruments. Within the means of protectionism, fiscal protection instruments are the most popular instruments, consisting of anti-dumping, countervailing duty and safeguards, following the invisible obstacles. This article examines the macroeconomic factors affecting the use of fiscal protection instruments for country groups and each country through the negative binomial regression analysis between the years 1995-2016. As a result of the analysis, only the real exchange rate affected the use of fiscal protection instruments in high-income countries, while the growth rate, real exchange rate, and unemployment rate affect the low and middle-income countries. This shows that high-income countries do not use fiscal protection instruments fairly and the low and middle-income countries act with completing their economic development and macroeconomic concerns.

Cite this article as: Karas, G. (2021). "Factors Affecting The Use Of WTO Fiscal Protection Instruments", *International Journal of Public Finance*, 6(1), 97-114.

1. Introduction

Due to the developments in the world, the necessity of the states to exist in the economy is evolving. The international trade system is also affected. In times of economic expansion, the free trade system is adopted with a minimal state view, and

* This study is composed of the PhD thesis prepared by the Bursa Uludag University Social Sciences Institute, Department of Public Finance.

** Res. Assist. PhD., Kutahya Dumlupinar University, Department of International Trade and Finance, ORCID: 0000-0003-4091-1258, goksel.karas@dpu.edu.tr

protectionism is adopted with the view of the interventionist state in times of economic recession. In line with the developments in time, the market understanding of the states also changes. From the beginning of the 16th century to the end of the 18th century, the prevailing thought in the world is mercantilism. According to mercantilism, countries' sources of wealth are the precious metals that they hold. While the input of precious metals into the country is allowed through export, the exit of precious metals from the country through imports is prevented. This period is the period in which protectionist policies are implemented in international trade with government interventions. With the Industrial Revolution, liberal thoughts gained weight and the idea of intervention in the market was replaced by the thought of determining the functioning of the market according to supply and demand conditions. Since the thought of market economy was dominant in this period, the obstacles in front of international trade were tried to be liberalized by removing them. In 1929, with the Great Depression, the assumptions defended by liberal policies began to be questioned. Keynesian thought, which believes that the way out of the crisis is through state interventions, has become the dominant paradigm. Again, in this period, state interventions were seen intensely and protectionist policies gained weight throughout the world. The change in thought about state-market relations and the conditions brought by the Second World War increased the protectionist policy practices at the national level. In the process until the Second World War, countries acted individually against the balance of payments deficit and unemployment problems they faced instead of cooperating with each other. However, in this process in which mutual tariffs were increased, the volume of foreign trade shrank significantly. In response to increasing protectionist policies, efforts to liberalize world trade gained momentum. As a result of these efforts, the Bretton Woods negotiations began.

These developments are shaped by the states, which are the hegemonic power of the period. The United States of America (USA), the hegemonic power of the period, advocated the free trade system to be dominated by removing barriers to international trade with the negotiations of Bretton Woods, which began in 1944. For this purpose, the World Bank (WB) and the International Monetary Fund (IMF) were established, and the General Agreement on Tariffs and Trade (GATT) was signed. After this period, the international trade system has been developing in the free trade base, although it is mainly applied in the protectionist policies in times of economic crises. Because the liberalization of international trade has theoretically increased the welfare of all countries of the world. In this context, World Trade Organization (WTO) was established in 1995. Today, the WTO aims to liberalize international trade between 164 member states. Therefore, WTO advocates removing barriers to the liberalization of international trade, excluding the exceptional cases. These exceptions are infant industry, national security, strategic trade policy, Generalized Preferences System and unfair competition.

Today, unfair competition increases conflicts between countries. These conflicts also affect international trade relations (Gbakou et al., 2007: 2). Anti-dumping duty against anti-dumping practices and countervailing duty against subsidies are applied. These measures, known as temporary trade barriers (TBT) in the literature, can also be called fiscal protection measures regarding the effects on countries' public finances (Engin, 1992: 82-93).

This study aims to investigate the economic factors affecting the use of fiscal protection instruments allowed under the WTO, based on the country groups and each country-specific. The study will contribute to the literature as it examines the factors affecting all fiscal protection instruments and analyzes the country basis on current data according to the studies in the literature. A model has been created that the number of financial protection instruments used in the world is the dependent variable and the growth rate, the share of imports in GDP, the ratio of exports to imports, the real exchange rate and the unemployment rate are independent variables. The hypotheses created within this scope are tested by negative binomial regression (NBR) analysis.

2. Literature Review

When the literature is examined, no study has been found that takes into account the sum of fiscal protection instruments within the scope of WTO. However, in the literature, there are studies on the determinants of anti-dumping and countervailing duty which are fiscal protection instruments. The first empirical study was done by Finger et al. (1982). In the study, it is stated that anti-dumping practices in the USA result from political pressures by using the logit model. Feinberg (1989) found that the exchange rate was effective in anti-dumping investigations by using a Tobit model, whereas Feinberg (2004) concluded that the exchange rate was positive and the real GDP was negative in initiating anti-dumping investigations by NBR analysis. Leidy (1997) found that the unemployment rate and exchange rate had positive effects as expected and the use of capacity had a negative effect on anti-dumping and countervailing measures in the USA. Knetter & Prusa (2003) conducted a study on four major anti-dumping users and had similar results with Feinberg (2004). Aggarwal (2004), which uses different variables with the NBR analysis method, concluded that the growth in foreign trade balance and imports were effective in anti-dumping investigations, and developed countries used anti-dumping practices, especially for protectionist purposes. According to Irwin (2005), the exchange rate and the share of imports in GDP were effective in anti-dumping investigations. Blonigen (2005) also found that the exchange rate was effective in both anti-dumping and countervailing measures similar to the literature. Mah & Kim (2006) found that there is a relationship

between real GDP growth and anti-dumping investigations as a result of the co-integration test in Korea, which is different from the literature, and that anti-dumping taxes made the economic activities slow. Hallworth & Piracha (2006) obtained similar results with Knetter & Prusa (2003) and Feinberg (2004), but, unlike the literature, it had a direct relationship between the other country's GDP and anti-dumping investigations. Gbakou et al. (2006), in the study for the USA and the EU, the exchange rate for both countries has a similar positive effect, whereas the fluctuations in economic activity only have a significant negative effect in the USA. Also, the concentration of imports increases anti-dumping investigations for the US, while the opposite effect for the EU. Bown (2008) found similar results with studies in the literature. Macro variables and intra-industry variables are effective in the anti-dumping investigation. Moore & Zanardi (2009), investigating whether anti-dumping investigations are being used by countries for escape clauses, has concluded that the safety valve argument is not supported and that anti-dumping measures serve to hamper trade liberalization. Zhou & Cuyvers (2009), Zeng (2011), Choi & Kim (2014), Bagchi et al. (2015) and Li (2018), similarly macroeconomic variables were effective in anti-dumping investigations, Egger & Nelson (2011) has concluded that the anti-dumping investigations affected the world trade volume and world welfare. In the literature, it is found that anti-dumping investigations are carried out by retaliation between countries (Moore & Zanardi, 2001: 601-619). Özer & Erkal (2016) studied the relationship between macroeconomic variables and antidumping investigations for Turkey. They have concluded that the import growth rate has positive, Turkey's GDP growth rate has negative and growth rates of 10 countries that have been mostly indicted anti-dumping prosecutions by Turkey has positive effect on Turkey's anti-dumping implementations. Wang (2016) concluded that when foreign countries' macroeconomic circumstance was worse, they would tend to initiate more anti-dumping investigations against China. Desai & Feinberg (2019) investigated the effect of increasing tariffs on antidumping investigations during the Trump era. The authors reject a hypothesis of substitution away from antidumping in the Trump era of general protectionism. Selen (2020) stated that the country groups use TTB for the macroeconomic necessities and protective policies.

As can be seen in the literature review, this study will support the literature in two aspects. First, it contributes to the empirical literature on the relationship between growth rate, the share of imports in GDP, the ratio of exports to imports, the rate of the real exchange rate and the rate of unemployment and trade protectionism. Secondly, this contribution to the literature includes evaluations regarding both country groups and countries.

3. Econometric Method

3.1. Data Set

The research was designed in two stages. Firstly, 17 countries that mostly use fiscal protection instruments were grouped and analyzed by taking into consideration the country grouping by the World Bank. In the second stage, analysis based on each country was made. Table 1 shows the country groups.

Table 1: Country Groups

| High-Income Countries | Low and Middle-Income Countries |
|-----------------------|---------------------------------|
| Australia | Argentina |
| European Union | Brazil |
| Japan | South Africa |
| Canada | China |
| Korea | Turkey |
| USA | Mexico |
| Chile | Russia |
| | Guatemala |
| | India |
| | Indonesia |

Source: World Bank, (12.12.2018)

In the study, which was formed to determine the factors affecting the use of fiscal protection instruments, the use of fiscal protection instruments (sum of anti-dumping measures, countervailing measures and safeguards) between the years 1995 – 2016 are considered as a dependent variable, and macroeconomic variables such as the economic growth, the share of imports in GDP, the ratio of exports to imports, the rate of the real exchange rate and unemployment are considered as independent variables. The aim of this study is to investigate the factors that affect the use of protectionism policy instruments in the period of the World Trade Organization. For this reason, the first 17 countries using these instruments and the years 1995 (WTO foundation year) - 2016 (date of study) were taken into consideration as a sample according to the WTO database. As a matter of fact, when the studies in the literature are examined, it is considered that the sample time interval (22 years) is sufficient (Knetter & Prusa, 2003; Aggarwal, 2004; Feinberg, 2005; Jallab et al., 2009; Zhou & Cuyvers, 2009; Choi & Kim, 2014; Bagchi et al., 2015). In Table 2, the status and source of variables used in the analysis have been seen.

Table 2: Variables of Analysis

| Abbreviation | Variable Name | Source | Variable Status |
|--------------|---------------------------------|--------|-----------------|
| FPI | Fiscal Protection Instruments | WTO | Dependent |
| GRW | Growth Rate | WB | Independent |
| IGDP | The share of imports in GDP (%) | WB | Independent |
| EXIM | Import Ratio of Exports (%) | WB | Independent |
| REXC | Real Exchange Rate | WB | Independent |
| UNEMP | Unemployment | WB | Independent |

In determining the variables used in the study, the literature was examined, and the variables commonly used in the literature were used. Table 3 shows the reference of variables.

Table 3: Reference of Variables

| Variable | Reference |
|----------|---|
| GRW | Knetter & Prusa (2003), Feinberg (2004), Blonigen (2005), Bown (2008), Zhou & Cuyvers (2009), Zeng (2011), Choi & Kim (2014), Feinberg & Reynolds (2017) |
| IGDP | Irwin (2005), Zeng (2011) |
| EXIM | Bagchi et al. (2015) |
| REXC | Feinberg (1989), Knetter & Prusa (2003), Feinberg (2004), Irwin (2005), Blonigen (2005), Bown (2008), Zhou & Cuyvers (2009), Jallab et al. (2009), Zeng (2011), Liu & Deng (2016) |
| UNEMP | Irwin (2005), Blonigen (2005), Bown (2008), Zhou & Cuyvers (2009), Zeng (2011), Choi & Kim (2014) |

3.2. Hypotheses

The basic hypotheses that are formed to determine the factors affecting the use of fiscal protection instruments are as follows:

H₁: There is a negative relationship between growth and fiscal protection instruments.

Decreases in domestic production of countries mean that economic activities are slowing down. In this case, countries implement policies to boost economic activities by increasing production. For this reason, the input of imported products to the country is reduced and the demand is directed to domestic products. Knetter & Prusa (2003: 7) stated that the decrease in GDP growth caused firms to decrease their profitability and

countries were more likely to resort to protectionist policy instruments. A negative relationship is expected between these variables.

H₂: There is a positive relationship between the share of imports in GDP and fiscal protection instruments.

Excessive increases in countries' imports lead to an increase in the share of imports in GDP. This is because domestic production decreases due to excessive imports and causes negative effects on the domestic industry. In the event of an increase in the share of imports in GDP, countries seek the protection of domestic industry by means of protection policy instruments and aim to increase GDP by increasing domestic production. Irwin (2005: 10) stated that the share of imports in GDP increased rapidly in the USA and this situation led to an increase in protectionist policies. A positive relationship is expected between these variables.

H₃: There is a negative relationship between the ratio of exports to import and fiscal protection instruments.

The positive developments experienced in this ratio, which is also known as the ratio of exports to imports, are desirable for countries. While the increase in EXIM leads to a decrease in the application rates of the countries to protection instruments, in the opposite case, in the case of a decrease in EXIM, it increases the application rates of countries to protection policy instruments (Bagchi et al., 2015: 284). A negative relationship is expected between these variables.

H₄: There is a negative relationship between the real exchange rate and fiscal protection instruments.

When the studies in the literature are examined (Feinberg, 1989: 706; Knetter & Prusa, 2003: 7), it is observed that a significant appreciation in the national currency increases the protection demands of the domestic industry, which is at risk of increasing as a result of the cheapening of imports. Therefore, a negative relationship is expected between these variables.

H₅: There is a positive relationship between unemployment and fiscal protection instruments.

Imports, which have become extremely cheap due to the cheapening of imports and other reasons, cause the demand to shift to foreign products and the domestic industry suffers from this situation. If no measures are taken, the domestic industry opts to cost minimization by laying off workers in order to respond to increasing competition. This leads to an increase in the unemployment rate. Countries resort to

protectionist policy instruments to halt the increase in unemployment caused by excessive imports (Irwin, 2005: 10-11; Blonigen, 2005: 415; Zeng, 2011: 203). Therefore, a positive relationship is expected between these variables.

For empirical analysis, it is important to decide on the lag structure of the variables. Normally, the implementing countries analyze the pricing behavior of foreign firms in the year before opening the case. This is called the investigation time. The damage resulting from the protection is analyzed for at least three years. This period is usually called the investigation period. It is used to establish a relatively long period, especially causality. Because, in order to initiate an investigation, there must firstly be a causal link between the import and the damage suffered by the domestic industry. However, if this link is established, an investigation can be initiated (Başkol, 2010: 110). The margin calculations of the losses incurred during the investigation are based on the available data during this period of one year before applying the protectionist instruments (Aggarwal, 2004: 1048).

3.3. Model

The econometric model for determining the factors affecting the use of fiscal protection instruments in the world between 1995 and 2016 is as follows:

$$FPI = \beta_0 + \beta_1 GRW_{i,t-1} + \beta_2 IGDP_{i,t-1} + \beta_3 EXIM_{i,t-1} + \beta_4 REXC_{i,t-1} + \beta_5 UNEMP_{i,t-1} + \varepsilon_{it}$$

The summary table of the expected effects of the independent variables on the dependent variable is given in Table 4.

Table 4: Expected Impact of Variables

| Abbreviation | Variable Definition | Expected Impact |
|--------------|---------------------------------|-----------------|
| GRW | Growth Rate | Negative |
| IGDP | The share of imports in GDP (%) | Positive |
| EXIM | Import Ratio of Exports (%) | Negative |
| REXC | Real Exchange Rate | Negative |
| UNEMP | Unemployment | Positive |

NBR analysis method was used in the study. Because linear regression analysis is based on the assumption that the dependent variable is a continuous random variable. In cases where the dependent variable is not continuous, estimation by linear regression analysis may cause erroneous results. A variable obtained by counting cannot have a normal distribution (because there are continuous variables that can

take all values). Instead, the distribution of data obtained by counting is Poisson distribution (Wooldridge, 2002: 605). Poisson regression analysis is used to analyze the data with Poisson distribution. However, in the case of overdispersion or underdispersion, the variance of the observed values is larger or smaller than the mean. In this case, an NBR model is used which is a generalized Poisson model (Aggarwal, 2004: 1049).

4. Empirical Findings

4.1. Empirical Specification And Results

In the analysis, descriptive statistical information related to variables were given firstly by country groups. The descriptive statistics of the country groups used in the analysis are given in Table 5.

Table 5: Descriptive Statistics by Country Groups

| | Variable | Obs. | Mean | St.Dev. | Min. | Max. |
|-----------------------------------|----------|------|--------|---------|--------|--------|
| High-Income Country | FPI | 154 | 8.45 | 10.46 | 0 | 51 |
| | GRW | 154 | 2.83 | 2.42 | -5.47 | 11.31 |
| | IGDP | 154 | 22.41 | 11.32 | 6.73 | 57.49 |
| | EXIM | 154 | 100.95 | 14.22 | 64.48 | 149.45 |
| | REXC | 154 | 99.62 | 16.86 | 66.61 | 165.88 |
| | UNEMP | 154 | 6.44 | 2.31 | 2.05 | 11.31 |
| Low and Middle- Income Country | FPI | 220 | 8.72 | 10.81 | 0 | 66 |
| | GRW | 220 | 4.25 | 4.14 | -13.13 | 14.23 |
| | IGDP | 220 | 18.08 | 9.07 | 4.23 | 41.35 |
| | EXIM | 220 | 102.73 | 23.70 | 59.52 | 212.28 |
| | REXC | 220 | 95.98 | 23.03 | 46.88 | 189.45 |
| | UNEMP | 220 | 7.94 | 6.13 | 1.3 | 27.14 |

There are 154 observations from seven high-income countries, and 220 observations from ten low and middle-income countries. High-income countries at a mean (8.45) resorted to protection policy instruments at almost the same rate as low and middle-income countries (8.72). Low and middle-income countries had a higher growth rate compared to high-income countries. Low and middle-income countries (18.08%) have a relatively low share of imports in GDP compared to high-income countries (22.41%). Looking at the ratio of exports to imports, low and middle-income countries (102.73%) are relatively higher than in high-income countries (100.95%).

4.2. Results of Country Groups

It was mentioned above that the use of Poisson regression analysis would give more significant results when the dependent variable was obtained by counting numbers. However, Poisson regression analysis does not give any significant results in cases where the dependent variable is overdispersed. The most important symptom of overdispersion or underdispersion can be obtained by comparing the mean and variance of the data that constitutes the dependent variable. In this case, the use of NBR analysis, which is a special case of Poisson regression analysis, is more accurate. The mean and variance of the dependent variable were compared in the study to determine which regression method would be appropriate.

Firstly, to make a comparison between high-income countries and low and middle-income countries, mean and variance are calculated and shown in Table 6.

Table 6: Mean and Variance by Country Groups

| Country Group | Mean | Variance |
|---------------------------------|-------|----------|
| High-Income Countries | 8.448 | 109.347 |
| Low and Middle-Income Countries | 8.718 | 116.824 |

The mean consisting of high-income countries is 8.45, and the variance is 109.35, the mean of the group consisting of low and middle-income countries is 8.72, and the variance is 116.82. So, the variance of the dependent variable of the two countries is significantly greater than their mean. Therefore, it will be more accurate to use NBR analysis in the analysis of country groups. Secondly, one can see from Table 7 that more than 20% of the total observations of high-income countries and low and middle-income countries have zero values.

Table 7: Frequency and Percentages of FPI by Country Group

| Number of FPI | High-Income Countries | | Low and Middle-Income Countries | |
|---------------|-----------------------|------------|---------------------------------|------------|
| | Frequency | Percentage | Frequency | Percentage |
| 0 | 34 | 22.08 | 52 | 23.64 |
| 1 | 13 | 8.44 | 17 | 7.73 |
| 2 | 12 | 7.78 | 10 | 4.55 |
| 3 | 9 | 5.84 | 9 | 4.09 |
| 4 | 7 | 4.55 | 9 | 4.09 |
| 5 | 8 | 5.19 | 14 | 6.36 |
| 6 | 9 | 5.84 | 7 | 3.18 |
| 7 | 3 | 1.95 | 11 | 5 |
| 8 | 4 | 2.6 | 11 | 5 |
| 9 | 3 | 1.95 | 13 | 5.91 |
| 10 and + | 52 | 33.78 | 67 | 30.45 |

Figure 1 and Figure 2 also suggests that our dependent variable (FPI) is positively skewed¹.

Figure 1: Low and Middle Income Countries

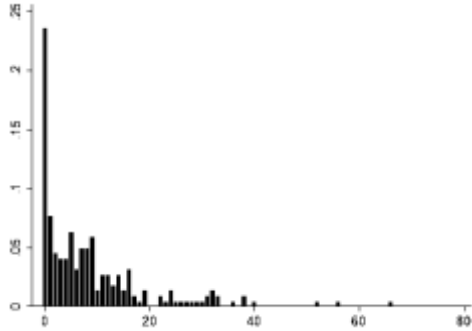
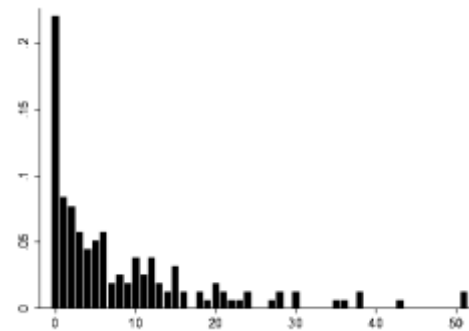


Figure 2 High Income Countries



This suggests that negative binomial regression analysis should be used rather than Poisson analysis. Subsequently, it was started to determine whether the negative binomial regression analysis used was predicted by fixed effects or random effects. At this stage, the Hausman (1978) test was used. According to the Hausman test result, the test statistic is 14.94 and the probability chi2 value is 0.0106. Thus, the fixed effects model should be used since the prob>chi2 is significant at 5%. The results of the estimation model with fixed effects model are given in Table 8.

Table 8: Results of Panel Negative Binomial Regression Analysis Based on Country Groups

| | High-Income Countries | Low and Middle-Income Countries |
|-------|------------------------------|---------------------------------|
| GRW | 1.041 (1.17) | 0.952 (-3.15) ⁱ |
| IGDP | 0.987 (-1.52) | 1.014 (1.58) |
| EXIM | 0.999 (-0.18) | 1.004 (1.05) |
| REXC | 1.016 (2.93) ⁱ | 1.011 (3.50) ⁱ |
| UNEMP | 1.039 (0.71) | 0.965 (-2.48) ^v |
| C | 0.556 (-0.58) | 0.521 (-0.97) |

¹ The dependent variable is found to have skewness and kurtosis to be 1.86 and 6.61 for high-income country and 2.12 and 8.69 for low and middle-income country, respectively.

| | | |
|---------------|---------------------|---------------------|
| Loglikelihood | -352.05 | -530.66 |
| Wald chi2 | 15.64 | 31.64 |
| Obs. | 147 | 210 |
| Prob/chi2 | 0.0079 ⁱ | 0.0000 ⁱ |

Note: The initial values given in the table are IRR (Incidence Rate Ratio) values, and the values given in parentheses are z-statistic values.

i: Significant at level 1%

v: Significant at level 5%

The initial values given in the table show the Incidence Rate Ratio (IRR) values and the values given in parentheses show the z statistic values. The IRR value gives the repeat rate of an event within a certain period. If the IRR value is greater than 1, it is interpreted that the independent variable has a positive effect on the dependent variable (Knetter & Prusa, 2003: 9-11). If the IRR value is less than 1, it is interpreted that the independent variable is having a negative effect. If the IRR value is 1, there is no relationship between the dependent variable and the independent variables. For example, under the assumption that the IRR value calculated for the real exchange rate is 1.50, a one-unit increase in the exchange rate, i.e., 100% appreciation of the exchange rate, results in a 50% increase in the dependent variable while all other variables are equal to their average. Under the assumption that the IRR calculated for the real exchange rate is 0.90, a one-unit decrease in the exchange rate, i.e., 100% depreciation of the exchange rate, causes a decrease of 10% in the dependent variable while all other variables to be equal to their average.

According to the results, the model is statistically significant at 1% level (Prob/chi2 < 0.01). In high-income countries, fiscal protection instruments are only affected by the real exchange rate, while other variables do not have a statistical effect. The z statistical value of the real exchange rate is significant at the 1% level. Thus, in high-income countries, an increase of 10% in real exchange rates would increase fiscal protection instruments by 0.1%. This result is the opposite of the expected effect. In low and middle-income countries, while the growth rate, real exchange rate, and the unemployment rate affect the fiscal protection instruments, other variables do not affect them. The growth rate and real exchange rate are significant at 1%, and the unemployment rate is significant at 5% level. Accordingly, in low and middle-income countries, a 1% decrease in the growth rate increases the fiscal protection instruments by 5%, and this result is by the theory. A 10% increase in the real exchange rate increases the fiscal protection instruments by 1.1%. A 1% decrease in the unemployment rate increases fiscal protection instruments by 3%. The effect of the real exchange rate and the unemployment rate was reversed by the expected effect.

4.3. Results of Countries

To be able to compare the countries, the mean and variance of the dependent variable in each country are calculated and shown in Table 9.

Table 9: Mean and Variances by Countries

| | Mean | Variance | | Mean | Variance |
|-----------|--------|----------|--------------|--------|----------|
| Argentina | 11.318 | 35.18 | Indonesia | 3.5 | 9.405 |
| Australia | 6.773 | 25.898 | Japan | 0.5 | 1.024 |
| Brazil | 11.41 | 83.491 | Korea | 4.091 | 14.277 |
| Canada | 7.409 | 31.967 | Mexico | 5.955 | 25.188 |
| Chile | 1 | 1.143 | Russia | 1.818 | 7.775 |
| China | 9.045 | 70.426 | South Africa | 6.545 | 74.641 |
| EU | 16.091 | 118.277 | Turkey | 8.864 | 56.314 |
| India | 28.682 | 253.37 | USA | 23.273 | 164.398 |

A total of 17 countries were taken into account in the analysis made by country groups, with seven countries with high-income and ten countries with low and middle-income. However, Guatemala is not included in the analysis for countries. The reason for this is the fact that Guatemala's use of fiscal protection instruments is not significant in the analysis because of the large number of zeros used.

When the mean and variance of the dependent variable is examined in each country, the variances are greater than the mean. This shows that the dependent variable has overdispersion. Therefore, the NBR method was used in the analysis. The results of NBR analysis are given in Table 10.

When the factors affecting the use of fiscal protection instruments in each country are examined, independent variables are statistically insignificant in Chile, Korea, and Mexico. In Argentina, Brazil, China, Indonesia, and Japan, macroeconomic factors affect the use of fiscal protection instruments as predicted in theory. It appears that macroeconomic factors have had the opposite effect that theoretically expected in Australia, Canada, the EU, India, Russia, South Africa, Turkey, and the USA. The main point is that macroeconomic factors are more effective in low and middle-income countries than high-income countries.

Table 10: Results of Negative Binomial Regression Analysis by Countries

| Variable | Argentina | Australia | Brazil | Canada | Chile | China | EU | India | Indonesia | Japan | Korea | Mexico | Russia | S.Africa | Turkey | USA |
|---------------|-------------------------------|------------------------------|-------------------------------|------------------------------|------------------|-------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|------------------------------|-------------------------------|------------------|------------------|-------------------------------|-------------------------------|--------------------------------|-------------------------------|
| GRW | 0.937 (-4.14) ^v | 1.172 (0.85) | 1.043 (1.23) | 1.245 (2.02) ^v | 0.986 (-0.12) | 0.746 (-1.77) ^x | 1.080 (1.19) | 0.952 (-1.15) | 0.908 (-1.40) | 1.241 (0.54) | 1.065 (0.69) | 0.997 (-0.05) | 0.812 (-3.10) ⁱ | 0.912 (-0.74) | 1.089 (1.80) ^x | 0.868 (-2.52) ^v |
| IGDP | 1.095 (1.92) ^x | 1.066 (0.86) | 1.216 (7.33) ⁱ | 1.150 (0.93) | 0.985 (-0.38) | 0.974 (-0.78) | 0.961 (-3.33) ⁱ | 0.943 (-2.66) ⁱ | 1.128 (1.93) ^x | 0.603 (-1.18) | 0.997 (-0.18) | 1.032 (0.80) | 0.634 (-1.42) | 0.859 (-2.42) ^v | 0.992 (-0.18) | 1.093 (2.68) ⁱ |
| EXIM | 0.991 (-1.70) ^x | 1.077 (2.50) ^v | 0.979 (-3.27) ⁱ | 0.996 (-0.07) | 0.986 (-0.66) | 1.016 (0.68) | 0.965 (-0.51) | 0.960 (-1.55) | 1.017 (0.61) | 0.963 (-0.41) | 0.995 (-0.09) | 1.034 (0.55) | 1.044 (0.95) | 0.946 (-0.92) | 1.113 (2.92) ⁱ | 1.057 (4.39) ⁱ |
| REXC | 0.993 (-1.61) | 0.983 (-0.51) | 0.987 (-1.43) | 0.938 (-1.25) | 1.063 (1.21) | 0.957 (-1.86) ^x | 1.033 (2.20) ^v | 1.101 (4.59) ⁱ | 1.013 (0.67) | 0.862 (-1.96) ^x | 1.012 (0.90) | 0.970 (-1.03) | 1.291 (1.89) ^x | 1.014 (0.55) | 1.106 (2.78) ⁱ | 1.046 (3.33) ⁱ |
| UNEMP | 1.144 (3.52) ⁱ | 1.061 (0.39) | 1.051 (0.98) | 1.187 (0.53) | 1.336 (1.20) | 12.687 (5.97) ⁱ | 1.049 (0.33) | 3.064 (3.09) ⁱ | 1.010 (0.05) | 1.742 (0.53) | 0.856 (-0.30) | 0.668 (-1.09) | 0.388 (-1.84) ^x | 0.998 (-0.05) | 1.122 (0.88) | 0.791 (-3.16) ⁱ |
| C | 5.977 (1.11) | 0.004 (-1.90) | 24.868 (2.36) ^v | 11.318 (0.27) | 0.001 (-1.02) | 0.118 (-0.69) | 40.485 (0.56) | 0.009 (-1.53) | 0.026 (-0.73) | 5.33 (1.17) | 2.467 (0.18) | 9.677 (0.31) | 0.0001 (-1.62) | 11805 (1.11) | 0.0002 (-3.39) ⁱ | 0.004 (-2.24) |
| Loglikelihood | -55.754 | -55.85 | -57.157 | -59.879 | -24.535 | -55.821 | -67.188 | -78.521 | -47.672 | -14.816 | -51.062 | -54.05 | -23.627 | -55.055 | -55.571 | -70.663 |
| Number of Ob. | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 |
| Pseudo R2 | 0.1777 | 0.0773 | 0.2064 | 0.0601 | 0.1082 | 0.1932 | 0.1173 | 0.0992 | 0.0584 | 0.2063 | 0.0488 | 0.0151 | 0.3774 | 0.1203 | 0.1794 | 0.1298 |

Note: The initial values given in the table are IRR (Incidence Rate Ratio) values, and the values given in parentheses are z-statistic values.

i: Significant at level 1%

v: Significant at level 5%

x: Significant at level 10%

It is worth stressing that the factor of real effective exchange rate showed results corresponding to the theoretical predictions for high income countries. Real effective exchange rate can influence legally used application of the measures indicators and competition environment horizontally irrespective of a sector. Also, theoretically unexpected results were obtained mostly for large in size and diversified economies. It is natural to think that links between economic situations in particular sectors and macroeconomic situations are less strong and direct than in smaller and less diversified economies. Special factors could be important for China and Russia. These two countries may differ from other countries in the analysis. China and Russia were in the process of transformation reforms and thus they had to introduce step by step application of antidumping, countervailing and safeguard measures into their trade policy as use of such instruments had not been possible within the centralized economy. China and Russia accessed WTO in 2001 and 2012 respectively. Thus within the period analyzed China and Russia were in the process of development and legislation on the application of antidumping, countervailing and safeguarded measures and its adaptation to WTO rules. By the way, traditions and customs of applying technically complicated so called quasi-court trade policy instruments could also be important (for example the USA and Canada first used antidumping measures more than a century ago. These two countries apply the majority of the most technically difficult countervailing measures, and it is well known that Japan never applied countervailing measures). So it is worth taking into consideration such factors as traditions and experience in the application of the measures as developed legislation and qualified personnel are necessary. In addition, since 2015, Russia applies the measures on a collective basis as a member of the Eurasian Economic Union.

In summary, when the factors affecting the use of fiscal protection instruments of high-income countries are examined, it is observed that the effects of macroeconomic factors have an opposite effect, unlike expected effects. This shows that high-income countries do not use fiscal protection instruments fairly. In low and middle-income countries, the factors affecting the use of fiscal protection instruments are predominantly consistent with the theory. This shows that the low and middle-income countries act with completing their economic development and macroeconomic concerns. Although the stated objective of these instruments is to eliminate the injurious effect of unfair trade, their application in practice has nothing to do with maintaining a fair trading environment for high-income countries (Tabakis & Zanardi, 2019: 1).

5. Conclusion

The study empirically contributes to the relationship between the growth rate, the share of imports in GDP, the ratio of exports to imports, the ratio of the real

exchange rate and unemployment and trade protectionism regarding both country groups and each-countries. In the study, firstly, the high-income countries and low and middle-income countries were compared, after that, an analysis was conducted in 16 countries except for Guatemala. According to the results, while the real exchange rate only affects the use of fiscal protection instruments in high-income countries, the growth rate, real exchange rate, and unemployment rate affect the fiscal protection instruments in low and middle-income countries. When analyzed by each-countries, the factors affecting the use of fiscal protection instruments of high-income countries are observed to have an opposite effect predominantly unlike theory. This shows that high-income countries do not use fiscal protection instruments fairly. In low and middle-income countries, the factors affecting the use of fiscal protection instruments are predominantly consistent with the theory. This shows that the low and middle-income countries act with completing their economic development and macroeconomic concerns. The results show that fiscal protection instruments are affected by macroeconomic factors and countries, especially developed countries, use fiscal protection instruments beyond fair trade in case of unfair competition.

It is observed that fiscal protection instruments that are allowed to be used to prevent unfair competition within the scope of WTO do not serve this purpose both in the scope of the study and in the literature. These instruments, most commonly used by developed countries, are used for national interests without reasonable grounds. In order to prevent this situation and ensure fair trade in the world trade, the WTO should update the rules on the use of fiscal protection instruments and not follow policies that serve the interests of developed countries.

References

- Aggarwal, A. (2004). "Macroeconomic determinants of antidumping: A comparative analysis of developed and developing countries", *World Development*, 32(6), 1043–1057.
- Bagchi, S., Bhattacharyya, S. & Narayanan, K. (2015). "Anti-dumping initiations in Indian manufacturing industries", *South Asia Economic Journal*, 16(2), 278–294.
- Başkol, M. O. (2010). "İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesinde Anti-Dumping Soruşturmalarının Etkinliği", *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 2(1), 107-114.
- Blonigen, B. A. (2005). "The effects of NAFTA on antidumping and countervailing duty activity", *World Bank Economic Review*, 19(3), 407–424.
- Bown, C. P. (2008). "The WTO and antidumping in developing countries", *Economics and Politics*, 20(2), 255–288.

- Choi, C. H. & Kim, J. W. (2014). "Determinants for Macroeconomic Factors of Antidumping: A Comparative Analysis of India and China", *International Trade Journal*, 28(3), 229–245.
- Desai, P. & Feinberg, R. M. (2019). "Are US antidumping cases being crowded out by other forms of protectionism?", *Journal of International Trade Law and Policy*, 19(1), 1-7.
- Egger, P. & Nelson, D. (2011). "How Bad Is Antidumping? Evidence From Panel Data", *Review of Economics and Statistics*, 93(4), 1374–1390.
- Engin, N. (1992). *Uluslararası Ticarete Korumacı Eğilimler*, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul.
- Feinberg, R. M. (1989). "Exchange Rates and "Unfair Trade"", *The Review of Economics and Statistics*, 71(4), 704–707.
- Feinberg, R. M. (2004). "U.S. Antidumping Enforcement and Macroeconomic Indicators: What Do Petitioners Expect, and Are They Correct?", *Department of Economics, American University, Washington, DC., 20016–8029 (2007)*, 1–16. Available at: http://digitalcommons.uconn.edu/econ_wpapers (03.04.2018)
- Feinberg, R. M. (2005). "U.S. Antidumping Enforcement and Macroeconomic Indicators Revisited: Do Petitioners Learn?", *Review of World Economics*, 141(4), 612-622.
- Finger, B. J. M., Hall, H. K. & Nelson, D. R. (1982). "The Political Economy of Administered Protection", *The American Economic Review*, 72(3), 452–466.
- Gbakou, P. M., Jallab, M. S. & Sandretto, R. (2007). "Antidumping Procedures and Macroeconomic Factors : A Comparison between the United States and the European Union", *Global Economy Journal*, 6(3), 1-28.
- Hallworth, T. & Piracha, M. (2006). "Macroeconomic Fluctuations and Antidumping Filings: Evidence from a New Generation of Protectionist Countries", *Journal of World Trade*, 40(3), 407–423.
- Hausman, J. (1978). "Speticitation Test in Econometrics", *Econometrica*, 46(6), 1251-1272.
- Irwin, D. A. (2005). "The rise of US anti-dumping activity in historical perspective", *World Economy*, 28(5), 651–668.
- Jallab, M. S., Gbakou, P. M. & Sandretto, R. (2009). "Antidumping Procedures and Macroeconomic Factors: A Comparison Between The United States and The European Union", *Global Economy Journey*, 3, 1-28.
- Knetter, M. M. & Prusa, T. J. (2003). "Macroeconomic Factors and antidumping filings: Evidence from four countries", *Journal of International Economics*, 61(1), 1–17.
- Leidy, M. P. (1997). "Macroeconomic Conditions And Pressures for Protection under Antidumping and Countervailing Duty Laws: Empirical Evidence from the United States", *Staff Papers-International Monetary Fund*, 44(1), 132–144.

- Li, R. (2018). "The Research on Factors Which Affect Anti-dumping Investigation: Based on Probit Model", *International Journal of Business and Management*, 13(3), 252-261.
- Liu, Y. & Deng, J. (2016). "Antidumping Under International Fragmentation: Evidence from China", *Review of Development Economics*, 20(1), 306-316.
- Mah, J. S. & Kim, Y. D. (2006). "Antidumping duties and macroeconomic variables: The case of Korea", *Journal of Policy Modeling*, 28(2), 157-162.
- Moore, M. & Zanardi, M. (2009). "Does antidumping use contribute to trade liberalization in developing countries?", *Canadian Journal of Economics*, 42(2), 469-495.
- Moore, M. & Zanardi, M. (2011). "Trade Liberalization and Antidumping: Is There a Substitution Effect?", *Review of Development Economics*, 15(4), 601-619.
- Özer, H. & Erkal, G. (2016). "Türkiye'nin Antidumping Uygulamalarının Ekonometrik Analizi", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 30(2), 441-454.
- Selen, U. (2020). "Why do countries use temporary trade barriers?", *Applied Economic Letters*, 27(6), 437-440.
- Tabakis, C. & Zanardi, M. (2019). "Preferential trade agreements and antidumping protection", *Journal of International Economics*, 121(2019), 1-15.
- Wang, X. (2016). "What Factors Motivate Foreign Countries to Initiate an Antidumping Investigation against China?", *The Regional Economics Applications Laboratory (REAL)*, REAL 16-T-3, 1-17.
- Wooldridge, J. M. (2002). *Introductory Econometrics: A Modern Approach* Second Edition, South-Western College Publication, Cincinnati.
- World Bank. (2018). Available at: <https://datahelpdesk.worldbank.org/knowledgebase/articles/906519-world-bank-country-and-lending-groups> (12.12.2018).
- World Trade Organization. (2019). Available at: <https://www.wto.org> (04.04.2018).
- Zeng, K. (2011). "The political economy of developing country antidumping investigations against China", *International Interactions*, 37(2), 190-214.
- Zhou, W. & Cuyvers, L. (2009). "Determinants of EU antidumping actions against East Asian countries", *Journal of International Trade Law and Policy*, 8(3), 291-305.



Vergi/Ceza İhbarnamelerine Vergi İnceleme ve/veya Vergi Tekniği Raporlarının Eklenmemesinin İyi İdare ve Dosyaya Giriş Hakları Kapsamında Değerlendirilmesi

Evaluation of Not Adding Tax Inspection and/or Tax Technique Reports to Tax/Penalty Notices within the Scope of Good Administration and Access to File Rights

Ece Fatma Aslan *

RESEARCH
ARTICLE

ARTICLE INFO

Submitted : 26.02.2021

Revised : 10.04.2021

Accepted : 21.05.2021

Available : 30.06.2021

iThenticate similarity
score: 16%

JEL classification:

K23, K34, K38

Keywords:

Tax inspection report,
Technical tax report,
the Right to a fair trial,
the Right of defence,
the Right to good
administration, the
Right to access to file

ABSTRACT

In practice, taxpayers receive tax /penalty reports that do not include tax inspection reports and technical tax reports. This application constitutes a breach of the rights of taxpayers to access documents and to their own files. As it's well known such rights are an integral part of the rights of defence and to a fair trial. This right shall be granted not only in judicial courses but also in administrative procedures. However, in Turkey, there are some landmark cases on the contrary which are victimizing taxpayers. Therefore, taxpayers need another alternative compared to commencing a lawsuit against the missing reports.

This study aims to find another alternative against such court decisions by examining local and EU laws and cases. Within this concept, It is suggested that making an application to the Ombudsman Institution maybe this alternative. In this way, taxpayers will be entitled to demand a warning letter against the application of the relevant tax administration and request an opinion for a change in legislation from the Ombudsman.

Cite this article as: Aslan, E.F. (2021). "Vergi/Ceza İhbarnamelerine Vergi İnceleme ve/veya Vergi Tekniği Raporlarının Eklenmemesinin İyi İdare ve Dosyaya Giriş Hakları Kapsamında Değerlendirilmesi", *International Journal of Public Finance*, 6(1), 115-136.

* Arb. Av., PhD Student, Bursa Uludag University, Institute of Social Sciences, Department of Public Law, PhD Program, <https://orcid.org/0000-0003-0910-639X>, ecefatmaaslan@istanbul.av.tr

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 26.02.2021
Düzeltilme : 10.04.2021
Kabul : 21.05.2021
Yayın : 30.06.2021

iThenticate benzerlik oranı: %16

JEL Kodu:

K23, K34, K38

Anahtar Kelimeler:

Vergi İnceleme Raporu,
Vergi Tekniği Raporu,
Adil Yargılanma Hakkı,
Savunma Hakkı, İyi
Yönetim Hakkı, Bilgi
Edinme Hakkı,
Dosyaya Giriş Hakkı

Ö Z

Vergi inceleme raporu ve vergi tekniği raporlarının vergi/ceza ihbarnamelerine eklenerek mükelleflere iletilmemesi adil yargılanma ve savunma hakkının bir parçası olan "bilgi edinme ve dosyaya giriş hakkının" ihlali niteliğindedir. Söz konusu hak sadece adli süreçlerde değil, "iyi yönetim hakkı" kapsamında idari süreçlerde de ilgililere tanınmalıdır. Fakat ülkemizde konuyla ilgili olarak aksi yönde verilen mahkeme kararları mükelleflerin mağduriyetine yol açmaktadır.

Bu çalışmanın amacı mükelleflerin dava açtıklarında aksi yöndeki kararlar sebebiyle haksız çıkma ihtimallerini ortadan kaldırmak için dava açmak yerine başvurabilecekleri alternatif çözümlerin neler olabileceğini tartışmaktır. Bu kapsamda öncelikle AB hukuku düzenlemeleri ve kararlarıyla birlikte mevzuatımız ve içtihatlar incelenmiştir. İnceleme sonucunda Kamu Denetçiliği Kurumu'na yapılacak bir başvurunun alternatif bir çözüm yolu olabileceği kanaatine ulaşılmıştır. Bu çerçevede mükelleflerin dava açmadan önce konuyu Kamu Denetçiliği Kurumuna taşıyarak idarenin konuyla ilgili olarak ikaz edilmesini ve mevzuat değişikliği önerisinde bulunulmasını talep etmelerinin mümkün olabileceği değerlendirilmektedir.

1. Giriş

İçtihat hukukunda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin¹ (AİHS) 6. maddesi kapsamında adil yargılanma hakkının (Yaltı, 2006: 81-82)² sadece mahkemelerde ve yargı aşamasının bütününde tanınan bir hak olduğu görüşü hâkimdir. Buna göre idarenin yürüttüğü inceleme, araştırma, soruşturma ve denetim faaliyetleri gibi yarı yargısal süreçlerde, sonunda ilgililerine cezai yahut idari yaptırım uygulanacak olsa dahi, söz konusu hakka tam olarak riayet edilmesine gerek bulunmamaktadır. Bu algıya özellikle Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin (AİHM) 1996 tarihli *Mialhe/ Fransa* kararının neden olduğu görülmektedir (Turinay, 2014: 335 vd.).

Oysa ki vergi davaları ile vergi incelemeleri arasında doğrudan bir bağ olması nedeniyle adil yargılanma hakkı vergilendirme sürecinin başından itibaren her

¹ İnsan Hakları ve Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Avrupa Sözleşmesi (AİHS) 4 Kasım 1950'de Roma'da imzalanmış ve 3 Eylül 1953'te yürürlüğe girmiştir. AİHS 59 maddeden ve ek protokollerden oluşur. Türkiye 18 Mayıs 1954'te sözleşmeyi onaylamış ve 28 Ocak 1987'de de bireysel başvuru hakkını tanımıştır. Mahkemenin zorunlu yargı yetkisi ise 28 Ocak 1990'da kabul edilmiştir. AİHS, Avrupa Konseyi üyesi 47 devlet tarafından onaylanmıştır.

² "Adil yargılanma hakkı sözleşmede kavram olarak tanımlanmamış bir haklar bütünüdür. Sayılan hak ve güvenceler bir bütün olarak adil yargılanmayı sağlamaya yönelmiştir. Adil yargılanma hakkı, adli mekanizmanın işleyiş ve organizasyonunda bireye bir dizi usuli güvence sağlayan bir haklar blokudur. (...) 6/1. Maddede adil yargılanma hakkının bazı unsurları açıkça, ancak tüketici olmayan biçimde belirtilmiştir: yargı yerinin tarafsız ve bağımsız ve yargılamanın adil ve aleni olması ve makul sürede yapılması gibi. Fıkranın saklı içeriği ise İHAM kararları ile somutlaşmaktadır. Bu çerçevede, adil yargılanma hakkı, mahkemeye başvurma hakkı, silahların eşitliği ilkesi, çelişmeli yargılama ilkesi ve susma hakkı gibi hak ve ilkeleri de içerir.6/2-3. Maddede ise ceza yargılamasında uyulması gereken asgari ilkeler sıralanır. Bunlar, masumiyet karinesine (6/2) ve sanık haklarına (6/3) ilişkindir."

aşamasında gözetilmelidir. Nitekim AİHM'nin vergi süreçleriyle ilgili kararları incelendiğinde arama, inceleme, raporlama gibi idari aşamaların tamamında adil yargılanma hakkının gözetilmesi gerektiği görülmektedir (Yaltı, 2016: 54).

Ayrıca çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde detaylı şekilde açıklanacağı üzere, vergi inceleme raporu ve vergi tekniği raporlarının vergi/ceza ihbarnamelerine eklenerek mükelleflere iletilmemesi AİHS madde 6(3)(a) ve (b) uyarınca adil yargılanma ve savunma hakkının bir parçası olan "**bilgi edinme ve dosyaya giriş hakkının**", bir diğer ifade ile "*kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden en kısa sürede haberdar olmak*" ve "*savunmasını hazırlamak için gerekli kolaylıklara sahip olmak*" hakkının ihlali niteliğindedir. Zira AB hukuku kapsamında söz konusu hak sadece adli süreçlerde değil, "**iyi yönetim hakkı**" kapsamında idari süreçlerde de ilgililere tanınması gereken bir haktır³ (Yaltı, 2006: 82- 100). Konuyla ilgili olarak Türkiye'deki yüksek mahkemelerce verilmiş kararlar mükelleflerin mağduriyetine yol açmaktadır. Söz konusu hak ihlalleri nedeniyle ortaya çıkan mağduriyetlerin engellenmesi için Kamu Denetçiliği Kurumuna başvuruda bulunularak Kurum tarafından vergi idaresinin konuyla ilgili ikaz edilmesi ve mevzuat değişikliği talep edilmesi yönteminin denenebileceği düşünülmektedir.

2. Vergi/Ceza İhbarnamelerine Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Eklenmemesi ile İlgili Yüksek Mahkeme Kararları

2.1. Danıştay VDDK Kararı

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK) 03.07.2019 tarihli, E.2019/559, K. 2019/437 sayılı kararında (Saban, 2020: 379), AİHM'nin 1996 tarihli *Mialthe/ Fransa* kararına (Yaltı, 2006: 128-130) atıfla, adil yargılanma hakkı değerlendirilirken sadece

³ AİHS'nin 6. maddesi lafzına göre adil yargılanma hakkının kapsamı medeni hak ve yükümlülüklerden doğan uyuşmazlıklar ile bir kişiye cezai alanda suçlamada bulunulması ile sınırlıdır. Bu doğrultuda geçmişte doktrinde hakkının kapsamının özel hukuk ve ceza hukukundan doğan davalar ile sınırlı olduğu, kamu ve/veya idare hukukuna genişletilemeyeceği yönünde tartışmalar yapıldığı görülmektedir. Özellikle 2000'li yılların başına kadar AİHM tarafından da idarenin takdir yetkisinden doğan uygulamaların ve vergi ödevi gibi vatandaşlık görevlerinin adil yargılanma hakkı kapsamı dışında tutulduğu görülmektedir. Fakat cezai alanda suçlanma kavramı kapsamına disiplin cezalarının ve kabahatlerin de dâhil edildiği ve bunların da adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirildiği anlaşılmaktadır. Belirtilen nedenlerle AİHM tarafından vergi asıllarına ilişkin uyuşmazlıklar adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmemektedir (Bkz. *Ferrazzini v. Italy*, 12.07.2001, *Bruno v. Sweden*, 28.08.2001). Fakat hukuka aykırı olarak uygulanan vergiler nedeniyle ortaya çıkan zararların giderilmesi için açılan maddi, manevi tazminat davaları (Bkz. *Editions Periscope v. France*, 26.03.1992; *Terem Ltd, Chechetkin and Olius v. Ukraine*, 18.01.2006) adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmektedir. Benzer şekilde vergi kabahatleri ve suçları ile ilgili olan uyuşmazlıklarda da adil yargılanma hakkına riayet edildiği görülmektedir (Bkz. *Bendenoun v. France*, 24.02.1994, *Janosevic v. Sweden*, 23.07.2002). Avrupa Birliği (AB) Hukukunda adil yargılanma hakkının idari süreçleri kapsamına almaması sebebiyle ortaya çıkan eksikliği gidermek amacıyla çalışmanın ilerleyen bölümlerinde daha detaylı şekilde incelenecek olan "iyi yönetim hakkının" ortaya çıkarıldığı ve 2009 yılında Lizbon Anlaşması ile söz konusu hakkın birlik hukuku içerisinde bağlayıcı hale getirildiği düşünülmektedir.

belirli bir hadiseye yahut usule değil, idari ve adli tüm aşamalara bakılarak kümülatif analiz yapılması gerektiğini ve idari aşamadaki şekli kusurun (vergi/ceza ihbarnamesine vergi inceleme raporu eklenmemesinin), ilk derece mahkemesi tarafından rapor talep edilip davacıya tebliğ edilerek adli aşamada giderilebileceği gerekçesi ile adil yargılanma hakkının ihlal edilmiş sayılmayacağını belirtmiştir⁴ (Yavaşlar vd., 2018: 265). Söz konusu kararda adil yargılanmanın idare tarafından değil mahkeme tarafından gözetilecek bir hak olduğu vurgulanarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 35. maddesinin son fıkrasına aykırı şekilde vergi inceleme raporlarının "vergi/ceza ihbarnameleri" ile birlikte mükelleflere tebliğ edilmemesinin söz konusu hakkın ihlali anlamına gelmeyeceği ifade edilmiştir. Keza Danıştay VDDK'nın 10.02.2016 tarihli ve E.2016/82, K. 2016/83 sayılı kararı ile Danıştay 3. Dairesi'nin 26.09.2017 tarihli, E. 2016/ 2949, K. 2017/6117 sayılı kararı da aynı yöndedir (Topçu, 2016: 336).

Oysaki yine Danıştay VDDK, yukarıda belirtilen kararlarla çelişkili olarak, 2014 senesinde vergi tekniği raporlarının "vergi/ceza ihbarnamelerine" eklenmemesinin savunma hakkının ihlali olarak değerlendirilmesi gerektiğini belirten başka bir karar vermiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun bahsi geçen 18.06.2014 tarihli ve E.2014/304, K.2014/563 sayılı kararında, sahte belge düzenlediği iddia edilen mükellef hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu ve vergi/ceza ihbarnamelerinin dayanağı olan vergi tekniği raporunun, mükellefe dava açmadan önce tebliğ edilmemesi ve mükellefin dava açmadan önce dosyaya giriş taleplerinin de ilgili idare tarafından kabul edilmemiş olmasının, (söz konusu rapor dava açıldıktan sonra mahkemeye sunulmuş olsa bile) davacı mükellefin hangi "suç ile isnad edildiğini öğrenme ve savunma hakkını" ihlal ettiğine karar vermiştir⁵. Nitekim Danıştay 7. Dairesi'nin 25.05.2016 tarihli, E. 2016/2220, K. 2016/4758 sayılı kararı da aynı yöndedir (Topçu, 2016: 336).

⁴ Aksi yönde bir karar için bkz. Danıştay 9. Dairesinin, 05.11.2009 tarihli, E. 2008/3530, K. 2009/3998 sayılı kararı. "Danıştay kararlarına göre tarhiyatın dayanağı inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesinin ihbarnamenin hukuken geçerli olmasının ön koşulu olduğu, bu durumun esasa etkili ihbarnameyi hükümsüz kılacak nitelikte bir usul hatası olduğu sonucuna varıldığından dava konusu cezalı tarhiyatta isabet görülmediği..."

⁵ "Petrol ürünleri imalat ve ticari faaliyetinde bulunan davacı hakkında, kaçak akaryakıt satışı ve komisyon karşılığı sahte fatura düzenleme işiyle uğraştığı yolunda düzenlenen 17.6.2011 günlü ve VDENR-2011-1273/60 sayılı Vergi Tekniği Raporu'na göre düzenlenen vergi inceleme raporları uyarınca yapılan cezalı vergilendirmenin kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. İncelenen dosyada, davacıya anılan vergi tekniği raporuna atıfla düzenlenen vergi inceleme raporlarının tebliğ edildiği, ancak tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgelerin gösterildiği davacı hakkında düzenlenmiş vergi tekniği raporunun tebliğ edilmediği anlaşılmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 34'üncü maddesinin, ikmalen ve resen tarh edilen vergilerin ilgisine ihbarnameyle tebliğ edilmesine ilişkin düzenlemesine bağlı olarak, izleyen 35'inci maddesinin ikinci fıkrasında varsa takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye eklenmesini öngören düzenlemesi, talep veya dava hakkının gereği gibi kullanılmasını amaçlamaktadır. Buradan, mükelleflerin uzlaşma, dava açma ve savunma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri için tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma nedeniyle matrah farkının tespitine ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklamaları içeren takdir komisyonu kararının, vergi inceleme raporunun ve tarhiyata dayanak alınan mükellef adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi gerekmektedir.

2.2. Anayasa Mahkemesi Kararı

Danıştay VDDK'nın 2019 yılında vermiş olduğu karara benzer şekilde Anayasa Mahkemesi de (AYM) 2016/12198 başvuru numaralı kararında, vergi idaresinin sahte belge kullanılması nedeniyle kestiği vergi cezasının dayanağını teşkil eden "vergi tekniği raporunun" ilgisine dava açılmadan önce tebliğ edilmemesinin adil yargılanma hakkını ihlal etmeyeceğine karar verilmiştir.

Bilindiği gibi VUK kapsamında yapılan vergi incelemeleri neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporlarına ek olarak vergi tekniği raporları⁶ hazırlanmaktadır. Uygulamada sahte belge düzenleyen mükellefler hakkında hazırlanan vergi tekniği raporlarının, bu belgeleri kullanan diğer mükellefler hakkında yapılan incelemeler neticesinde oluşturulacak vergi inceleme raporlarına, sahte belge düzenleyen mükellefin mahremiyet hakkının⁷ korunması bahanesiyle ek yapılmadığı, söz konusu vergi tekniği raporunda, mükellefin mal veya hizmet alış ve satışı yaptığı diğer mükelleflerin ayrıntılı bilgilerine de yer verildiği gerekçesi ile raporun diğer bir mükellefe tebliğ edilmesinin vergi mahremiyeti ihlaline yol açacağı ileri sürüldüğü ve konunun yüksek yargıya taşınan bir hukuki problem haline geldiği anlaşılmaktadır.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin 57(4)'üncü maddesine göre "**Sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen Vergi Tekniği Raporunun başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu Vergi Tekniği Raporu, sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek vergi inceleme**

Bu durumda, davacının hangi suç ile isnad edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkı elinden alındığı gibi kendisine ait bilgilerin verilmemesi, 213 s. Kanunun "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5'inci maddesi kapsamında da değerlendirilemeyeceğinden, sadece vergi ve ceza ihbarnamesiyle vergi inceleme raporu tebliğ edilmek suretiyle, işlemlerin dayanağı mükellef adına düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesi davacı hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğu halde, davacının bu konudaki iddiaları gözetilmeden davanın esası incelenerek verilen karar hukuka uygun görülmediğinden bozulması gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle, Ankara 3. Vergi Mahkemesi, 7.3.2014 günlü ve E:2014/576, K:2014/304 sayılı ısrar kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 18.06.2014 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi."

⁶ RG sayı 28101, 31.10.2011, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 57/3 maddesinde Vergi Tekniği Raporunun hangi durumlarda düzenleneceği belirtilmiştir. Buna göre, "Yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu düzenlenebilir. Bu raporlar, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturur."

⁷ Vergi mahremiyeti VUK'nun 5'inci maddesi ile mükelleflere tanınan bir haktır. Söz konusu madde şu şekildedir: "Aşağıda yazılı kişiler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kişilerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler."

raporlarına ek yapılmaz. Ancak, sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenecek vergi inceleme raporlarında, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair Vergi Tekniği Raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verilir."

Yönetmelik düzenlemesi nedeniyle sahte belge düzenleyenler hakkında oluşturulan Vergi Tekniği Raporlarının (VTR) bu belgeleri kullananlar için düzenlenecek Vergi İnceleme Raporlarına (VİR) ek yapılma imkânı bulunmamaktadır. Fakat ilgili Yönetmelik hükmüne göre düzenlenecek VİR'lerde, anılan VTR'lerde yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı bir şekilde yer verilmesi gerekmektedir. Uygulamada ise, yönetmelik hükmünün aksine, VİR'lerde söz konusu VTR'lerin içeriğine yeterince detaylı şekilde yer verilmediği ve uyuşmazlıkların tam da bu sebeple ortaya çıktığı görülmektedir⁸ (Baykara, 2014: 65-66).

Anayasa Mahkemesi'nin yukarıda belirtilen kararına konu olan olayda da ilgili mükellefe VUK m. 359(2) uyarınca tedarikçisinin düzenlediği sahte belgeyi bilmeden kullanma suçu isnad edildiği halde, tedarikçi şirket hakkında oluşturulan VTR'nin mükellefle ilgili bölümlerinin vergi ceza ihbarnamesi ile birlikte tarafına gönderilmediği, söz konusu VTR'den de ihbarnamede sadece birkaç cümle ile bahsedildiği iddia edilmiştir.

Mükellefin yapılan işleme karşı açtığı davada mahkemenin nihai kararını vermesinden 3 gün önce VTR ilgili vergi idaresi tarafından dosyaya sunulmuştur. 3 gün gibi kısa bir süre içerisinde davacının VTR'yi görüp hakkında görüşlerini mahkemeye sunma imkânı olmamıştır. Fakat Mahkeme sahte belge kullanıldığı yönünde oluşturduğu nihai kararında VTR içeriğinden bahsetmiştir.

Bunun üzerine davacı ilk derece kararı aleyhine Bölge İdare Mahkemesinde (BİM) istinaf talebinde bulunmuştur. Davacı istinaf dilekçesinde nihai kararlar ilgili yeni bir husus belirtmeksizin, VTR'nin kendisine gösterilmediğini ifade etmiş ve ilk derece mahkemesi önünde ileri sürdüğü tüm iddia ve savunmalarını tekrar etmiştir. Yargılama sonunda BİM davacıyı haksız görerek ilk derece vergi mahkemesi kararını onamıştır. BİM kararı üzerine konu 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) m. 46 ile belirtilen temyiz sınırının altında kaldığı için Anayasa Mahkemesi önüne bireysel başvuru yolu⁹ ile gelmiştir.

⁸ "Sahte belge kullanma nedeniyle mükellef veya tüzel kişilerin yetkilileri hakkında açılan ceza davalarında da VTR sorunu bulunmaktadır. Öncelikle, vergi suçu raporu C. Savcılığına gönderilirken, bu rapora VTR'lerin de eklenmesi gerekirken bu yapılmamaktadır. C. Savcılığı aşamasında bilirkişi incelemesi yapılabilir ve çoğunlukla da yapılmaktadır. Bu durumda bilirkişiler, VTR'leri görmeden rapor yazmakta, Savcılık da VTR'leri görmeden, yani eksik soruşturma sonucu dava açmaktadır. Bu durumda, mahkeme CMK 174'üncü madde gereği "iddianamenin iadesi" kurumunu işletebilir, ancak şimdiye kadar bunu yapan mahkemeye rastlamadık. Mahkeme genellikle VTR'leri istemekte ve doğal olarak Maliye bu raporları ibraz etmektedir. Ancak VTR'lerin sağlanması üç-beş celse sürmektedir. Zamanaşımı süresi 5, uzamış zamanaşımı da 7,5 yılken birçok dava sırf VTR'ler temin edilemediği için zamanaşımına uğramaktaydı. Görüldüğü gibi VTR'nin elde edilmesi ceza mahkemesinde de sorundur."

⁹ Bkz. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mahkeme/gorev-ve-yetkileri/bireysel-basvuru/> (16.02.2021). Anayasa'da temel haklarla ilgili "evrensel ölçütlere" atıf yapan değişikliklerin son halkasını ise, 2010

AYM kararında VTR'nin davacıya tebliğ edilmemesinin adil yargılanma hakkını ihlal etmediği ifade edilmiştir. Zira karara göre içeriğinde gizli nitelikli ticari sırlar bulunan VTR'nin davacıya tebliğ edilmemesinin sebebi üçüncü kişi konumundaki mükellefin vergi mahremiyetinin korunmasıdır. Ayrıca söz konusu VTR'nin ilk derece mahkemesine sunulmuş ve bu mahkemenin verdiği nihai kararda detaylıca ele alınmış olması mükellefin savunma hakkının sınırlanmasını dengeleyen bir husus olarak değerlendirilmiştir. Yine aynı kararda benzer durumlarda ilgili belgelerin **başvurucular tarafından bilinmesinde sakınca görülen kısımlarının karartılarak belgelerin kendilerine verilmesinin** ya da mahkeme kaleminde inceleme fırsatının sunulmasının diğer telafi edici imkânlar olarak değerlendirilebileceği ifade edilmiştir.

AYM kararında VTR içeriğinin vergi mahkemesinin kararında teferruatlı biçimde ele alındığı belirtilmiştir. Dolayısıyla davacının raporun içeriği hakkında bilgi sahibi olmadığı iddia edilemez. Ayrıca davacının ilgili kararda yer alan tespitlere karşı iddialarını istinaf aşamasında ileri sürme imkânı olduğu halde bunu yapmadığı; davacının istinaf başvurusunda yalnızca vergi mahkemesindeki iddialarını tekrarlayıp yeni bir şey söylemediği için kusurlu olduğu ifade edilmiştir. Sonuç olarak AYM kararına göre yargılamadaki bir eksik yine yargılama süreci içinde telafi edildiği müddetçe adil yargılanma hakkı ihlal edilmiş olmayacaktır. Önemli olan eksikliğin bir bütün olarak yargılamanın hakkaniyetini etkilemesidir.

Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde daha detaylı şekilde açıklayacağımız üzere adil yargılanma ve savunma hakkı, sadece yargılama aşamasında değil aynı zamanda iyi yönetim ilkeleri gereği tüm idari süreçlerde de dikkate alınması gereken bir haktır. Zira aleyhine idari işlem yapılan kişilerin idari süreçler içerisinde kullanabilecekleri pişmanlık¹⁰, taahhüt¹¹, uzlaşma, indirim vb. farklı hakları olabilmektedir. Vergi hukukunda da mükelleflerin yargıya gitmeden önce uzlaşma veya indirim talep etme hakları bulunmaktadır. Mükelleflerin VTR içeriğinden haberdar olmadan ve neyle

yılında 148'inci maddede yapılan Anayasa değişikliğiyle Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolunun açılması oluşturmuştur. Bireysel başvurunun uygulamaya geçirilmesiyle, kamu gücünü kullanan kişi ve kurumların sebep olduğu hak ihlallerine karşı 23 Eylül 2012 tarihinden itibaren anayasal yargı denetimi başlatılmıştır.

¹⁰ Örneğin rekabet hukukunda pişmanlık müessesesi bulunmaktadır. Pişmanlık uygulamasının sınırları 15.02.2009 tarihli, 27142 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren "Kartellerin Ortaya Çıkarılması Amacıyla Aktif İşbirliği Yapılmasına Dair Yönetmelik" ile çizilmiştir. Söz konusu Yönetmeliğin amacı, "4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanunun 4'üncü maddesinde yasaklanmış olan kartellerin ortaya çıkarılması amacıyla Rekabet Kurumuyla aktif işbirliği yapan teşebbüsler ile teşebbüs yöneticileri ve çalışanlarına, aynı Kanunun 16 ncı maddesinde belirtilen para cezalarının verilmemesine veya verilecek cezalarda indirim yapılmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir."

¹¹ 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'un 43. maddesine 16.06.2020 tarihinde 7246 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi ile yapılan değişiklikle taahhüt mekanizması getirilmiştir. Buna göre "yürütülmekte olan bir önaraştırma ya da soruşturma sürecinde 4'üncü veya 6'ncı madde kapsamında ortaya çıkan rekabet sorunlarının giderilmesine yönelik olarak ilgili teşebbüs ya da teşebbüs birliklerince taahhüt sunulabilir. Kurul söz konusu taahhütler yoluyla rekabet sorunlarının giderilebileceğine kanaat getirirse bu taahhütleri ilgili teşebbüs ya da teşebbüs birlikleri açısından bağlayıcı hale getirerek soruşturma açılmamasına veya açılmış bulunan soruşturmaya son verilmesine karar verebilir."

suçlandığını bilmeden diğer idari haklarını kullanmak konusunda bir seçim yapmaları imkânsızdır. Dolayısıyla, VTR'deki iddiaların öğrenilmesi yargı aşamasından önce mükellef haklarının kullanabilmesi açısından zaruri görülmektedir¹² (Baykara, 2014: 63).

Ayrıca her ne kadar AYM kararına konu spesifik vakıa bakımından istinaf yolu açık olsa da diğer her durumda istinaf imkânı bulunmayabilecektir. Zira bilindiği üzere 2021 itibarıyla 7000 TL'nin altında olan vergi mahkemesi kararları İYUK m. 45'te belirtilen eşğin altında kaldığı için istinafa gitmeksizin kesinleşmektedir. Dolayısıyla AYM konusu olayda dava istinaf sınırının altında kaldığı için ilk derece kararından sonra kesinleşmiş olsa idi, AYM'nin yine benzer yönde bir karar verip vermeyeceği merak konusu olmaktadır. Zira kararda adil yargılanma hakkının "yargılamanın bütünü" gözetilerek ele alınması gerektiği ifade edilmiştir. Fakat ilk derece mahkemelerinde kesinleşen kararlar bakımından istinafta telafi edilemeyecek bir durum ortaya çıkmaktadır. Bu noktada adil yargılanma hakkının yargılamanın bütününde değil, "her bir aşamasında" dikkate alınacağına kabul edilmesi daha doğru olacaktır (Ergin, 2020).

3. Savunma ve Adil Yargılanma Hakkı

3.1. Genel Olarak

Adil yargılanma hakkı Türk hukukunda 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 36. maddesi kapsamında değerlendirilmektedir. Madde metninde herkesin meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olduğu belirtilmekte fakat bu hakkın ne olduğu ve kapsamı hakkında bilgi verilmemektedir.

1982 Anayasası'nın 36'ncı maddesine, 03.10.2001 tarihinde 4709 sayılı Kanun'un 14. maddesi ile yapılan değişiklik ile "savunma" ibaresinden sonra gelmek üzere "ile adil yargılanma" ibaresi eklenmiştir. Belirtilen Anayasa değişikliğinin genel gerekçesinde AB'ne tam üyelik sürecinde gerekli yasal düzenlemelerin yapılması ile çağdaş demokratik standartlara ve evrensel normlara uygun insan haklarının ve hukukun üstünlüğünün öne çıkarılmasının amaçlandığı görülmektedir. Madde gerekçesinde ise, AİHS'nin 6. maddesine uygun olarak adil yargılanma hakkının sağlanmasının istendiği ifade edilmiştir.

Yine Anayasa'da 07.05.2004 tarihli ve 5170 sayılı Kanun ile 90'uncü maddede yapılan değişiklik uyarınca iç-dış hukuk çatışmasında AB'ye uyum için Milletlerarası Anlaşmaların esas alınması kabul edilmiştir. 2004 yılının Mayıs ayında yapılan değişikliklerin genel gerekçesi olarak da AİHS'e ve evrensel olarak kabul görmüş temel

¹² "VTR'nin en geç ihbarname ekinde mükellefe tebliği hukukun gereğidir. İşlemin asıl sebebinin içeren VTR'nin dava aşamasında mahkemeye ibrazı, özellikle uzlaşma imkânı olan hallerde, tarh aşamasındaki mükellef haklarını geri getirmeyecektir. Verginin tarhı aşamasında mükellefin dava açmak, bazı durumlarda uzlaşmaya başvurmak veya en azından VUK 376. md. ye göre cezalarda indirim hakkından birini seçme imkânı mevcuttur. Oysa dava açmak için haklı olmak yetmez. Gerekli savunma araçlarına da sahip olmak gerekir. VTR'nin ihbarnameye eklenmemesi, sayılan üç haktan birini seçme imkânını ortadan kaldırmaktadır."

hak ve hürriyetler ile bu konuda AB tarafından kabul edilmiş standartlara ulaşılması olarak gösterilmiştir¹³ (Gerek & Aydın, 2004: 226).

3.2. AB Hukukunda İyi Yönetim kapsamında Bilgi Edinme ve Dosyaya Giriş Hakkı

AB hukukunda "dosyaya erişim hakkı" kavramı 1990'ların sonlarında ilk kez yüksek mahkemelerin (Avrupa Birliği Adalet Divanı ve Genel Mahkeme) rekabet hukukuna ilişkin içtihatları ile ortaya çıkmış (Khan & Kerse, 2012: 214) ve daha sonra da gümrük hukuku¹⁴ gibi idare hukukunun diğer alanlarına da genişlemiş bir kavramdır. Hali hazırda AB rekabet hukukunda söz konusu hak 1/2003 sayılı Konsey Tüzüğü'nün 27(2) maddesi¹⁵ ile korunmaktadır. Genel Mahkeme'ye göre dosyaya erişim hakkı, savunma hakkının ayrılmaz bir parçasıdır (Tridimas, 2017: 398) ve dinlenilme hakkı kapsamında değerlendirilmektedir¹⁶. Günümüzde dosyaya erişim hakkı iyi yönetim hakkı¹⁷ kapsamı dâhilinde (Güzel & Odyakmaz, 2017: 13-14); AB Temel Haklar

¹³ TBMM Tutanak Dergisi, Dönem: 22, Cilt: 48, Yasama Yılı: 2, 83. Birleşim, "Bir taraftan hayat hakkının, demokratik toplumun temel değeri olduğunu ve ölüm cezasının kaldırılmasının, bu hakkın korunması ve tüm insanların doğuştan gelen onurunun bütünüyle ve bu tanınması için elzem olduğunu vurgulayan ve ülkemizde de imzalanan İnsan Haklarını ve Temel Özgürlükleri Koruma Avrupa Sözleşmesi'ne ek 13 nolu protokol gereğince ölüm cezasının kaldırılmış olması; diğer yandan dünyada, gelişen yeni demokratik açılımlara uyum sağlanması açılıma uygun bir şekilde temel hak ve hürriyetlerin, evrensel düzeyde kabul edilmiş standart ve normlar ile Avrupa Birliği kriterleri seviyesine çıkarılması amacıyla kanunlarımızda düzenlemeler yapılması ihtiyacı temel yasamız olan Anayasa'da da değişiklikler yapma zorunluluğu doğurmuştur".

¹⁴ Judgment of the Court of First Instance (GC) of 19 February 1998, T-42/96, *Eyckeler and Malt AG v. Commission*.

¹⁵ (EC) No 1/2003 sayılı, 16 Aralık 2002 tarihli Anlaşmanın 81 ve 82'inci maddelerinde belirtilen rekabet kurallarının uygulanmasına ilişkin Konsey Tüzüğü, OJ L 1/1, 04.01.2003. "**2. İdari süreçlerde tarafların savunma haklarına tam olarak riayet edilmelidir. Taraflara Komisyon nezdinde tutulan dosyaya erişim yetkisi tanınmalıdır. Fakat bu yetki diğer teşebbüslerin ticari sırlarının korunmasına ilişkin meşru menfaatleri ile sınırlıdır. Dosyaya erişim hakkı gizli bilgiler ve Komisyon ile Üye Devlet rekabet otoritelerinin iç yazışmalarını kapsamaz. Bu hak özellikle Komisyon ile Üye Devlet Rekabet Otoriteleri arası yazışmalar ile 11 ve 14. Maddeler uyarınca hazırlanan belgeleri de kapsayacak şekilde genişletilemez. Bu paragrafta belirtilen hiçbir ifade Komisyon'un belirli bir ihlali kanıtlanması için belirli bilgileri kullanmasını ve ifşa etmesini engelleyemez.**" <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003R0001&from=en>, (16.02.2021).

¹⁶ Judgment of the Court of First Instance (GC) of 29 June 1995, T-30/91, *Solvay v. Commission*; Judgment of the Court of First Instance (GC) of 29 June 1995, T-36/91, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) v. Commission*.

¹⁷ İyi yönetim bireylerin temel hak ve hürriyetlerini koruyup gözeten, haklı beklentileri karşılayan, güvenilen ve şeffaf bir idaredir. İyi yönetim hakkı ilk kez Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesinin 28 Eylül 1977/31sayılı tavsiye kararı ile kabul edilmiştir. Söz konusu kararda bireyin idare karşısında korunması başlığı altında bireylerin kendileri hakkında bir karar alınmadan önce dinlenilmeleri gerektiği, idari kararlara katılma haklarının olduğu, bilgi kaynaklarına erişebilecekleri, hukuki yardım alabilecekleri, idari işlemlerin gerekçeli olmasının esas olduğu ve idari işleme karşı başvuru yollarının neler olduğunun belirtilmesi gerektiği ifade edilmiştir ve kararda Üye Devletlerin iç hukuklarında bu ilkelere uymaları tavsiye edilmiştir. ABİDA'nın 263 ve 228'inci maddeleri uyarınca iyi yönetim kurallarına uyulmaması halinde AB vatandaşlarının ilgili kurum veya kuruluşlar aleyhine yargı yoluna başvurma yahut Ombudsman'a şikâyet etme hakları bulunmaktadır. Ayrıca 2007 yılında AB Bakanlar Komitesi CM/Rec (2007)7 sayı ile yayınlamış olduğu tavsiye kararında Üye Devletler tarafından uyulacak iyi

Bildirgesinin¹⁸ 41(2)(b) maddesinde düzenlenmektedir (T.C. AB Bakanlığı, 2013). Söz konusu maddeye göre herkes idari makamlarca kendisi hakkında tutulan dosyalara erişim hakkına sahiptir. Fakat söz konusu hak başkalarının gizlilikle ilgili meşru menfaatleri ile mesleki ve ticari sırlarının korunması ile sınırlıdır. Buna göre dosyaya erişim hakkının sınırı gizlilik ile mesleki ve ticari sırların korunması olarak karşımıza çıkmaktadır (Craig, 2014: 1082).

Bildirgenin yukarıda belirtilen 41(2)'inci maddesi ile 42. maddesi birbiriyle karıştırılmamalıdır. 41(2)'inci madde AB kurumlarında tutulan belirli bir kişiyle ilgili dosyaların yani bilgi ve belgelerin savunma hakkı kapsamında sadece ilgisine açılmasını konu edinirken Temel Haklar Bildirgesinin 42. maddesi ile Avrupa Birliği'nin İşleyişine Dair Anlaşma'nın (ABİDA)'nın 15(3)'üncü maddeleri ise AB kurum, ofis ve ajanslarının çalışmalarını şeffaf bir şekilde yürütmeleri ile ilgili olup anılan kuruluşlar bünyesinde tutulan tüm evrak ve dosyaların genel olarak kamuya açılmasıyla, bir diğer ifade ile kamunun bilgi edinme hakkı ile ilgilidir.

AB kurumlarında tutulan belgelerin alenen kamuya açılması daha sıkı şartlara tabidir. ABİDA'nın 15'inci maddesi uyarınca belgelerin hangi ilke, şart ve sınırlamalar kapsamında kamuya açılabileceğini Avrupa Parlamentosu ve Konseyi çıkaracağı Tüzüklerle belirleyecektir. Konsey konuyla ilgili 1049/2001 sayılı bir Tüzük çıkarmıştır. Bu noktada anılan Tüzüğün İstisnalar kenar başlıklı 4. maddesi¹⁹ uyarınca kamunun bilgi

yönetim ilkelerinin neler olduğuna detaylı bir şekilde yer vermiş ve kararın ekinde örnek nitelikte "Avrupa Doğru İdari Davranış Yasası'na" yer vermiştir. Bkz: <https://www.ombudsman.europa.eu/lv/publication/tr/3510>, <https://rm.coe.int/cmrec-2007-7-of-the-cm-to-ms-on-good-administration/16809f007c>, (16.02.2021).

¹⁸ 8 Aralık 2000 tarihinde gerçekleştirilen Nice Zirvesi'nde katalog olarak ilan edilen Avrupa Birliği Temel Haklar Bildirgesi'ne, 1 Aralık 2009 tarihinde yürürlüğe giren Lizbon Antlaşmasıyla, Avrupa Birliği Antlaşmalarıyla aynı hukuki değere sahip bir düzenleme olarak bağlayıcı nitelik kazandırılmıştır. AB Antlaşmasının 6. maddesinde zikredilen AB Temel Haklar Bildirgesi AB katılım sürecindeki ülkeler bakımından dikkate değer bir insan hakları kataloğu ve standardı oluşturmaktadır. Söz konusu 6. maddenin ilk paragrafında "Birlik, Antlaşmalar ile aynı hukuki değere sahip olan ve 12 Aralık 2007 tarihinde Strazburg'da uyarlandığı şekliyle, 7 Aralık 2000 tarihli Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı'nda yer alan hakları, özgürlükleri ve ilkeleri tanıır" ve son paragrafında "Avrupa İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunması Sözleşmesi tarafından güvence altına alınan ve üye devletlerin ortak anayasal geleneklerinden kaynaklanan temel haklar, Birlik hukukunun genel ilkelerinin parçasıdır" ifadelerine yer verilmektedir. Temel hak ve özgürlüklere saygı Türkiye'nin de AB üyeliği için belirleyici unsurdur. Bu husus Türkiye-AB ilişkilerinde sürekli şekilde ön planda olmuş, 1980 askeri darbesi sonrası gerçekleştirilen hukuka aykırı ve keyfi uygulamalar AB'nin Türkiye ile ilişkileri dondurmasının temel nedenini teşkil etmiştir. Yine 1987 yılında yapılan üyelik başvurusunun o dönemde olumlu yanıtlanmamasının nedenleri arasında Türkiye'deki siyasal durum ve insan hak ve temel özgürlüklerin korunmasındaki yetersizliklere işaret edilmiş, 1997 yılında AB'nin genişleme stratejisinde Türkiye'ye aday ülke olarak yer verilmemesine neden olarak ise yine en başta insan hak ihlalleri gösterilmiştir. İzah olunan önem nedeniyle AB'nin Türkiye için yayımladığı belgeler ve değerlendirmelerde en fazla dikkat çekilen alan insan hakları ve temel özgürlüklerdir. Bu nedenle, Türkiye'nin 2000'lerde yoğun reform çabasına girdiği alanların başında da temel hak ve özgürlüklerin güçlendirilmesi gelmektedir.

¹⁹ "Madde 4 İstisnalar

1. Kurumlar belirli bir belgeye erişimi aşağıda belirtilen hususların korunması amacıyla reddedebilirler:
(a) Belirtilen bir kamu yararı olması:

— kamunun güvenliği

edinme hakkı özellikle ilgili kuruluşlar tarafından yürütülen denetim, inceleme ve soruşturmaların korunması amacıyla sınırlandırılacaktır²⁰.

3.3. Türk Hukukunda İyi Yönetim Kapsamında Bilgi Edinme ve Dosyaya Giriş Hakkı

Her ne kadar ABİDA ve dolayısıyla AB Temel Haklar Bildirgesi Türkiye için doğrudan bağlayıcı hukuk kaynakları olmasa da ülkemizde AB hukukuna kayıtsız kalınmamasında fayda vardır. Zira Anayasa'da 2001 ve 2004 yıllarında AB hukukuna uyum amacıyla yapılan değişiklikler kanun koyucunun bu yöndeki iradesini göstermektedir. Ayrıca Türkiye ile AB arasında Gümrük Birliği'ni oluşturan 5 Mart 1995 tarihinde alınan 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı (OKK) ve 12 Eylül 1963 tarihli Ankara Anlaşması'nın 10. maddesi nedeniyle Türkiye'nin AB ile olan ticareti sebebiyle AB hukuk sistemine uyum göstermesi gerekmektedir (Aslan, 2020: 73). Bu kapsamda Ankara Anlaşması ve 1/95 sayılı OKK uyarınca Türkiye'nin AB rekabet hukuku, fikri ve

— savunma ve askeri konular

— uluslararası ilişkiler

— Topluluğun veya belirli bir Üye Devletin finans, para veya ekonomi politikası

(b) Özellikle Topluluğunun kişisel verilerin korunması mevzuatına uygun şekilde gizliliğinin veya bireyin bütünlüğünün korunması

2. Kurumlar (ilgili belgelerin ifşa edilmesinde daha üstün bir kamu yararı yoksa) erişimi aşağıda belirtilen hususların korunması amacıyla reddedebilirler:

— Gerçek veya tüzel bir kişinin mülkiyet hakkı dahil ticari menfaatleri

— Mahkeme süreçleri ve hukuki danışmanlık

— İnceleme, soruşturma ve denetimler

3. Belirli bir kurumun iç işlerinde kullanılmak üzere hazırlanmış olan ya da belirli bir kurum tarafından tebliğ alınan fakat söz konusu kurumun kendi vereceği kararda kullanılmayacak olan bir belgeye erişim talep edildiğinde (belgenin ifşa edilmesinde daha üstün bir kamu yararı yoksa) ilgili kurumun karar alma sürecinin ciddi bir şekilde zarar göreceği gerekçesi ile anılan belgeye erişim talebi reddedilebilir.

Danışmanlık kapsamında hazırlanan ve ilgili kurumun iç işlerinde kullanılması için görüşler içeren belgelere erişim talepleri, ifşa edilmelerinde daha üstün bir kamu yararının bulunmaması durumunda ve ilgili kurumun karar alma süreçlerini ciddi şekilde olumsuz etkileyeceğinde, kararın alınmasından sonraki aşamada dahi reddedilebilir.

4. Üçüncü kişilerle ilgili belgeler hakkında ise, (belgelerin ifşa edilmelerinin mümkün olup olmadığı açıkça anlaşılamiyorsa) ilgili kurumun söz konusu üçüncü kişilere 1. ve 2. Paragraflarda belirtilen istisnaların uygulanma alanı olup olmadığını anlamak amacıyla danışması gerekir.

5. Belirli bir üye devlet kurumlarının kendisinden izin alınmaksızın kendisinden türemiş olan belgeleri ifşa etmemesini talep edebilir.

6. Talep edilen belgelerin sadece belirli bölümleri belirtilen istisnalar kapsamında ise geri kalan kısımlarının ifşa edilmesi gerekir.

7. 1 ila 3. paragraflar arasında belirtilen istisnalar ilgili belgenin içeriğine göre haklı görülecek süre boyunca uygulanır. İstisnaların uygulanma süresi azami 30 yıldır. Fakat belgelerin gizlilik ve ticari menfaatlerle ilgili istisnalar kapsamına girmesi veya hassas nitelikte olması halinde ve gerekli görülmesi durumunda süre 30 yıldan sonra da devam eder."

²⁰ Policy Department for Budgetary Affairs Directorate General for Internal Policies of the Union (2017), The protection of the procedural rights of persons concerned by OLAF administrative investigations and the admissibility of OLAF Final Reports as criminal evidence, PE 603.790, Brussels. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2017/603790/IPOL_IDA\(2017\)603790_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2017/603790/IPOL_IDA(2017)603790_EN.pdf), (16.02.2021).

sınai mülkiyet hukuku vb. gibi mali konularda da AB mevzuatına uyum yükümlülüğü doğmuştur²¹.

Bu doğrultuda esasen AB hukuku düzenlemelerinin Türk iç hukukunda mevzuat çalışmaları yapılırken dikkate alındığı görülmektedir. Aksi bir durum ülkemizin Ankara Anlaşması ve OKK uyarınca üstlendiği yükümlülüklerini yerine getirmemesi anlamına gelecektir ve Anayasa'nın 90(5)'inci maddesine²² de aykırılık teşkil edecektir.

3.3.1. Bilgi Edinme Hakkı

Bir önceki bölümde belirtilen nedenlerle önce 2003 yılında, EC No 1049/2001 sayılı, 30 Mayıs 2001 tarihli, Avrupa Parlamentosu, Konseyi ve Komisyonu belgelerinin kamusal erişimi hakkında Tüzük hükümlerini esas alan, 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu'nun, Bilgi Edinme Hakkı Kanununun Uygulanmasına İlişkin Esas ve Usuller Hakkında Yönetmelik'in ve İçişleri Bakanlığınca Bilgi Edinme Hakkı Kanununun Uygulanması ile İlgili Olarak Yürütülecek İşlemlere İlişkin Yönerge'nin²³ çıkarıldığı görülmektedir.

Bilgi edinme hakkı, "gerçek ve tüzel kişilerin kamu kurum ve kuruluşlarının görevleri icabı elde ettikleri bilgilere erişim hakkı" olarak tanımlanabilir. Bu hak, ilgililer tarafından idareye yapılacak bilgi edinme başvuruları dışında, idarenin kendi takdiri ile erişime açtığı bilgi ve belgeleri de kapsar. Bilgi edinme hakkı kapsamında yapılan bir başvurunun reddedilmesi halinde, ret kararının gerekçesinin, karara karşı başvuru yollarının ve sürelerinin başvuru sahibine bildirilmesi zorunludur. Bilgi edinme başvurularının idare tarafından reddedilebilmesi için yalnızca ilgili mevzuatta belirtilen istisnaların gerçekleşmiş olması gerekir (BEDK, 2015).

Bilgi Edinme Kanunu'nun 9'uncu maddesine göre "**istenen bilgi veya belgelerde, gizlilik dereceli veya açıklanması yasaklanan bilgiler ile açıklanabilir nitelikte olanlar birlikte bulunuyor ve bunlar birbirlerinden ayrılabilir, söz konusu bilgi veya belge, gizlilik dereceli veya açıklanması yasaklanan bilgiler çıkarıldıktan sonra başvuranın bilgisine sunulur ve ayırma gerekçesi başvuruya yazılı olarak bildirilir.**" Yine söz konusu Kanun'un 21'inci maddesi uyarınca üçüncü kişilere ait kişisel veriler, mesleki, ekonomik, özel hayata ilişkin yahut gizli bilgiler söz konusu kişilerin açık yazılı rızaları alınmak suretiyle kamuya açıklanabilir.

Benzer şekilde 22'inci maddede de gizliliği talep edilmemiş olan üçüncü kişilere ait ticari sır niteliğinde bilgilerin kamu kurum ve kuruluşları tarafından kamuya açılacağı ifade edilmektedir. Bilgi Edinme Kanunu'nun 14. maddesi ile Bilgi Edinme

²¹ https://www.ab.gov.tr/gumruk-birligi_46234.html, (16.02.2020).

²² "Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır."

²³ <https://www.icisleri.gov.tr/illeridaresi/i-isleri-bakanliginca-bilgi-edinme-hakki-kanununun-uygulanmasi-ile-ilgili-olarak-y-r-t-lecek-islemlere-iliskin-y-nerge>, (16.02.2021).

Değerlendirme Kurulu (BEDK) oluşturulmuştur. Söz konusu kurul bilgi edinme başvurularına muhatap olan idari kurum ve kuruluşlar tarafından verilen kararlar hakkında ilgilileri tarafından yapılan itirazları inceler²⁴.

Bilgi Edinme Kanunu'nun çıkarılmasının ardından 2010 yılında Anayasa'nın 74'üncü maddesi değiştirilerek Türkiye'de ikamet eden herkesin kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında yetkili makamlara ve TBMM'ye dilekçe ile başvurma ve bilgi edinme hakkı olduğunu belirten bir düzenleme getirilerek söz konusu hak Anayasal güvence altına alınmıştır.

Dilekçe Hakkı 1984 tarihli, Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair 3071 sayılı Kanun hükümlerine göre kullanılır. Kanun, Türk vatandaşları ve Türkiye'de ikamet eden yabancılar tarafından TBMM ile idarî makamlara yapılan dilek ve şikâyetler hakkındaki başvuruları kapsar. Bilgi edinme başvuruları ile dilekçe hakkının kullanılması birbirine karıştırılmamalıdır. Bilgi edinme hakkı ile kişiler, kurum ve kuruluşların kayıtlarında bulunan bilgi ve belgeleri talep ederler. Dilekçe hakkı ise kişilerin dilek, istek, şikâyet ve ihbarlarını ilgili kurum ve kuruluşlara iletebilmelerini sağlayan bir haktır (BEDK, 2015: 11). **Bilgi edinme hakkı kapsamında belirli bir idari kuruluşa başvuru yapan kişiler, başvurularına verilecek yanıt hakkında ortaya çıkabilecek itiraz ve şikayetlerini sadece Bilgi Edinme Değerlendirme Kurulu'na değil; aynı zamanda idare mahkemelerine ya da Kamu Denetçiliği Kurumu'na da iletebilirler** (BEDK, 2015: 27). Şikâyette bulunulabilecek merciler bakımından hukuken bir yarışma söz konusudur.

Bilgi edinme hakkının kullanılmasına ilişkin olsun ya da olmasın idarenin işleyişi ile ilgili her türlü şikâyetler 2012 yılında yürürlüğe giren 6328 sayılı Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık²⁵) (Yaltı, 2012: 112) Kurumu Kanunu uyarınca TBMM'ye bağlı Kamu Denetçiliği Kurumu'na yapılır. Söz konusu Kanunun 1. maddesi uyarınca kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikâyet mekanizması oluşturmak suretiyle, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmak üzere Kamu Denetçiliği Kurumunu oluşturmayı amaçlamaktadır.

Kamu Denetçiliği Kurumu 2013 yılında faaliyete başlamıştır ve aldığı kararlar ile idareye yol göstermektedir. Bu çerçevede Kamu Denetçiliği kurumunun başlıca

²⁴ Kurul; birer üyesi Yargıtay ve Danıştay genel kurullarının kendi kurumları içinden önerecekleri ikişer aday, birer üyesi ceza hukuku, idare hukuku ve anayasa hukuku alanlarında profesör veya doçent unvanına sahip kişiler, bir üyesi Türkiye Barolar Birliğinin baro başkanı seçilme yeterliliğine sahip kişiler içinden göstereceği iki aday, iki üyesi en az genel müdür düzeyinde görev yapmakta olanlar ve bir üyesi de Adalet Bakanının önerisi üzerine bu Bakanlıkta idarî görevlerde çalışan hâkimler arasından Cumhurbaşkanınca seçilecek dokuz üyeden oluşur. 07.06.2006 tarihli ve 26191 sayılı Resmî Gazete ile Bilgi Edinme Değerlendirme Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik yürürlüğe girmiştir. 10.04.2019 tarihli ve 30741sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 09.04.2019 tarihli ve 865 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı uyarınca bu Yönetmelik Cumhurbaşkanlığı Yönetmeliği bölümüne eklenmiştir. <https://bedk.adalet.gov.tr/>, (16.02.2021).

²⁵ "Ombudsman, 'temsilci', 'sözcü', 'koruyucu', 'arabulucu' anlamlarına gelen bir terimdir. Kamu makamlarının yapmış olduğu işlemleri Parlamento adına denetleyen bağımsız ve tarafsız bir kurum olarak tanımlanabilir."

amaçları idarenin hizmet kalitesinin yükseltilmesi, "**iyi yönetim ilkelerinin yerleşmesi**", insan haklarının gelişmesi, hukukun üstünlüğünün sağlanması, hak arama kültürünün yaygınlaşması, şeffaf hesap verebilir, insan odaklı bir idarenin oluşturulması olarak karşımıza çıkmaktadır²⁶.

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 6'ncı maddesinde AB İnsan Hakları Bildirgesinde ve Avrupa Doğru İdari Davranış Yasasında yer alan iyi yönetim ilkelerine (Halimovski, 2016: 80-100) yer verildiği ve uygulamada da idarenin söz konusu ilkelere uygun davranmadığının değerlendirildiği görülmektedir²⁷. Söz konusu madde şu şekildedir:

"İyi yönetim ilkeleri

*MADDE 6 – (1) Kurum, inceleme ve araştırma yaparken idarenin, insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde; kanunlara uygunluk, ayrımcılığın önlenmesi, ölçülülük, yetkinin kötüye kullanılmaması, eşitlik, tarafsızlık, dürüstlük, nezaket, şeffaflık, hesap verilebilirlik, haklı beklentiye uygunluk, kazanılmış hakların korunması, **dinlenme hakkı, savunma hakkı, bilgi edinme hakkı, makul sürede karar verme, kararların gerekçeli olması, karara karşı başvuru yollarının gösterilmesi, kararın geciktirilmeksizin bildirilmesi, kişisel verilerin korunması gibi iyi yönetim ilkelerine uygun işlem ve eylem ile tutum veya davranışta bulunup bulunmadığını gözetir ve iyi yönetim ilkelerine uyar.**"*

Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işlem ve eylemleri bakımından bir denetim mekanizması getirmektedir. Fakat bu denetim yargılama faaliyeti niteliğinde değildir. Bir diğer ifade ile Kamu Denetçiliği Kurumu mahkemelerin yargı yetkisi ile kıyaslanabilecek yetkileri bulunan bir idari otorite değildir. Kurumun idari yargıyı tamamlayıcı, tali nitelikli bir işlevi vardır. Zaten Kurum tarafından alınan kararlar bağlayıcı değil, tavsiye niteliğindedir. Kurum kararları esas olarak idarenin belirli bir işleminin geri alınmasının veya değiştirilmesinin önerilmesi şeklindedir. Dolayısıyla Kurumun yarı yargısal bir mahiyet taşıdığı ifade edilebilir. Kurumun bağımsız ve tarafsız olması esas olup²⁸ (Şenyüz, 2020: 290) geleneksel uyuşmazlık çözüm yöntemlerine kıyasla daha hızlı, esnek, masrafsız ve kolay bir alternatif sunar. İdare ile vatandaşlar arasındaki uyuşmazlıkların yargı dışı alternatif çözüm yollarından biri olarak Kamu Denetçiliği Kurumu'nun yargı üzerindeki iş yükünü azaltıcı bir fonksiyonu olduğu da ifade edilebilecektir (Yaltı, 2012: 114).

²⁶ <https://www.ombudsman.gov.tr/hakkimizda/index.html>, (16.02.2021).

²⁷ Bkz. T.C. Kamu Denetçiliği Kurumu'nun 2016/54 şikâyet numaralı, 18.06.2016 tarihli kararı, p. 26-27. [https://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/Bilgi%20ve%20Belgelerin%20Bilgi%20Edinme%20Hakk%C3%84%C2%B1%20Kapsam%C3%84%C2%B1nda%20Kendisine%20Verilmesi%20Talebi%20Hakk%C3%84%C2%B1nda\(1\).pdf](https://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/Bilgi%20ve%20Belgelerin%20Bilgi%20Edinme%20Hakk%C3%84%C2%B1%20Kapsam%C3%84%C2%B1nda%20Kendisine%20Verilmesi%20Talebi%20Hakk%C3%84%C2%B1nda(1).pdf), (16.02.2021).

²⁸ "Kurumun bağımsızlığı yasa ile teminat altına alınmıştır. Hiçbir organ, makam merci veya kişi, baş denetçiye veya denetçilere görevleriyle ilgili olarak emir ve talimat veremez, genelge gönderemez, tavsiye ve telkinde bulunamaz. Başdenetçi ve denetçiler de görevlerini yerine getirirken tarafsızlık ilkesine uygun davranmak zorundadır."

3.3.2. Dosyaya Giriş Hakkı

Türk Rekabet Hukukunda savunma hakkının bir parçası olan dosyaya giriş hakkına ilişkin esaslar ise, (1/2003 sayılı, 16 Aralık 2002 tarihli Anlaşmanın 81 ve 82'inci maddelerinde belirtilen rekabet kurallarının uygulanmasına ilişkin Konsey Tüzüğü hükümleri dikkate alınarak) yine 2010 yılında "Dosyaya Giriş Hakkının Düzenlenmesine ve Ticari Sırların Korunmasına İlişkin 2010/3 sayılı Tebliğ" ile düzenlenmiştir (Aslan, 2017: 1253). Söz konusu tebliğin 6. maddesi uyarınca "haklarında soruşturma açılan ya da nihai inceleme başlatılan teşebbüs veya teşebbüs birlikleri, dosyaya giriş hakkı kapsamında, Kurum içi yazışmalar ve başka teşebbüs, teşebbüs birliği ve kişilere ilişkin ticari sır ve diğer gizli bilgileri içerenler hariç olmak üzere, Kurum bünyesinde kendileri ile ilgili düzenlenmiş her türlü evraka ve elde edilmiş olan her türlü delile erişebilirler". Yine aynı tebliğin 8. maddesinin 1. fıkrasına göre de "haklarında soruşturmaya başlandığı bildirilen taraflar, Kurum bünyesinde kendileri ile ilgili düzenlenmiş her türlü evrakin ve mümkünse elde edilmiş olan her türlü delilin bir nüshasının kendilerine verilmesini isteyebilirler"²⁹.

Uygulamada Rekabet Kurumu birden fazla teşebbüsü aynı soruşturma kapsamında incelediğinde bunlarla ilgili tek soruşturma raporu (ve ek görüş) hazırlar ve aynı raporu ticari sırlardan arındırılmış şekilde tüm teşebbüslere iletir (Korkmaz, 2020: 32, 40). Raporun giriş gelişme, sonuç ve ek listesi gibi bölümleri konuyla ilgili genel bilgileri içerdiği için değiştirilmeksizin tüm teşebbüslere aynı şekilde iletir. Raporun her bir teşebbüsle ilgili bireysel ihlal iddialarının incelendiği bölümleri ise ayrı başlıklar halinde kaleme alınır. Belirli bir teşebbüsle ilgili ihlal iddialarının incelendiği bölümün soruşturma kapsamında olan başka bir teşebbüsü hiç ilgilendirmediği hallerde raporun söz konusu bölümü yalnızca ilgili teşebbüse tebliğ edilir ve diğer teşebbüslere gönderilmez. Fakat anılan bölümlerde belirli bir teşebbüsten elde edilen ve başka bir teşebbüsün aleyhine (veya lehine) de delil olarak gösterilen bilgi ve belgelerin bulunması durumunda ticari sırların korunması bahane edilerek söz konusu bölümün saklanması, gizlenmesi ve ilgili diğer teşebbüslere gösterilmemesi mümkün değildir³⁰ (Güngördü & Koyuncu, 2014: 92). Bu tip durumlarda ilk teşebbüsün ticari sırlarının ifşa edilmemesi amacıyla ilgili kısımlar ticari sırlardan arındırılarak (karartma yapılarak)³¹

²⁹ Dosyaya giriş hakkı tanımı ve kapsamına ilişkin olarak bkz. Rekabet Kurumu'nun 20-44/607-268 sayılı, 01.10.2020 tarihli kararı. <https://www.rekabet.gov.tr/Karar?kararId=bcdf271b-67f3-46e4-8a78-2466459092f7>, (16.02.2021).

³⁰ "Bakılan uyuşmazlıkta, davacı şirketin, hakkında açılan soruşturma kapsamında, soruşturma raporunun ekinde bulunan ve soruşturma raporu değerlendirme sürecinde değerlendirmeye alınmış olma ihtimali olan kendileriyle ilgili tüm bilgi ve belgelerin istenilmesine ilişkin yaptığı başvurunun kısmen reddine ilişkin davalı idare işleminin, idari işlem teorisi anlamında soruşturma sürecinden ayrılabilir bir karar olarak, davacının hukukunda etkili olan ve idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülebilir nitelikte bir işlem olduğundan davanın incelenmeksizin reddi yolundaki Mahkeme kararında usul ve kurallarına uygunluk bulunmamaktadır". Danıştay 13. Dairesinin 09.09.2013 tarihli E. 2013/1663, K. 2013/2144 sayılı kararı.

³¹ Teşebbüsler hakkında gizli bilgi içeren bölümlerin karartılması işlemi Kurum çalışanları tarafından yapılmamaktadır. Aksine ilgili tebliğin 13 ila 15. maddeleri arasında Kurum tarafından talep edilen bilgi ve belgeleri sunan teşebbüslerin ticari sır ve gizlilik bildirimini nasıl yapacakları ve sundukları evrakların gizli bilgi içermeyen nüshalarını ne şekilde hazırlayacaklarına ilişkin detaylara yer

diğer teşebbüslere de iletilir³². Böylece söz konusu teşebbüsler kendilerine yöneltilen ihlal iddiaları hakkında bilgi edinmiş olurlar ve savunma hakları sınırlandırılmamış olur³³.

Rekabet Kurumu'nun yürüttüğü soruşturma süreçlerinde ilgililerin kendileri hakkında tutulan dosyalara erişme haklarına ilişkin usul ve esasları düzenleyen kuralların tıpkı AB hukukunda olduğu gibi genişletilerek kıyasen başta vergi daireleri olmak üzere diğer tüm idari makamlar nezdinde yürütülen inceleme, denetim vb. süreçlerde de dikkate alınması gerektiği düşünülmektedir.

4. Sonuç ve Öneriler

Yukarıda detaylı olarak izah ettiğimiz üzere adil yargılanma ve savunma hakkının bir uzantısı olan bilgi edinme ve dosyaya erişim hakkı AB idare hukukuna AB rekabet hukuku içtihadından türeyerek genişlemiş ve iyi yönetim hakkı adı altında AB İnsan Hakları Bildirgesi ile de koruma altına alınmış bir haktır.

Türk Hukukunda öncelikle 2003 yılında Bilgi Edinme Kanunu kapsamında iç hukukumuzda girmiş olan iyi yönetim hakkı, 2010 yılının Nisan ayında Rekabet Kurumu tarafından yayınlanmış olan Dosyaya Giriş Hakkının Düzenlenmesine ve Ticari Sırların Korunmasına İlişkin Tebliğ ile genişlemiştir. Ardından yine aynı yılın mayıs ayında Anayasa'nın 74. Maddesinde yapılan değişiklikler ile Anayasal güvence altına alınmıştır. Söz konusu koruma 2012 yılında yürürlüğe giren Kamu Denetçiliği Kurumu Hakkında Kanun ve alt mevzuatı ile de iyice pekiştirilmiştir.

Öncelikle rekabet hukuku uygulamasında kendine yer bulmuş olan dosyaya giriş hakkının sadece Rekabet Kurumu nezdinde değil, diğer tüm idari kurum ve kuruluşlar nezdinde yürütülen her türlü idari süreçlerde tanınması ve korunması gerektiği düşünülmektedir. Zira Kamu Denetçiliği Kurumu Hakkında Kanun'un 1. maddesinin ve söz konusu Kanun'un Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 6. maddesinde yer alan iyi yönetim ilkelerinin gereği olarak vatandaşlara başta kendileriyle ilgili olmak üzere idareler nezdinde tutulan her türlü dosya, bilgi ve belgeye erişim imkânının sağlanması gerekmektedir.

Bu durumda vergi idaresinin de mükellefler hakkında düzenlediği vergi inceleme raporlarını ve/veya vergi tekniği raporlarını, vergi/ceza ihbarnameleri ile birlikte mükelleflere tebliğ etmesi gerekmektedir. Tebliğatin eksik kalması ve mükellef tarafından ilgili raporların talep edilmesi durumunda ivedilikle söz konusu raporların dava aşamasından önce mükellefe iletilmesi daha uygun olacaktır.

verilmektedir. Yani teşebbüsler soruşturma kapsamında kullanılacak evraklarının soruşturma esnasında ya da nihai karar yayımlandıktan sonra diğer teşebbüslere ve kamuoyuna açılması halinde ticari sırlarının ve gizli bilgilerinin ifşa olmaması için henüz soruşturma başında ilgili belgeler üzerinde bizzat karartma uygulamaktadırlar.

³² Bkz. Rekabet Kurulu'nun 20-18/245-117 sayılı, 02.04.2020 tarihli kararı.

³³ Rekabet soruşturmalarında dosyaya giriş hakkının kapsamının ne olduğunun yargı aşamasında tartışıldığı örnek bir karar için bkz. Ankara 9. İdare Mahkemesi E.2018/1189- K. 2019-2054, 16.10.2019. <https://www.rekabet.gov.tr/Safahat?safahatId=63759a65-4cf1-4489-a96f-294de23ed9f5> (16.02.2021).

Yine bu yönde, Dosyaya Giriş Hakkının Düzenlenmesine ve Ticari Sırların Korunmasına İlişkin Tebliğ hükümleri ile Bilgi Edinme Kanunu'nun 9, 21 ve 22'inci maddeleri dikkate alınarak Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 57/4. maddesinin de değiştirilmesi gerektiği düşünülmektedir³⁴. Zira uygulamada mevcut düzenlemeye uygun davranılmamakta ve maddenin idareye tanıdığı takdir hakkı nedeniyle mükelleflere kendilerini suçlayan VTR'ler hakkında vergi mahremiyetinin korunması bahanesi ile yeterli bilgi sunulmamaktadır.

Bu sorunu ortadan kaldırmak amacıyla bir mükellef hakkında hazırlanan VTR'de başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin bilgi ve belgelere yer veriliyorsa, söz konusu raporun anılan mükellefle ilgili bölümlerinin ticari sırlardan ve diğer gizli bilgilerden arındırılmak (karartma yapılmak) suretiyle yahut sahibinin açık yazılı izni olması durumunda karartma yapılmaksızın ilgili mükellefe kendisiyle alakalı olarak hazırlanan VTR'ye ek yapılarak tebliğ edilmesinin zorunlu tutulması yönteminin benimsenmesi gerektiği düşünülmektedir. Bu yönde Vergi Usul Kanunu'nun vergi mahremiyeti ile ilgili 5'inci maddesinde belirtilen istisnalar³⁵ arasına da konuyla ilgili ekleme yapılmasının da uygun olabileceği kanaatindeyiz.

Fakat çalışmamızda belirtilen güncel Danıştay VDDK ve Anayasa Mahkemesi kararları nedeniyle mükellefler tarafından yargı yoluna başvurularak idarenin VUK'nun 35(2)'inci maddesine ve Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 57(4)'üncü maddesine uygun davranmasını beklemek pek de mümkün olmayabilecektir. Ayrıca yine aynı sebeple idarenin kendi kendine anılan yönetmelik maddesini değiştirmesi de pek olanaklı görülmemektedir. Fakat kanımızca halen konuyla ilgili olarak Bilgi Edinme Değerlendirme Kurulu'na (BEDK) veya Kamu Denetçiliği Kurumuna (KDK) başvuru yolu açıktır (Gümüşkaya, 2016: 288-289).

Mükelleflerin hangi kurumu seçecekleri noktasında akıllarında soru işareti oluşması durumunda doğrudan idarenin eylem ve işlemlerinin denetlenmesi ile ilgili

³⁴ Söz konusu maddenin şu şekilde değiştirilebileceği değerlendirilmektedir: Sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen Vergi Tekniği Raporunun başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu Vergi Tekniği Raporu, sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek vergi inceleme raporlarına eklenir. Ancak, söz konusu Vergi Tekniği Raporu gönderilmeden önce ilgilisi mükellefe rapor içeriğinde yer alan, üçüncü kişilerin görmesini istemediği ticari sır niteliğindeki bilgilerini karartması için makul süre verilir.

³⁵ VUK'un 5. maddesinde hali hazırda belirtilen vergi mahremiyeti istisnaları özetle şunlardır: 1- Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kimlik, matrah ve vergi bilgilerini içeren cetvellerin ve ilgili vergi dairesine asılması, 2- Maliye Bakanlığı tarafından vergi asıl ve cezalarının açıklanması, 3- Adli ve idari soruşturmalar kapsamında ilgililerden bilgi talep edilmesi, 4- Bankalarca vergi tahsilatı yapılabilmesi amacıyla sunulan bilgiler, 5- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan mükelleflerin bağlı oldukları meslek odalarına bu konuyla ilgili bildirimde bulunulması, 6- Gelir vergisi mükelleflerine ve sermaye şirketlerine vergi levhası asma mükellefiyeti getirilmesi, 7- Kamu kurum ve kuruluşları tarafından görevleri icabı mükelleflerden bilgi talep edilmesi. Kanımızca "bir mükellefin bizzat kendisiyle ilgili hazırlanan veya bizzat kendisiyle ilgili olarak hazırlanmasa dahi kendisi ile ilgili bilgiler içeren vergi inceleme raporlarının ve vergi tekniği raporlarının, yine kendisine gönderilen vergi ve ceza ihbarnamelerine eklenmesinin mecbur olması" da ayrı bir istisna kalemi olarak düzenlenebilir ve konuyla ilgili detayların ayrı bir yönetmelikle düzenleneceği belirtilebilir.

olduğu için KDK'nın tercih edilmesinin daha doğru olacağı düşünülmektedir (Saban, 2020: 476). Her ne kadar KDK Kanunu'nun 17 (4)'üncü maddesi uyarınca doğrudan menfaat sahibi olmayanlar İYUK'ta belirtilen idari başvuru yollarını tüketmeksizin (yani bu durumda kendisine VTR ya da VİR tebliğ edilmeyen mükellefler dışında kalan kişiler) başvuru yapamayacak ve 5. madde uyarınca KDK tarafından lehe verilecek karar idareye sunulacak öneri niteliğinde olup, bağlayıcı olmayacaksa da yine de söz konusu kararın hukuk dünyasında etkili olabileceği düşünülmektedir³⁶ (Yaltı, 2012: 114).

Zira ilgili kanunun 22. maddesi uyarınca KDK, her yıl sonunda faaliyetleri ve önerileri hakkında bir rapor hazırlayarak TBMM Dilekçe Komisyonu ile İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu üyelerinden oluşan Karma Komisyona sunar. Komisyon, bu raporu iki ay içinde görüşüp kendi kanaat ve görüşlerini de içerecek şekilde özetleyerek TBMM Genel Kurulu'na sunulmak üzere TBMM Başkanlığı'na gönderir. Nihayet Komisyon raporu Genel Kurulda ivedilikle görüşülür. Belki de KDK'dan alınacak bir karar sayesinde doğrudan TBMM'yi mevzuat değişikliği yapılması konusunda ikna etmek mümkün olabilecektir.

Diğer bir ihtimalle de KDK kararından sonra açılacak bir davada çalışmamızda bahsedilen mahkeme kararları yerine söz konusu kararın güçlü bir delil olarak kullanılabileceği değerlendirilebilir. Fakat KDK Kanunu'nun 5(2)(b) ve 17(3)(b) maddeleri sebebiyle yargı yetkisinin kullanılmasına ilişkin kararlar kurumun yetki alanı dışında olup yargı organları tarafından görülmekte olan veya yargı organlarınca karara bağlanmış uyuşmazlıklarla ilgili olarak yapılan başvurular KDK tarafından incelenememektedir.

Bu nedenle menfaat sahibi mükelleflerin dava açmadan önce KDK'ya başvuruda bulunmaları ve KDK bir karar verene değin dava açmaktan imtina etmeleri önem arz etmektedir. Yine aynı maddenin 8. fıkrasına göre dava açma süresi içerisinde KDK'ya yapılan başvurular dava açma süresini durdurmaktadır ve süre söz konusu Kanun'un 21'inci maddesi uyarınca KDK'nın ret kararı ilgilisi tarafından tebliğ alındıktan sonra kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir. Başvurunun kabul edilmesi hâlinde ise ilgili merci Kurum'un önerisi üzerine otuz gün içinde herhangi bir işlem tesis etmez veya eylemde bulunmaz ise³⁷ durmuş olan dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye başlayacaktır (Gümüşkaya, 2016: 288).

³⁶ "Ombudsman kararlarına ciddiyetle uyulması, kurumun saygın, güvenilir ve bağımsız olmasından, ama daha da önemlisi demokratik yapısal bir unsur olarak şeffaflığa dayalı çalışmasından gelir. Bu nedenle, bağlayıcı bir karar mekanizması olmasa dahi, uygulamada idari makamların Ombudsman talep ve tavsiyelerine genellikle uyduğu belirtilmektedir. İdarenin, somut olarak vergi idaresinin, Ombudsmanın tavsiyelerine ciddiyetle uyması, uymadığı hallerde bunun haklı gerekçesini açıklaması hukuken değilse bile ahlaki bir sorumluluktur."

³⁷ "İlgili kamu idaresi, KDK'nın önerileri doğrultusunda tesis ettiği işlemi veya KDK'nın önerdiği çözümü uygulanabilir nitelikte görmediği takdirde bunun gerekçesini otuz gün içinde KDK'ya bildirir. Bu tavsiye idareye şikayetle ilgili olarak yerine getirmesi gerekenlerle ilgili olacağı gibi, aynı zamanda bu gibi şikayetlerin yaşanmaması için uygulama ve/veya mevzuat değişikliği de tavsiye edilebilmektedir."

Anayasa mahkemesi ve Danıştay VDDK kararları karşısında KDK'nın aynı konuyla ilgili olup tarafları farklı olan bir uyuşmazlık önüne geldiğinde ne yönde davranacağı, belirtilen kararlar nedeniyle konuyu incelemekten çekinip çekinmeyeceği merak konusu olmakla birlikte kanımızca bu yöntem denemeye değer görülmektedir³⁸ (Gümüşkaya, 2016: 288).

Kaynakça

- Aslan, E.F., (2020), "Türkiye Barolar Birliği Reklam Yasağı Yönetmeliği Hakkında Değişiklik Önerileri", *Bursa Barosu Dergisi*, 112, 73-81, <https://www.bursabarosu.org.tr/Home/KbDownload/bursa-barosu-dergisi-sayi-112>, (16.02.2021).
- Aslan, İ.Y., (2017), *Rekabet Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Baykara, B. (2014), "Dayanağı Başka Bir Mükellef Hakkında Yazılan Vergi Tekniği Raporu Olan Vergi İncelemeleri, Vergi Tarhiyatları ve Vergi Davalarının 'Bireysel Başvuru' Hakkı Bakımından İncelenmesi", *Vergi Dünyası*, 398, 63- 66.
- BEDK, (2015), *25 Soruda Bilgi Edinme Hakkı*, 1. Basım, Ankara. https://bedk.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/233202015214925_SORUD_A_BILGI_EDINME_HAKKI.pdf, (16.02.2021).
- Craig P., (2014), "Article 41 – Right to Good Administration", *The EU Charter of Fundamental Rights*, Ed: Peers S., Hervey T., Kenner J, Ward A., 1'st Edition, Hart Publishing, 1069 – 1098.
- Ergin, E. N., (2020), "Anayasa Mahkemesi'nin VTR kararı", *Dünya Gazetesi*. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/anayasa-mahkemesinin-vtr-karari/476562> (16.02.2021).
- Gerek Ş. & Aydın A.R., (2004), "Anayasa'nın 90. Maddesi Değişikliği Karşısında Yasaların Geleceği ve Anayasal Denetim", *TBB Dergisi*, 55, 226-238, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2004-55-90>, (16.02.2021).
- Gümüşkaya, G., (2016), "Vergi Ödevlisinin Kamu Denetçiliği Kurumu'na Başvurusu", *İÜHFİM*, LXXIV (1), 279-304, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/292215>, (16.02.2021).
- Güngördü A. & Koyuncu T., (2014), *İdari Yargı Kararları Işığında Rekabet Kurulu Uygulamaları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

³⁸ "Öte yandan "yargı organlarınca karara bağlanmış uyuşmazlıklara ilişkin" başvuruların kapsam dışında bırakılmasının, yargı kararında yer alan hususlar ile sınırlı olduğu görüşündeyiz. Diğer bir deyişle, Vergi Usul Kanunu'nun 125'inci maddesinde vergi hatalarını düzeltme talepleri bakımından söz konusu olduğu gibi, uyuşmazlığa ilişkin olan ancak yargı organlarınca karara bağlanmamış hususlar KDK'ya başvuru konusu olabilmelidir."

- Güzel O. & Odyakmaz Z., (2017), "İyi İdare Hakkı", *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(2), 13-37.
- Halimovski E., (2016), "Avrupa Birliği Hukuku'nda İyi Yönetim Hakkı", Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Kerse & Khan N., (2012), *EU Antitrust Procedure*, 6th Edition, Sweet & Maxwell.
- Korkmaz, C. T., (2020), "AB ve Türk Rekabet Hukukunda Dosyaya Giriş Hakkının Kullanılması", Rekabet Kurumu Uzmanlık Tezleri Serisi No:177, Ankara.
- Policy Department for Budgetary Affairs Directorate General for Internal Policies of the Union (2017), The protection of the procedural rights of persons concerned by OLAF administrative investigations and the admissibility of OLAF Final Reports as criminal evidence, PE 603.790, Brussels. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2017/603790/IPOL_IDA\(2017\)603790_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2017/603790/IPOL_IDA(2017)603790_EN.pdf), (16.02.2021).
- Saban, N., (2020), *Vergi Hukuku*, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Şenyüz, D., (2020), *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- T.C. AB Bakanlığı, (2013), Avrupa Birliği Müzakere Sürecinde Yargı ve Temel Haklar Faslı, Avukatlar için Yargı ve Temel Haklar Projesi, Ankara, https://www.ab.gov.tr/files/yargivetemelhaklar/yargi_ve_temel_haklar_kitap.pdf, (16.02.2021).
- TBMM Tutanak Dergisi, Dönem: 22, Cilt: 48, Yasama Yılı: 2, 83. Birleşim.
- Topçu, K. M., (2020), *Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Tridimas T., (2017), *The General Principles of EU Law*, Oxford EU Law Library, 2nd Edition, Oxford University Press.
- Turinay, F., (2014), "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin 1996 Tarihli Mialhe v. Fransa Kararı Üzerine Bir İnceleme", *Ankara Barosu Dergisi*, 2014/3, 333-346, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/398192>, (16.02.2021).
- Yaltı, B., (2006), *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Basım, İstanbul.
- Yaltı, B. (2012), "Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru", *Vergi Sorunları Dergisi*, 286, 110-121.
- Yaltı, B. (2016), "Vergi İncelemelerinde Dinlenilme Hakkı", *Vergi Sorunları Dergisi*, 332, 52-57.
- Yavaşlar F. B., Güneş K.T., Kapucu G. & Kocatepe M. (2018), *Vergi Hukuku ve Uygulama*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Anayasa Mahkemesi (AYM) 2016/12198 başvuru numaralı kararı, RG sayı 31200, 29.07.2020.

Ankara 9. İdare Mahkemesi E.2018/1189- K. 2019-2054, 16.10.2019.
<https://www.rekabet.gov.tr/Safahat?safahatId=63759a65-4cf1-4489-a96f-294de23ed9f5>, (16.02.2021).

Danıştay 13. Dairesinin 09.09.2013 tarihli E. 2013/1663, K. 2013/2144 sayılı kararı.

Danıştay 3. Dairesi'nin 26.09.2017 tarihli, E. 2016/ 2949, K. 2017/6117 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesi'nin 25.05.2016 tarihli, E. 2016/2220, K. 2016/4758 sayılı kararı.

Danıştay 9. Dairesinin, 05.11.2009 tarihli, E. 2008/3530, K. 2009/3998 sayılı kararı.

Danıştay VDDK'nın 10.02.2016 tarihli ve E.2016/82, K. 2016/83 sayılı kararı.

Danıştay VDDK'nın 18.06.2014 tarihli ve E.2014/304, K.2014/563 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK) 03.07.2019 tarihli, E.2019/559, K. 2019/437 sayılı kararı.

ECtHR, *Bendenoun v. France*, 24.02.1994.

ECtHR, *Bruno v Sweden*, 28.08.2001.

ECtHR, *Editions Periscope v. France*, 26.03.1992.

ECtHR, *Ferrazzini v. Italy*, 12.07.2001.

ECtHR, *Funke v. France*, 25.02.1993.

ECtHR, *J.B. v. Switzerland*, 03.08.2001 final.

ECtHR, *Janosevic v. Sweden*, 23.07.2002.

ECtHR, *Miailhe v. France*, No.18978/91, 26.9.1996.

ECtHR, *Ravon and Others v. France*, 21.02.2008.

ECtHR, *Terem Ltd, Chechetkin and Olius v. Ukraine*, 18.01.2006.

<https://rm.coe.int/cmrec-2007-7-of-the-cm-to-ms-on-good-administration/16809f007c>,
(16.02.2021).

https://www.ab.gov.tr/gumruk-birligi_46234.html, (16.02.2020).

<https://www.anayasa.gov.tr/tr/mahkeme/gorev-ve-yetkileri/bireysel-basvuru/>,
(16.02.2021).

<https://www.avrupa.info.tr/tr/avrupa-birligi-temel-haklar-bildirgesi-708>, (16.02.2021).

https://www.ombudsman.europa.eu/lv/publication/tr/3510_ (16.02.2021).

<https://www.ombudsman.gov.tr/hakkimizda/index.html>, (16.02.2021).

Judgment of the Court (Fifth Chamber) (CJEU), 7 January 2004, Joined Cases C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P and C-219/00 P, *Aalborg Portland and others v. Commission*.

Judgment of the Court of First Instance (GC) of 17 December 1991, T-7/89, *Hercules Chemicals v. Commission*.

Judgment of the Court of First Instance (GC) of 18 December 1992, Joined cases T-10/92, T-11/92, T-12/92 and T-15/92, *Cimenteries CBR SA and others v Commission*.

Judgment of the Court of First Instance (GC) of 19 February 1998, T-42/96, *Eyckeler and Malt AG v. Commission*.

Judgment of the Court of First Instance (GC) of 29 June 1995, T-30/91, *Solvay v. Commission*.

Judgment of the Court of First Instance (GC) of 29 June 1995, T-36/91, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) v. Commission*.

Rekabet Kurulu'nun 20-18/245-117 sayılı, 02.04.2020 tarihli kararı. <https://www.rekabet.gov.tr/Karar?kararId=d949dea3-e393-4761-aab1-71f61d4c5133>, (28.03.2021).

Rekabet Kurulu'nun 20-44/607-268 sayılı, 01.10.2020 tarihli kararı. <https://www.rekabet.gov.tr/Karar?kararId=bcdf271b-67f3-46e4-8a78-2466459092f7>, (16.02.2021).

T.C. Kamu Denetçiliği Kurumu'nun 2016/54 şikâyet numaralı, 18.06.2016 tarihli kararı, [https://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/Bilgi%20ve%20Belgelerin%20Bilgi%20Edinme%20Hakk%C3%84%C2%B1%20Kapsam%C3%84%C2%B1nda%20Kendisine%20Verilmesi%20Talebi%20Hakk%C3%84%C2%B1nda\(1\).pdf](https://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/Bilgi%20ve%20Belgelerin%20Bilgi%20Edinme%20Hakk%C3%84%C2%B1%20Kapsam%C3%84%C2%B1nda%20Kendisine%20Verilmesi%20Talebi%20Hakk%C3%84%C2%B1nda(1).pdf), (16.02.2021).



Vergi Affı Uygulamaları: Türkiye ve Seçilmiş Ülkeler Açısından Bir Değerlendirme¹

Tax Amnesty Practices: An Assessment in Terms of Turkey and Selected Countries

Esra Keskin*
Pelin Mastar Özcan**

REVIEW

ARTICLE INFO

Submitted : 26.10.2020

Revised : 28.12.2020

Accepted : 21.01.2021

Available : 30.06.2021

iThenticate similarity score: 7%

JEL classification:

H20, H22, H29

Keywords:

Tax Amnesty, Fiscal Amnesty, Tax Amnesty Around the World

ABSTRACT

From past to present, tax amnesties have been one of the indispensable tools of fiscal policies. Although tax amnesties are generally issued on many different grounds, the most important reason for these practices is to meet the required public income quickly. Around the world, investigating the frequency of applying for tax amnesties and how the application of tax amnesties, many differences draw attention in this regard. The aim of this study is to investigate what way tax amnesty applied in Turkey and some countries. In this context, especially in the last two decades has been evaluated primarily on taxes and other fiscal amnesty in Turkey, then tax amnesty applications were examined in developed and developing some countries. Other countries subject to research are the United States of America, France, Italy, Switzerland, Russia and Indonesia. As a result of the research, it was observed that tax amnesty, especially in developing countries, is perceived as a “new source of income for the treasury” and therefore, tax amnesties is applied frequently. On the other hand, it can be said that in developed countries such as the United States of America and Switzerland, amnesties are implemented under strict control and heavy taxation conditions, thus preventing the expectations regarding amnesties in the eyes of the society.

Cite this article as: Keskin, E. & Mastar Özcan, P. (2021). “Vergi Affı Uygulamaları: Türkiye ve Seçilmiş Ülkeler Açısından Bir Değerlendirme”, *International Journal of Public Finance*, 6(1), 137-158.

¹ Bu çalışma, Manisa Celal Bayar Üniversitesi SBE’de sunulan “Türk Vergi Hukukunda Vergi Affının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Değerlendirilmesi” isimli yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

* Res. Assist., Manisa Celal Bayar University, Department of Public Finance, Turkey, ORCID: 0000-0002-9071-6306, esra.keskin@cbu.edu.tr

** Assist. Prof. Dr., Manisa Celal Bayar University, Department of Public Finance, Turkey, ORCID: 0000-0001-9103-4131, pepin.mastar@cbu.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 26.10.2020
Düzeltilme : 28.12.2020
Kabul : 21.01.2021
Yayın : 30.06.2021

iThenticate benzerlik oranı: %7

JEL Kodu:

H20, H22, H29

Anahtar Kelimeler:

Vergi Affı, Mali Af, Dünyada Vergi Afları

Ö Z

Geçmişten günümüze vergi afları, mali politikaların vazgeçilmez araçlarından biri olmuştur. Vergi afları genellikle birçok farklı gerekçeye dayandırılarak çıkarılsa da aslında bu uygulamaların en önemli sebebi, ihtiyaç duyulan kamu gelirinin hızlı bir şekilde karşılanmasıdır. Dünya genelinde vergi aflarına başvurulma sıklığı ve afların uygulanış şekline bakıldığında, bu konuda birçok farklılık dikkat çekmektedir. Bu çalışmanın amacı, Türkiye ve bazı ülkelerde vergi aflarının ne şekilde uygulandığının araştırılmasıdır. Bu kapsamda öncelikle Türkiye’de özellikle son yirmi yılda çıkarılan vergi ve benzeri mali afların değerlendirilmesi yapılmış; daha sonra gelişmiş ve gelişmekte olan bazı ülkeler kapsamında vergi affı uygulamaları incelenmiştir. Araştırmaya konu olan diğer ülkeler, Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, Fransa, İtalya, İsviçre, Rusya ve Endonezya’dır. Araştırma sonucunda, özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi affının “hazine için yeni bir gelir kaynağı” olarak algılandığı ve bu sebeple sık aralıklarla affa başvurulduğu görülmüştür. Öte yandan Amerika Birleşik Devletleri ve İsviçre gibi gelişmiş ülkelerde, afların katı denetim ve ağır vergileme koşullarıyla uygulandığı ve böylece toplum nazarında affa ilişkin beklentilerin de önüne geçildiği söylenebilir.

1. Giriş

Toplumun ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetlerin üretilmesi ile ekonomik, mali ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için toplanan kamu gelirlerinden biri de vergilerdir. Devlet hazinesi açısından önemli bir yere sahip olan vergilerin; bazı zamanlarda vergi affı ve yeniden yapılandırma gibi uygulamalarla tahsil edilmediği görülür. Vergi afları özellikle devlet bütçesinin sıkıntılı olduğu dönemlerde acil gelir ihtiyacının karşılanması için uygulanır. Bu bakımdan değerlendirildiğinde vergi aflarının, genellikle ekonomik gerekçelere dayandırılarak çıkarıldığı söylenebilir.

Dünya genelinde vergi ve benzeri aflar yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. Bu uygulamalara sıkça başvurulmasının birçok nedeni vardır. Bu nedenler kimi zaman vergi idaresi ile mükellefler arasındaki barış ve uzlaşma ortamının yeniden sağlanması; kimi zaman ise tahsilatı imkânsız hale gelen kamu alacaklarının bir an önce tahsil edilmesi ile ilişkilendirilmektedir. Bununla birlikte hükümetlerin oylarını maksimize etmek için, özellikle seçim dönemlerinden önce vergi aflarını politik bir araç olarak kullandığı da bilinmektedir. Bu değerlendirmeler ışığında vergi aflarının uygulanma sıklığında; ekonomik, mali, sosyal ve siyasi birçok faktörün etken olduğu açıktır.

Türkiye’de vergi afları neredeyse bir maliye politikası aracı gibi yoğun bir şekilde uygulanmaktadır. Türkiye’de istatistiksel anlamda ortalama iki yılda bir vergi ve benzeri mali afların uygulanması, bu durumun en önemli ispatı olarak kabul edilebilir. Bu derece sık aralıklarla çıkarılan vergi aflarının, ekonomik ve sosyal anlamda birçok alanı etkilemesi kaçınılmaz bir sonuçtur. Dolayısıyla bu aşamada, afların bu kadar sık çıkarılma sebebi ve uygulama safhası ve sonrasındaki başarı durumu önem kazanmaktadır. Buna ilaveten tüm ülkeler için önemli bir uygulama olan vergi affının, Türkiye dışında diğer ülkelerde nasıl uygulandığı araştırılmalıdır.

Bu çalışmada öncelikle vergi aflarının daha iyi bir şekilde anlaşılabilmesi için bazı teorik bilgilere yer verilecek; daha sonra Türkiye ve bazı gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde vergi aflarının nasıl uygulandığı araştırılacaktır. Bu şekilde Türkiye için vergi sisteminin temel uygulamalarından biri haline gelen vergi afları daha iyi özümzenecek ve diğer ülkelerdeki af uygulamaları hakkında bazı değerlendirmeler yapılacaktır.

2. Vergi Affının Kavramsal Çerçevesi

Günümüz modern devlet anlayışında, vergi sisteminin başarılı bir şekilde tasarlanabilmesi için iyi bir planlama yapılmalıdır. Bu planlama, uygulanacak vergi politikalarının etkinliği için temel hedeflerden biri olarak görülebilir. Buna karşın bazı durumlarda, söz konusu hedefe ulaşmayı engelleyen birtakım engeller ortaya çıkabilmektedir. Bu engeller, vergi mükelleflerinin vergi sistemine uyum sağlayamamalarına ve vergi kaçakçılığı gibi yanlış eğilimlere yönelmelerine sebep olabilmektedir. Bu bağlamda mükelleflerin üzerine düşen vergi borçlarını zamanında ödeyememeleri dolayısıyla biriken kamu alacakları, devleti af uygulamalarına başvurma konusunda teşvik edici bir unsurdur (Aksümer, 2014: 1).

Genel anlamda vergi affını tanımlamaya yardımcı olan üç bileşen bulunmaktadır. Bunlardan ilki olan "*uygunluk*", vergi aflarının özellikle vergi gelirleri ve mükellef grupları ile uyum içerisinde olması gerektiğini açıklamaktadır. Diğer bir unsur olan "*kapsam*" ise, vergi affının hangi vergi türlerini kapsayacağını belirlenmesi üzerine odaklanmaktadır. Son olarak "*teşvik ve fırsatlar*", hükümetlerin vergi affı vasıtasıyla mükelleflere sunduğu fırsatları ve ödenmemiş vergi ve cezaların tahsili hususunda sunduğu teşvikleri konu edinmektedir (Sanchez Villalba, 2017: 287).

Vergi affı devletin egemenlik yetkisine dayanarak; kamu hizmetlerinin finansmanında kullanmak üzere bireylerden topladığı vergi ve benzeri gelirlerin tahsilinden ve vergisel sorumlulukların yerine getirilmemesi nedeniyle doğan yaptırımlardan vazgeçmesidir (Edizdoğan & Gümüş, 2013: 99-100). Vergi hukukunda ayrı bir müessese olarak düzenlenmeyen vergi affı, kanunlar vasıtasıyla vergi cezalarını ortadan kaldıran ve genellikle vergi aslını kapsam dahiline almayan ve bu uygulamadan faydalanacak bireyleri vergisel sorumluluklarını eksiksiz bir şekilde yerine getiren bireylere karşı avantajlı konuma getiren bir kurumdur (Avcı, 2014: 4).

Başka bir bakış açısıyla vergi affı, vergi mükelleflerinin önceki dönemlere ait vergi borçlarının affedilmesi karşılığında, belirli bir miktarda vergi ödemeleri için sunulan sınırlı bir süre olarak değerlendirilmiştir (Argyropoulou, 2018: 28). Lerman ise vergi affını, önceden belirlenmiş kısa bir süreyi kapsayan ve gelecek dönemler itibarıyla tekrarlanması beklenmeyen tek seferlik bir program olarak tanımlamıştır (Lerman, 1986: 325).

Literatürde bazı zamanlarda, vergi affı ile mali affın birbirinin yerine kullanıldığı görülse de aslında bu iki kavram aynı anlama gelmemektedir. Mali af genellikle genel af kapsamında yer alan ve kesin tanımının yapılması zor olan bir kavramdır. Söz konusu

kavram en yalın haliyle, vergi ve benzeri gelirlere ilişkin düzenlemelere aykırı şekilde davranan kişilere uygulanan yaptırımların sona erdirilmesidir (Keleş, 2002: 75).

Mali afta yalnızca vergi borçları affedilmemektedir. Mali affın kapsamında bunun yanında; vergi dışında kalan ve bütçe uygulamasından başlayıp, devletin özel hukuktan doğan ilişkilerine varan parasal ilişkiler yer almaktadır. Vergi dışında kalan diğer unsurları af bünyesinde sistematik bir şekilde incelemek zor olduğundan; diğer unsurlara kıyasla vergi affı sınırları daha net ve belirgin olan bir uygulamadır. Bu bakımdan mali affın, "mali hukuk-vergi hukuku" ayrımında da olduğu üzere, vergi affından daha kapsamlı bir uygulama olduğu varsayılabilir (Taşkın, 2010: 124).

Vergi afları, sahip olduğu genel özellikler itibariyle ceza hukukunda düzenlenen af kurumundan daha farklı bir uygulamadır. Bunun nedenleri arasında, vergi aflarının genel ve özel affa kıyasla daha farklı koşullar barındırması, affın temel amaçları arasında mali ve ekonomik kaygıların bulunması ve genellikle idari nitelikteki para cezalarının affedilmesi gibi konular yer alır. Bu bağlamda vergi affının genel özellikleri şu şekilde özetlenebilir (Sarıcaoğlu, 2018: 227; Avcı, 2014: 5; Yelman, 2017: 70; Kireçtepe & Avcı, 2016: 149; Şenyurt, 2008: 319):

1. Vergi affı kanun ile düzenlenir.
2. Vergi affında gönüllülük esası vardır.
3. Vergi affı geçici süreliğine yürürlükte kalmaktadır.
4. Vergi affı genellikle mali ve ekonomik bunalımlar sonucunda çıkartılır.
5. Vergi affı geçmişe yürüyen bir uygulamadır ve etkileri geçmiş olaylar üzerinedir.
6. Vergi affı, vergiye ilişkin temel kanunlarda düzenlenmediğinden sui generis niteliğe sahiptir.

Vergi politikaları özelinde vergi afları, bazı amaçların gerçekleştirilmesinde etkin bir araç olarak kullanılabilir (Şenyüz, 2011: 250-251). Tarihsel bir perspektifle bakıldığında, hükümetlerin bazı hedefler doğrultusunda vergi affına başvurduğu görülür. Bunlardan ilki, vergi affının hızlı bir gelir sağlama aracı olarak kullanılmasıdır. İkinci amaç ise, gelecek dönemlere ilişkin vergi uyumunun arttırılmak istenmesidir. Son olarak, acil bir şekilde gelir sağlamanın ötesinde; ödemeler dengesi, yerel yatırımlar ve finansal sistemdeki unsurlar gibi önemli konularda vergi affının kolaylaştırıcı bir araç olarak kullanılmak istenmesidir (Baer & Borgne, 2008: 6).

Vergi affının öncelikli amacı, vergi borçlarının ve fer'ilerinin belirli bir seviyesinde ya da tamamında indirim yapmak üzere, kamu alacaklarının tahsilatını hızlandırmaktır (Öner, 2012: 161). Bu bakımdan vergi affı, birikmiş ve tahsilatı güç durumda olan vergi alacaklarının, kısmen de olsa tahsilatına imkân sağlaması, herhangi bir sonuca varılmamış vergisel işlemlerin eritilmesi ve idarenin iş yükünün azaltılabilmesi için oldukça önemli faydalar sunmaktadır (Akdoğan, 2017: 106). Öte yandan vergi aflarının uygulanmasında, sosyal ve siyasi amaçlar da bulunmaktadır. Vergi aflarında sosyal amaç, vergi mükelleflerinin geçmiş yıllardaki hatalarının

affedilmesi ve vergi alacaklısı-vergi borçlusunu ilişkisinde temiz bir sayfa açılmasıdır. Bu bakımdan hükümetler vergi aflarını kullanarak, mükelleflere geçmiş hatalarını telafi edebilmeleri hususunda bir şans vermeyi amaçlayabilir (Bayer vd., 2015: 71). Son bir değerlendirme olarak, vergi aflarının çıkarılmasındaki siyasi amaca da değinmek gerekir. Politikacıların genellikle vergi aflarını, bir "seçim vaadi" olarak kullandığı bilinmektedir. Bunun temel nedeni, politikacıların vergi aflarını kullanarak oylarını maksimize etmek istemesidir. Dolayısıyla vergi afları, ekonomik anlamda ihtiyaç duyulmadığı zamanlarda bile politik bir araç olarak kullanılmaktadır. Örneğin Türkiye'de, özellikle 1960 ve 1980 yılları arasında çıkarılan vergi aflarının çoğunluğu, genel af kanunları ile yürürlüğe giren ve siyasi sebepleri ağır basan af uygulamaları olarak bilinmektedir (Bülbül & Karadeniz, 2004: 804).

Vergi aflarının farklı şekillerde uygulanan kendine has türleri vardır. Literatürde vergi aflarının türleri genellikle, "süre", "kapsam" ve "düzeltme, inceleme ve kovuşturma" gibi unsurlar dahilinde incelenmektedir. Süre açısından vergi affı sınıflandırmasında temel kriter olarak, vergi affının uygulanış süresi dikkate alınmaktadır. Vergi affı kanunlarının hangi döneme ilişkin borçları af kapsamına alacağı, affın başlangıç ve bitiş dönemleri ve geçmişe dönük vergi borçlarının af kanununun yürürlüğe girmesinden itibaren belirli bir süre içinde affedilmesi gibi unsurlar, bu sınıflandırma için önemlidir. Öte yandan vergi affının süreli veya süresiz olabilme ihtimali de bu sınıflandırma altında yorumlanabilir. Vergi afları genellikle iki veya üç aylık kısa dönemler itibarıyla uygulanmaktadır. Buna karşın Türkiye'de son dönemlerde uygulanan vergi aflarının süresinin birçok kez uzatıldığı ve hatta "affın affı" şeklinde uygulamaların gerçekleştirildiği de görülmektedir (Yurdadoğ & Coşkun Karadağ, 2017: 139).

Kapsam açısından vergi affı sınıflandırmasında temel kriter olarak, vergi affının hangi tür vergileri kapsayacağı hususu dikkate alınmaktadır. Bu sınıflandırmada önemli olan bir diğer ölçüt vergi affının; vergi aslı, gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları gibi unsurlardan hangilerini kapsayacağına ilişkindir (Özkanca Andıç, 2014: 56). Literatürde vergi affının yalnızca vergi cezaları ve vergi aslına ilişkin gecikme faizi gibi unsurları konu edinmesi ve vergi aslının af kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği savunulmaktadır. Bu durumun gerekçesi, vergi aslının kısmen veya tamamen affedilmesi hususunun anayasaya uygun olmadığı düşüncesi ile açıklanmaktadır (Arıkan & Yurtsever, 2004: 2).

Düzeltme affı ile vergi mükelleflerinin hesapları yeniden kontrol edilmek üzere, eksik beyan ettikleri veya gizledikleri matrahların belirli şartlar altında ve genellikle ceza ödemedi beyan etmelerine fırsat sağlanmaktadır. Buna ilaveten bu düzeltme affında, devletin mükellefler üzerindeki inceleme ve denetleme hakkı hiçbir zaman ortadan kalkmamaktadır (Erol, 2011: 142). İnceleme affında ise, aftan faydalanan mükelleflerin vergi matrahlarını belirli şartlar dahilinde düzeltmelerine izin verilmektedir. Bu af türünde devletin, mükelleflerin geçmiş dönemlere ilişkin hesaplarını inceleyebilme hakkı vardır (Erol, 2005: 4). Son olarak kovuşturma affında, vergi affından faydalanan mükellefler için bazı ödeme fırsatları sunulmakta ve bu fırsatlar dahilinde kamu alacağının belirli bir kısmından vazgeçilmekte ve daha önceden

başlamış olan vergi incelemelerine de hukukî bakımdan son verilmektedir (Yıldız Şeren & Dedebeğ, 2013: 9-10). Dolayısıyla bu af türünün en önemli özelliği, tahsili zora düşen veya imkânsız hale gelen kamu alacaklarını tahsil edebilmek için, mükellefler hakkında önceden başlatılan kovuşturmalara son verilmesidir.

Çalışmanın bu bölümünde son olarak, vergi affına ilişkin görüşler neticesinde af kurumunun eleştirisine yer verilmiştir. Vergi afları konusunda literatürde birçok farklı düşünce olduğu söylenebilir. Bu bilgiden hareketle, vergi aflarına ilişkin görüşler Tablo 1 aracılığıyla şu şekilde özetlenebilir:

Tablo 1: Vergi Aflarına İlişkin Görüşler

| Vergi Aflarına Yönelik Olumlu Eleştiriler | Vergi Aflarına Yönelik Olumsuz Eleştiriler |
|---|---|
| Vergi tahsilatını daha kolay hale getirir ve hızlandırır. | Vergi adaleti ve eşitlik başta olmak üzere temel vergilendirme ilkelerini zedeler. |
| Tahsili imkânsız hale gelen kamu alacaklarının tahsili açısından vergi gelirlerini arttırır. | Mükellefleri vergi kaçakçılığı hususunda özendirir. |
| İdare ve yargı organlarının iş yükünü azaltır. | Vergi kanunları ve diğer düzenlemelere karşı uyumu azaltır. |
| Vergi kaybına yol açmış kişiler için temiz bir sayfa açılmasına yardımcı olur. | Vergi suçları tasarlanarak işlendiğinden affedilmeye lâyık bir unsur değildir. |
| Siyasi, ekonomik ve mali bunalımlar sonrasında gerekli bir uygulamadır. | Uzun vadede gelirlerin artması hususunda katkı sağlayamaz. |
| Affa konu olan eylemi gerçekleştiren kişilerin, vergi sistemine daha uyumlu hale getirilmesini teşvik eder. | Devlete olan güveni zedelemekte ve gelecek dönemlerde yeni bir affın olmayacağına ilişkin inancı azaltmaktadır. |

Kaynak: Kargı, 2011: 105-106; Yurdadoğ & Coşkun Karadağ, 2017: 138.

Vergi aflarını olumlu veya olumsuz anlamda eleştiren görüşler, affın ekonomik, toplumsal ve hukukî boyutu üzerinde yoğunlaşmaktadır. Afların olumlu bir uygulama olduğunu savunanlar, affın mali getirisi ve hata yapan mükellefler için yeni bir dönemin açılması gibi konulara vurgu yaparken; afları olumsuz anlamda eleştirenler ise daha çok vergi uyumu, vergi adaleti ve hukukî uygunluk gibi konular üzerinde durmaktadır. Bu bilgiden hareketle, ortak bir mutabakatın olmaması sebebiyle vergi afları, uzun yıllardır tartışılan uygulamalardan biri olmuştur. Bu durum vergi aflarını olağan bir vergi politikası aracı gibi sık aralıklarla kullanan gelişmekte olan ülkelerde, afların kamuoyunu sürekli meşgul eden ve birçok açıdan gerekliliği tartışılan bir uygulama haline gelmesine yol açmıştır.

3. Türkiye’de Vergi Afları

3.1. Türkiye’de Vergi Aflarının Gelişimi

Bir devletin kuruluşuna ilişkin en önemli gerekçelerden biri vergilendirmedir. Türkiye Cumhuriyeti’nin kuruluşunda 1 numaralı Kanunun, *Ağnam-ı Resmîyye Kanunu*

adında bir vergi kanunu olması, bu iddiayı ispatlar niteliktedir. Ağnam kelimesinin karşılığı "koyun" olup; sözü edilen verginin konusunu küçükbaş hayvanlar oluşturmaktadır. Görüldüğü üzere Türkiye Cumhuriyeti de birçok devlet gibi, vergilemeye ilişkin bir kanun ile doğmuştur (Bingöl, 2019a: 25). Vergilemeye yönelik bir kanun ile doğan Türkiye Cumhuriyeti'nin, birtakım fiskal ve ekstra fiskal amaçları gerçekleştirmek için sıkça kullandığı araçlardan biri de vergi aflarıdır. Türk vergi hukukunda vergi affı ile ilgili ilk hukukî düzenleme, 1906 yılında *İrade-i Seniye* kapsamında yol vergisine ilişkin cezaların sona erdirilmesi ile gerçekleşmiştir. Zaman içerisinde vergi sistemimizde sıkça uygulanmaya başlanan aflar ciddi bir probleme dönüşmeye başlamış ve kurumsal bir hal almıştır. Öte yandan af sorununun kronikleşmesine karşın affın genel işleyişine yönelik ciddi bir iyileşme gerçekleştirilememiş ve kanun koyucu dönemin şartları doğrultusunda hareket etmeye devam etmiştir (Dönmez, 1990: 12-13).

Cumhuriyetin kuruluşu ile birlikte vergi affına ilişkin ilk düzenleme, 1928 yılında yürürlüğe giren 145 sayılı *Elviye Selâsede Vergilerin Sureti Cibayetine Dair Kanun* ile olmuştur. Söz konusu düzenleme ile birlikte 1960'lı yıllara kadar çıkarılan vergi aflarında temel amacın, geçmişte uygulanan vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin tasfiyesini gerçekleştirmek olduğu söylenebilir. Yine bu dönemde çıkarılan vergi aflarında, vergi cezalarının hiçbir surette affedilmediği dikkat çekmektedir. İlerleyen dönemde özellikle 1961 yılında yürürlüğe giren, 281 sayılı *Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun* ile birlikte vergi aflarında yeni bir dönemin başladığı söylenebilir. Zira söz konusu düzenleme ile birlikte Türk vergi hukukunda ilk kez vergi cezaları da af kapsamına alınmıştır. Bundan sonraki tüm af düzenlemeleri ise hem vergi aslı hem de vergi borcuna bağlı unsurları ve cezaları af konusunda değerlendirmeye bağlamıştır. Öte yandan 1980'li yıllarda vergi affına ilişkin düzenlemelerin, vergi kanunlarına eklenen "geçici maddeler" ile yapıldığı dikkat çekmektedir. Bu bağlamda vergi affına ilişkin özel bir düzenleme yerine; çeşitli kanunlara eklenen geçici maddeler yardımıyla af hükümleri uygulanmıştır.

Günümüzde Türkiye'de vergi ve benzeri aflar çok sık aralıklarla uygulanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, vergi aflarının neredeyse bir maliye politikası aracı gibi sürekli kullanılan bir uygulama haline geldiği söylenebilir. Bir ülkede vergi aflarının bu derece sık kullanılan bir araç haline gelmesinin birçok olumsuz sonucu vardır. Bu sonuçlara; vergi tahsil kabiliyetinin yitirilmesi ve vergi alacaklarının neredeyse normal şartlar dahilinde toplanamayacak hale gelmesi örnek olarak verilebilir. Başka bir açıdan vergi afları, özellikle aftan yararlanmayan ve vergi ödevine sadık kalarak vergisel yükümlülüklerini yerine getiren mükellefler nezdinde "haksızlığa uğradıkları" düşüncesine sebebiyet vermektedir. Özellikle vergi aflarının Anayasa'nın 10'uncu maddesinde düzenlenen "kanun önünde eşitlik" ve 73'üncü maddeden çıkarılan "vergilemede eşitlik" ilkeleriyle uyumsuzluğu da afların olumsuz sonuçları arasında değerlendirilebilir. Bilindiği üzere eşitlik ilkesinin vergi ödevine yansması olarak kabul edilen "vergilemede eşitlik ilkesine" göre vergi yükümlüleri, yatay ve dikey adalet prensibi dahilinde vergilendirmelidir. Bu bağlamda mali güç temel kriter

olup, normal şartlarda aynı oranda vergilendirilmesi gereken, ancak vergi affı nedeniyle vergisel borç ve yükümlülüklerden kurtulan bazı kişilerin durumu hukukî anlamda birçok tartışmaya konu olmaktadır. Bu bilgiler ışığında çalışmanın bu kısmında Türkiye’de uygulanan vergi aflarının daha iyi bir şekilde incelenebilmesi adına, özellikle son yirmi yılda çıkarılan vergi afları konu edinilecek ve bu afların genel bir değerlendirilmesi yapılacaktır.

3.2. Türkiye’de 2001 Yılı ve Sonrasında Uygulanan Vergi Afları

Türkiye’de 2001 yılı ve bunu takip eden dönem, ekonomik ve siyasal açıdan oldukça sıkıntılı bir süreç olarak değerlendirilebilir. Özellikle 2001 yılında patlak veren finansal kriz, tahminlerin ötesinde bir ekonomik daralmayı beraberinde getirmiş ve Türkiye’nin orta vadeli hedeflerini ciddi düzeyde etkilemiştir. Öte yandan bu yıllarda Türkiye, kronik hale gelen yüksek enflasyon problemini ortadan kaldıramamış sayılı ülkeden biridir. Dolayısıyla bu yıllar, Türkiye ekonomisine ciddi zararlar veren unsurların ortadan kaldırılması ve kurumsal yenilenmenin daha sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmesi için çalışılan bir dönem olarak görülebilir (Celasun, 2002).

Türkiye Cumhuriyeti’nin kuruluşundan itibaren birçok vergi affı uygulanmış; ancak bu afların yaklaşık üçte biri son yıllarda çıkarılmıştır. Bu dönemde uygulanan afların gerekçeleri arasında; bütçe açıklarının kapatılması, kamu gelirlerinin arttırılması, ülkeye has ekonomik sorunların ve kayıt dışılığın çözümlenmesi gibi hususlar yer almaktadır (Bingöl, 2019b). Bu bağlamda vergi aflarının genellikle kamu geliri ihtiyacının yoğun olduğu dönemlerde uygulandığı bilinmektedir. Nitekim uygulanan vergi afları sonucunda, hazineye önemli miktarda gelir akışının sağlandığı dönemler olmuştur. Örneğin, 2003 tarih ve 4811 sayılı Kanun’dan yaklaşık 3.475.144 mükellef yararlanmış ve hazineye kayda değer miktarda bir gelir aktarılmıştır. Buna göre söz konusu af sonucunda, eski para ile yaklaşık 4,7 katrilyon Türk Lirası değerinde bir gelir elde edilmiştir. İlerleyen dönemde, 2008 tarih ve 5811 sayılı Varlık Barışı düzenlemesi ile toplam 64 bin 567 beyanname ile başvuru yapılmış ve vergi matrahı 48,3 milyar TL olarak hesaplanmış; bunun sonucunda hesaplanan ve ödenmesi gereken vergi miktarı ise 1,6 milyar TL olmuştur. Benzer olarak, 2011 yılında yürürlüğe giren ve en geniş kapsamlı af kanunlarından biri olarak kabul edilen 6111 sayılı Kanun ile yaklaşık 39,4 milyar TL yeniden yapılandırılmış ve ilk taksit ödemelerinde % 81 oranında rekor bir tahsilat düzeyi gerçekleşmiştir (Yaraşır, 2013: 185). 2016 tarih ve 6736 sayılı Kanun ile birlikte, 41 milyar TL değerinde bir gelir elde edilmiş ve haliyle söz konusu düzenleme, son yıllarda yapılan aflar arasında en başarılı uygulamalardan biri haline gelmiştir. Son olarak 2017 tarih ve 7020 sayılı Kanun ile 5 milyar 624 milyon TL ve 2018 tarih 7143 sayılı Kanun kapsamında, yaklaşık 25 milyar 583 milyon TL değerinde bir tahsilat yapılmış ve bu miktar toplam yapılandırılan kamu alacağının yalnızca %32,9’unu oluşturmuştur. Bu bilgiler ışığında, Türkiye’de 2001 yılı ve sonrasında uygulanan vergi ve benzeri aflar Tablo 2’de gösterilmektedir:

Tablo 2: Türkiye’de 2001 Yılı ve Sonrasında Uygulanan Vergi Afları

| Tarih | Kanun |
|-------------|---|
| 06.02.2001 | 414 sayılı Tahsilât Genel Tebliği |
| 03.04.2002 | 4751 sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun’un Geçici 21’inci Maddesi |
| 25.02.2003 | 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu |
| 13.11.2008 | 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun |
| 13.02.2011 | 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun |
| 21.05.2013 | 6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun |
| 10.09.2014 | 6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun |
| 03.08.2016 | 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun |
| 18.05.2017 | 7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun |
| 11.05.2018* | 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun |
| 17.07.2019* | 7186 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun |

* Tabloda faydalanılan kaynakların dışında tarafımızca eklenmiştir.

Kaynak: Yelman, 2017: 76-77; Yılmaz, 2019: 89.

Tablo 2’de görüldüğü üzere, Türkiye’de 2001 yılı ve sonrasında vergi ve benzeri unsurlara ilişkin aflarının uygulanabilmesi için on bir farklı düzenleme yapılmıştır. Bu açıdan bakıldığında, Türkiye’de ortalama iki yılda bir vergi ve benzeri mali afların uygulandığı görülmektedir. Bu istatistiki sonuç, Türk vergi sisteminin temel dinamikleri hakkında önemli ipuçları vermektedir. Buna göre vergi idaresinin kamu alacaklarının tahsil kabiliyetini neredeyse yitirdiği, hazinenin acil gelir ihtiyacının sürekli olduğu ve vergi aflarının vergi politikasının vazgeçilmezlerinden biri haline geldiği rahatlıkla söylenebilir.

Bir ülkede vergi aflarının bu derece sık aralıklarla uygulanması, vergi ödevinin kutsallığına ve mükelleflerin vergiye karşı bakış açısına zarar vermektedir. Özellikle vergi zihniyeti ve ahlâkı açısından bu durum tehlikeli sonuçlara yol açabilir. Ortalama iki yılda bir yürürlüğe giren vergi affı kanunları, vergilendirmenin alacaklı ve borçlu tarafı özelinde herhangi bir şaşkınlık yaratmamaktadır. Zira vergi mükellefleri “nasılsa yine af çıkar” beklentisi içerisine girerek; temel vergisel ödev ve sorumluluklarını yerine getirme konusunda ihmalkâr davranmaktadır. Bu durum, Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının yüksek olmasının nedenlerinden yalnızca biridir.

Tablo 2 gereğince dikkat çeken bir diğer konu, vergi affı kanunlarına verilen isimler ile ilgilidir. Görüldüğü üzere çıkarılan on bir farklı vergi affı kanununun hiçbirinde "af" kavramı yer almamaktadır. Bu durum, sosyolojik ve hukukî açıdan iki farklı şekilde açıklanabilir:

Vergi affı kanunlarına "*vergi barışı, varlık barışı, yeniden yapılandırma*" gibi isimlerin verilmesindeki sosyolojik neden; toplumun af kanunlarına ilişkin olumsuz bakış açısı ile ilgilidir. Hangi konuda yapılacağı önemli olmamakla birlikte; bir düzenlemenin adında "af" kelimesi yer aldığına, toplum tepkisi genellikle olumsuz yöndedir. Bu durum, hukuka ve kanunlara karşı gelmeyen insanların affı haksız bir uygulama olarak görmesinden kaynaklanmaktadır.

Vergi affı kanunlarında af kavramının tercih edilmemesinin hukuki sebebi ise, parlamentonun bu düzenlemelere "af kanunu" muamelesi yapmamasıdır. Normal şartlarda Anayasa gereğince af kanunları, Meclis üye tam sayısının beşte üç çoğunluğu ile yürürlüğe girmek zorundadır. Ancak nitelikli çoğunluğu sağlamak zor olduğundan; vergi affı kanunlarına verilen başka isimlerle birlikte af kanunlarının normal karar alma çoğunluğu ile yürürlüğe girdiği görülmektedir. Türkiye'de özellikle son otuz yılda çıkarılan vergi affı kanunlarında bu durum rahatlıkla görülebilir. Bu durum özellikle verginin kanuniliği ilkesi olmak üzere, birçok anayasal vergileme ilkesine aykırı bir uygulamadır.

Son bir değerlendirme olarak; Türkiye'de son yirmi yılda çıkarılan vergi affı kanunlarının kapsamına ve konu edindiği unsurlara değinmek önemli olacaktır. Bu dönemde çıkarılan af kanunları, genellikle vergi cezaları ve vergi borcunun fer'ilerini affetmekte; buna karşın vergi aslını af kapsamına almamaktadır. Bu bakımdan değerlendirildiğinde, bir mükellefin ilgili vergi affından faydalanabilmesi için, vergi aslının ödenmesi koşulunun öne sürüldüğü görülmektedir. Öte yandan bu dönemde çıkarılan vergi ve benzeri mali aflarda, yurt dışında bulunan ekonomik varlıkların ülkeye kazandırılması adına çıkarılan af kanunları dikkat çekmektedir. Bu kanunlara literatürde "varlık barışı" da denilmektedir. Yine bu dönemde "torba kanunlar" aracılığıyla, birçok vergi ve benzeri kamu gelirine ilişkin çeşitli afların getirildiği de bilinmektedir.

4. Dünyada Vergi Afları

Dünyada vergi afları yoğun bir şekilde kullanılsa da bu uygulamanın tarihi serüveni çok eski zamanlara dayanır. Tarihte vergi affına ilişkin ilk yazılı belgeler Mısır'da M.Ö 200 yıllarında, toplumsal karışıklıkların sonlandırılması için vergiyi reddedenlerin affedilmesini konu edinen *Rosetta Stone* kayıtlarında yer almıştır. Öte yandan vergi affının Roma İmparatorluğu'nda M.S 401, 411, 434, 445, 450 ve 458 yıllarında da uygulandığı bilinmektedir (Torgler, 2003: 619-620). Günümüzde vergi afları, ülkeler çapında ulusal af uygulamaları kapsamında yaygın bir şekilde kullanılmaktadır (Das-Gupta & Mookherjee, 1996: 409).

Çalışmanın bu kısmında vergi aflarının, diğer ülkelerde nasıl uygulandığı araştırılacaktır. Bu bağlamda ilgili araştırmada, dünyanın farklı bölgelerinden gelişmişlik

seviyesine göre yedi farklı ülke seçilmiştir. Ülke seçiminde; vergi aflarının uygulanma sıklığı ve nasıl uygulandığı, af öncesi ve sonrası mali politikaların durumu ve vergi affının kullanılış biçimi gibi kriterler dikkate alınmıştır.

4.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Afları

Amerika Birleşik Devletleri, eyalet düzeyinde vergi affını en sık uygulayan ülkelerden biridir. Özellikle 1980'li yıllardan itibaren birçok eyalet, mali programlarında vergi aflarına yer vermiştir. Bu yıllarda otuz eyalet tarafından sayısı otuz beşe yakın birçok vergi affı uygulanmış ve bunlardan özellikle Florida, Illinois ve Louisiana vergi affını aktif bir araç olarak sıklıkla kullanmıştır. 1990'lı yıllara gelindiğinde, vergi affının uygulama sıklığı kayda değer bir şekilde azalmış ve söz konusu dönemde vergi affı uygulamalarına on sekiz kez başvurulduğu görülmüştür. Bu durumun aksine 2000'li yıllar, vergi affı açısından önemli bir dönem olmuş ve bu süreçte sayısı altmışa yakın birçok vergi affı uygulanmıştır. Bu yıllarda çıkarılan afların üçte birinin, 2010 ile 2012 yılları arasında uygulanması da dikkat çekici bir durumdur (Mikesell & Ross, 2012: 533-534).

Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi afları, genellikle eyalet düzeyinde tercih edilen bir uygulamadır. Bu bağlamda özellikle Arizona ve Massachusetts, 1980'li yıllardan itibaren vergi affı uygulamalarında öne çıkan iki eyaletten biridir. Arizona eyaleti yaşanan bir bütçe krizi sonucunda ilk vergi affını 1982 yılında uygulamış ve bunun sonucunda yaklaşık altı milyon dolar gelir elde etmişken; Massachusetts eyaleti ise 1983 yılında, dönemin en başarılı vergi affı uygulamalarından birini gerçekleştirerek, yaklaşık seksen dört milyon dolar gelir elde etmiştir. Öte yandan aynı dönem aralığında (1985-1986) altı eyalet daha vergi affı uygulamalarına başvurarak, bazı ekonomik kazanımlar elde etmeye çalışmıştır (Parle & Hirlinger, 1986: 246-249).

Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanan vergi aflarında, kanun koyucu genellikle üç amaç üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu amaçlar genel itibarıyla; "bir defaya mahsus olmak üzere gelir elde edebilmek", "vergi beyannamesi vermeyenlerin tespitinin sağlanması sonucunda gelecek dönemlerdeki vergi gelirlerini arttırmak" ve "vergiye gönüllü uyumu desteklemektir". Bu amaçların gerçekleştirilebilmesi için yükümlülüklerini belgeleme konusunda zorluk çeken veya bu hususları hiç anlayamayan mükelleflerin ödenmemiş vergi borçlarını ödemesi şartıyla, bu kişilere yönelik hukukî ve cezai yaptırımlar kayda değer bir şekilde hafifletilmiştir. Amerika Birleşik Devletleri'nde birçok eyalet vergi aflarını tüm vergileri kapsayacak şekilde uygularken; California gibi bazı eyaletlerde bu durum yalnızca gelir ve satış vergileri gibi sınırlı alanlarda gerçekleşmektedir (Martinez, 1991: 543-544).

Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanan aflardan sonra gerçekleştirilen programlar sayesinde; vergiden kaçınma konusunda geçmişe kıyasla daha az tolerans gösterilmiş ve birçok eyalet buna ilişkin idari ve adli cezaları arttırmıştır. Örneğin, New York'ta vergi aflarına ilişkin veriler kayıt altına alınmaya başlamış ve bu bireysel profiller, yeni denetim tekniklerinin geliştirilmesinde kullanılmış; Colorado'da ise yeni

çapraz kontrol teknikleri geliştirilmiş ve eyalette kazanılan tüm gelirlerin vergileme açısından değerlendirilmesi ve tahsilatı için raporlar oluşturulmuştur. Dolayısıyla bu noktada "cezalandırma" ve "yaptırım", vergi affı hususunda kilit taşı görevi görmektedir. Vergi sisteminde uygulanan ağır yaptırımların, af gelirleri üzerinde oldukça güçlü bir etkisi vardır. Çünkü vergi affı sonrasında hiçbir şeyin eskisi gibi olmayacağını ve denetimlerin çok daha katı kurullarla gerçekleştirileceğini bilen mükellefler, vergi affından faydalanma hususunda acele edecektir. Öte yandan etkin bir cezalandırma sisteminin kurulmasıyla birlikte, gelir tahsilatının yaklaşık on milyon dolar arttığı görülmüştür (Alm & Beck, 1991: 1050-1052).

4.2. Almanya'da Vergi Afları

Günümüzde vergi affı uygulamalarına yönelik politik ilginin Almanya gibi gelişmiş ülkelerde de görülmesi, bu konunun önemini daha çok arttırmaktadır (Torgler, 2003: 661). Buna karşın Almanya gibi vergi uyumu bakımından güçlü bir ülkenin; diğer ülkelere kıyasla vergi aflarını çok sık kullanmadığı bilinmektedir. Almanya'da vergi afları, genellikle vergi sisteminde veya vergi kanunlarında meydana gelecek köklü değişiklikler sırasında gündeme gelmektedir (Turan & Güler, 2020: 25). Bu bakımdan ilgili ülke, vergi affı uygulamalarını yerinde ve zamanında kullanmaya çalışmaktadır.

Almanya'da vergi affı genellikle olağanüstü dönemlerde uygulanmıştır. Birinci Dünya Savaşı'ndan hemen önce 1913 yılında, "*Savaş Katkı Yasası (Wehrbeitragsgesetz)*" kapsamında; 1914 yılında gelir ve servetini beyan eden mükellefler için vergi aslı ve cezalarına ilişkin vergi affı uygulanmıştır. İlerleyen yıllarda özellikle *Nasyonal Sosyalizm* diktatörlüğünde birçok vergi affı uygulanmıştır. 1949 yılında kurulan Federal Almanya Cumhuriyeti döneminde bu durum değişmemiş ve bu yıllarda iki farklı vergi affı uygulaması görülmüştür. Buna karşın söz konusu vergi affı programları kamuoyu nezdinde beklentileri karşılayamamış ve 1988 yılına kadar yeni bir vergi affı uygulanmamıştır. 1988 yılında uygulanan vergi affı, önceki aflara kıyasla oldukça sınırlı bir kapsamda hazırlanmış ve yalnızca sermaye kazançları hususunda af getirilmiştir. Dolayısıyla bu vergi affının geçmiş uygulamalara kıyasla başarılı olduğunu söyleyebilmek oldukça zordur (Kellner, 2004: 340).

İlerleyen yıllarda, 1990 yılında yürürlüğe giren af kanunu ile faiz gelirini daha önce beyan etmemiş veya eksik beyan etmiş mükelleflerin, görevlerini yerine getiren dürüst mükellefler arasına katılabilmeleri amaçlanmıştır. Söz konusu hedefe ulaşabilmek adına, Türk vergi sistemindeki "*pişmanlık ve ıslah*" müessesine benzeyen bir düzenleme yapılmıştır. Buna karşın söz konusu vergi affı pişmanlık müessesesini aşan, çok boyutlu bir uygulama haline dönüşmüştür. Örneğin; 1986 yılı öncesinde vergi kaçakçılığı kapsamında değerlendirilen vergi asılları dahi af kapsamına alınmıştır. Öte yandan vergi affından yararlanabilmek için verilen af beyannameleri çift yönlü şekilde değerlendirilebilir. Bu beyannameler sayesinde işlenen vergi suçları cezasız bırakılmakta ve 1986 yılından önceki döneme ait gelir ve servet vergileri affedilmektedir (Dönmez, 1990: 169-171).

2003 yılında vergi kaçırın mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu arttırabilmek adına hazırlanan bir kanun ile bu kişilere yönelik bir vergi affı uygulanmıştır. Söz konusu affın uygulanabilmesi için; 1993 ile 2002 yılları arasında kara para aklayıp bu unsurları yüksek faizler karşılığında işleten ve vergilendirilmemek için Almanya dışına aktaran kişilerin, bu maddi varlıkları yurt içine getirmesi ve buna ilişkin vergilerin bazı indirimler dahilinde ödenmesi şartı koyulmuştur (Can, 2004: 47).

Almanya'da uygulanan vergi aflarının genel özelliklerine bakıldığında; afların genellikle on beş ay gibi uzun süreler ile uygulandığı dikkat çekmektedir. Öte yandan mükelleflerin geçmiş dönemlerde ödemediği vergilere ilişkin verilen cezalar, diğer ülkelere kıyasla oldukça ağır şartlar içermektedir. Söz konusu ceza oranları genellikle % 35 oranında uygulanmakta ve dolayısıyla Almanya'da vergi aflarının, katı kurallar çerçevesinde uygulandığı bir kez daha görülmektedir (Devroe, 2005: 219). Öte yandan vergi aflarının Almanya'da özellikle 1990'lı yıllara kadar belirli aralıklarla uygulandığı; ancak daha sonra bu tür uygulamaların çok fazla tercih edilmediği bilinmektedir. Bununla birlikte çıkarılan vergi afları da kapsam olarak sınırlı bir kazanç grubuna yöneliktir. Bu bakımdan Almanya, gelişmiş ülkeler arasında vergi affı uygulamalarını az kullanan ülkeler arasındadır.

4.3. Fransa'da Vergi Afları

Fransa'da vergi affı uygulamalarının tarihi oldukça eskidir. Fransa'da ilk vergi affı kanununun 1800'lü yıllarda hazırlanması da bu iddiayı destekler niteliktedir. Bu tarihten sonra vergi afları Fransa için kurumsal bir niteliğe dönüşmüş; ancak afların genel yapısı itibarıyla günümüzde uygulanan vergi aflarından uzak bir görüntü çizilmiştir (Dönmez, 1990: 139-140). Öte yandan Fransa'da 1948, 1982 ve 1986 yıllarında uygulanan vergi aflarının da ülke ekonomisinde özel bir yeri vardır.

Fransa'da, 1948 yılında uygulanan vergi affında Maliye Bakanı, ülke dışında bulunan maddi kaynakların % 25 oranında vergilendirilmesi şartıyla yurt içine dönüşüne izin vermiştir. Buna göre söz konusu uygulama, milli varlıkların ekonomiye kazandırılması adına önemli bir adımdır (Malherbe, 2011: 72). Benzer bir sebeple 1982 yılında hazırlanan vergi affı programına göre; yurt dışında yasadışı şekilde tutulan sermayenin yurt içine kazandırılması amaçlanmıştır. 1982 yılında uygulanan vergi affı programı genel af şeklinde hazırlanmış ve tüm Gelir ile Katma Değer Vergilerine uygulanmıştır. Ancak söz konusu vergi affı uygulamasına yalnızca 2786 kişi katılmış ve bu programdan yaklaşık on dokuz milyon dolar gelir elde edilmiştir. Aynı yıl ülke genelinde ikinci bir af programı hazırlanmış ve bu programa sadece 276 kişi katılmıştır. Söz konusu vergi affı programından yaklaşık yirmi iki milyon dolar elde edilmiştir. Buna karşın 1982 yılında uygulanan bu iki program da Fransa'da uygulanan yüksek oranlı servet vergisi nedeniyle başarılı olamamıştır (Luitel, 2014: 16).

1986 yılında hazırlanan vergi affı programı da diğer af uygulamalarında olduğu gibi yurt dışında bulunan varlıkların ülkeye kazandırılması amacıyla hazırlanmıştır. Ancak bu af programında; söz konusu varlıkların ülkeye getirilmesinde uygulanacak

olan vergilendirme oranı % 10 olarak belirlenmiştir. Buna göre önceki yıllarda uygulanan vergi afları, servet vergisine ilişkin yüksek oranlar nedeniyle başarısız olduğu için; ilgili verginin oranında indirim gidilerek affa katılımın yüksek olması amaçlanmıştır (Guttman, 1992: 66; Joint Committee on Taxation, 1998: 32; Luitel, 2014: 16).

Fransa Anayasa Mahkemesi'ne 1986 yılında uygulanan vergi affı özelinde başvuru yapılmış ve ilgili Mahkeme bu düzenlemenin hukukî açıdan uygulanabilir olduğuna karar vermiştir. Ayrıca ilgili kararda söz konusu kanunun "vergilendirmede eşitlik ilkesine" aykırı olduğu; ancak bu uygulamanın kamu yararı için yapıldığı gerekçesiyle sakıncalı bir duruma yol açmadığı belirtilmiştir. Burada belirtilen kamu yararı ile vergiye gönüllü uyum konusunda sorun yaşayan mükelleflerin daha dikkatli olması ve yurt dışında bulunan varlıkların ulusal ekonomiye kazandırılması kastedilmektedir (Malherbe, 2011: 73).

Çoğu ülkede olduğu gibi, Fransa'da da vergi affına yönelik özel bir mevzuat bulunmamaktadır. Ancak yurt dışında bulunan kayıt dışı varlıkların mükellefler tarafından gönüllü olarak beyan edildiği durumlarda; vergi cezalarının azaltılması idari bir politika olarak uygulanmaktadır. Buna ek olarak 20 Nisan 2009'da Fransa Maliye Bakanlığı, bu kayıt dışı varlıkların beyanını teşvik etmek için, vergi cezaları ve buna ilişkin faizlerde indirim kararı almıştır. Ancak bu kararın tam anlamıyla bir vergi affı uygulaması olduğunu söylemek yanlış bir değerlendirme olacaktır (Malherbe, 2011: 73).

4.4. İtalya'da Vergi Afları

İtalya'da ilk vergi affı, 11 Kasım 1900 tarihinde bir *Kraliyet Kararnamesi* ile uygulanmış ve bununla birlikte ülke ekonomisinde vergi afları kalıcı bir politika haline gelmiştir. Bu bağlamda, ulusal düzeyde ortalama iki yılda bir vergi affının çıkarılması da bu iddiayı kanıtlar niteliktedir. Bunun sonucunda normal şartlar dahilinde olağanüstü bir araç olan vergi afları, İtalya vergi sisteminde sabit ve sürekli bir uygulama haline dönüşmüştür (Malherbe, 2011: 17-18).

İtalya'da 1973 tarihinden itibaren vergi afları genellikle kararnameler ile yürürlüğe girmekte ve birçoğu "özel vergi affı" şeklinde hazırlanmaktadır. Buna karşın İtalya'da "genel vergi affı" yalnızca; 1973, 1982, 1991 ve 2003 yıllarında uygulanmış ve bu aflar sayesinde daha önceden beyan edilmemiş vergiler eksiksiz bir şekilde tahsil edilebilmiştir. Öte yandan uygulanan bu afların oldukça benzer özelliklere sahip olduğu bilinmektedir (Purnomolastu, 2017: 79; Luitel, 2014: 18).

İtalya'da özellikle 1991 ile 2014 yılları arasında birçok vergi affı uygulanmıştır. Bu af programlarında, mükelleflerin mevcut vergi borçlarını daha düşük oranlarda ödeyebilmeleri amaçlanmış ve her af uygulamasından sonra hükümet yetkilileri, bir daha vergi affı olmayacağını ve bunun son bir fırsat olduğunu dile getirmişlerdir. Ancak uygulamada görüldüğü üzere bu durum söylendiği şekilde gerçekleşmemiş ve vergi afları sistemin kalıcı bir unsuru haline gelmiştir. 2001 yılında *Berlusconi* Hükümeti tarafından, Avrupa Birliği mali düzenlemelerini ihlal etmeyecek bir şekilde hazırlanan

ve İtalya'da beyan etmemek için yurt dışına aktarılan mali kaynakların tekrar yurt içine kazandırılmasına yönelik bir af kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu vergi affı ile devlet hazinesine yaklaşık iki milyon euro kaynak girişi sağlanırken; aslında yurtdışında bulunan kaynakların yalnızca % 11'i ülkeye tekrar kazandırılabilmiştir (Huda & Hernoko, 2017: 60).

2014 yılında uygulanan vergi affında, yurt dışında bulunan ekonomik varlıkların ülke içerisinde gönüllü bir şekilde beyan edilmesi amaçlanmıştır. Bu vergi affı sayesinde vergi mükellefleri, yurt dışında bulunan varlıklara ilişkin raporlar sunmuş ve daha sonra bu varlıklar için hesaplanan vergi borçlarını ödemişlerdir. Bu uygulama ile mükelleflere, ödemeleri gereken vergi borcunu hafifleten cezalar kesilmiş ve böylece af sonrası ödedikleri vergi ve cezalar, affın yerine yapılacak vergi incelemesi sonucunda ortaya çıkacak miktardan daha az olmuştur (Huda & Hernoko, 2017: 60).

İtalya'da vergi afları sık aralıklarla tekrarlanan bir mali politika olduğu için, affın etkinliği hususunda istenmeyen sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Örneğin; 1982 yılında uygulanan vergi affında yaklaşık beş milyar dolar değerinde bir kazanç elde edileceği öngörülürken, uygulamada yalnızca yedi yüz bin dolar tahsil edilebilmiştir. Buna karşın İtalya, vergi aflarını uygulama hususunda karar değişikliğine gitmemiştir. Bu durum ulusal vergi uyumu seviyesinin düşük olmasında, vergi aflarının çok önemli bir faktör olmasının temel nedenleri arasında gösterilmektedir (Joint Committee on Taxation, 1998: 33).

4.5. İsviçre'de Vergi Afları

İsviçre'de vergi afları genellikle kantonlar (eyalet) düzeyinde kullanılan bir uygulama iken; özellikle İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra ulusal düzeyde gerçekleştirilen vergi afları da bulunmaktadır. Kantonlarda uygulanan vergi aflarına bakıldığında, ilk affın 1917 yılında Zürih kantonunda uygulandığı görülmektedir. İlerleyen dönemlerde 1938 yılına kadar; Graubünden, Fribourg, Valais (3 kez), Lucerne, Cenevre (2 kez) ve Basel, Glarus gibi birçok kantonun, vergi aflarını bir mali araç olarak kullanmaya başladığı dikkat çekmektedir. Öte yandan İsviçre kantonlarında uygulanan vergi aflarının başarısı, ulusal düzeyde gerçekleştirilen vergi aflarına bağlıdır. Bu durum mükelleflerin kantonlarda yer alan vergi affından faydalanmadan önce, ulusal düzeyde hazırlanan vergi affına katılmaları ile ilgilidir. Mükelleflerin bu davranışlarının altında, kanton vergi idareleri tarafından kişilere ilişkin mükellefiyet bilgilerinin, federal vergi idaresine bildirilmesi korkusu yatmaktadır. Bu düşünce ile beraber mükellefler hem kanton hem de federal düzeyde uygulanan vergi aflarının ikisine de katılmak zorunda kalmaktadır (Torgler & Schaltegger, 2005: 6).

İsviçre'de 1940 yılında, İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra ortaya çıkan savunma harcamalarını finanse edebilmek amacıyla yeni bir vergi arayışı başlamıştır. Bu bağlamda söz konusu yıllarda hükümet yetkilileri, yalnızca bir seferlik alınacağı duyurulan olağanüstü bir Emlak Vergisi uygulamasına başlamıştır. Ülke kanunlarına göre normal şartlarda referanduma gidilerek koyulması gereken bu tür vergiler, savaş

yıllarına özel bir durum nedeniyle hükümetin genişletilmiş yasal yetkisine dayanarak, referandum yapılmadan uygulamaya konulmuştur. Söz konusu uygulamada, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu teşvik edebilmek amacıyla yalnızca kaçırılan emlaklara ilişkin genel bir vergi affı uygulanmış; ancak bu vergilere ilişkin cezalar hakkında herhangi bir af getirilmemiştir. Buna karşın söz konusu vergi affından beklenen gelir elde edilememiştir (Luitel, 2014: 21-22; Torgler & Schaltegger, 2005: 6).

1944 yılına gelindiğinde ulusal düzeyde yeni bir af programı hazırlanmış ve bu uygulama bir önceki vergi affına kıyasla oldukça başarılı bir şekilde uygulanmıştır. Bu vergi affının sonucunda devlet hazinesine önemli derecede kaynak tahsisi sağlanmış ve vergi affının mükellefler üzerinde olumsuz bir etki bırakmaması ve vergilemenin altında yatan temel fikrin kaybolmaması nedeniyle vergi oranı % 15'ten % 25'e çıkarılarak uygulanmıştır. Bu uygulama ile daha önce ekonomik varlıklarını beyan etmeyen mükellefler teşvik edilmeye çalışılmış ve vergi affı sıkı kontrol ve denetimler altında gerçekleştirilerek, kantonlar arasında etkin bir bilgi alışverişi sağlanmaya çalışılmıştır (Torgler, 2003: 626; Torgler & Schaltegger, 2005: 10).

1960'lı yıllarda, ülkenin genel ekonomik koşulları gereğince yeni bir vergi affı uygulaması gündeme gelmiştir. 1962 yılında federal parlamento yeni bir vergi affı tasarısı üzerinde çalışmaya başlamış; ancak bu çalışmalar federal hükümet tarafından destek bulamamıştır. Bu durumun temel nedeni olarak hükümet yetkilileri, gelişmiş uygulamalar olmadan güncel bir vergi affına gerek olmadığını savunmuş ve bu nedenle söz konusu tasarıyı eleştirmiştir. Bu tartışmalar altında söz konusu tasarı ile 1964 yılında referanduma gidilmiş ve referandum sonucunda ilgili vergi affı tasarısı halk oylamasından geçememiştir (Pommerehne & Zweifel, 1991: 132). Bu bağlamda değerlendirildiğinde İsviçre, vergi affı tasarısının halk tarafından reddedildiği gelişmiş bir ülke örneği olarak karşımıza çıkmaktadır (Pepper, 1966: 290). Ancak 1968 yılında söz konusu tasarı için bir kez daha referanduma gidilmiş ve bu tasarıda önceki uygulamalara benzer bir taslak hazırlanmış ve mevcut denetim uygulamaları değiştirilmemiştir. Buna karşın referandum sonucunda, vergi affı tasarısı halk oylamasından geçmeyi başarmıştır (Pommerehne & Zweifel, 1991: 132).

İsviçre'de ilerleyen yıllarda meydana gelen ekonomik problemler neticesinde, yeni bir vergi affına gerek duyulup duyulmadığı uzun bir süre tartışılmıştır. Bununla birlikte yeni bir vergi affına ilişkin bu tartışmalar, genel bir vergi affının çıkarılmasını destekleyecek önemli bir halk çoğunluğuna ulaşamamıştır. Bu durumun temel nedeni, genel vergi aflarının mükellefler üzerinde olumsuz ahlâki sonuçlar oluşturacağı endişesinden kaynaklanmaktadır (Malherbe, 2011: 40).

4.6. Rusya'da Vergi Afları

Rusya, 1990 ile 2000'li yıllar arasında yoğun bir şekilde vergi kaçırılan ve vergi tahsilatının yapılmasında sorunlar yaşayan bir ülke olarak değerlendirilebilir. Rusya'da vergi otoriteleri, sözü edilen bu problemleri ortadan kaldırmak için çabalasa da ülkenin vergi sisteminde yer alan problemler 2000 yılında Cumhurbaşkanı seçilen Vladimir

Putin'den sonra kısmen de olsa çözümlenmeye başlamıştır. Bu bağlamda Rusya'nın vergi sisteminde bulunan problemlerin çözümünde kullanılan araçlardan biri de vergi afları olmuş; özellikle 1993 yılından itibaren birçok vergi affı uygulaması gerçekleştirilmiştir (Alm, 2009: 241; Morozov, 1996: 44).

Rusya'da 19 Ocak 1996 yılında yürürlüğe giren bir Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile ulusal düzeyde bir vergi affı çıkarılmıştır. Söz konusu vergi affı kapsamında işletme ve diğer kuruluşlara; vergi borçlarını zamanında ve eksiksiz olarak ödemek şartıyla, bu borçları bir mühlet daha ödememe hakkı getirilmiştir. Bu erteleme hakkından yararlanan mükellefler, 1998 yılının Ekim ayına kadar toplam vergi borcunun % 50'sini ödemek ile yükümlü tutulmuş ve borcun ödenmeyen kısmı için de yıllık % 30 oranında faiz işleneceği duyurulmuştur. Buna ek olarak kalan vergi borcunun yarısının, beş yıl boyunca eşit taksitlerle ve faizsiz olarak ödeneceği belirtilmiştir. Söz konusu bu uygulama, ilgili dönem şartlarında yüksek maliyetli ve mükellefler için büyük sorumluluklar yüklenen bir vergi affı olarak değerlendirilmiştir (Alm vd., 2009: 241).

Rusya ilerleyen yıllarda da vergi affının daha iyi bir şekilde uygulanması için herhangi bir gelişme gösterememiştir. Bu bakımdan değerlendirildiğinde Rusya'nın vergi affı konusunda başarılı bir ülke olduğu söylenemez. Özellikle vergi idaresinin nitelik itibariyle yetersiz olması nedeniyle vergi afları, vergi kaçakçılığı gibi suçlarla başa çıkabilmenin kolay bir mücadele yolu olarak kabul görmüştür. Ayrıca ulusal düzeyde neredeyse her yıl çıkarılan vergi afları, bu uygulamanın sürekli bir şekilde devam edeceği hususunda endişeler yaratmaktadır (Luitel, 2014: 20).

4.7. Endonezya'da Vergi Afları

Endonezya'da vergi afları çeşitli dönemler itibariyle uygulanmış (1964, 1984, 2008 ve 2016); ancak bu af uygulamalarının hepsi başarılı olarak görülmemiştir. Özellikle bu yıllarda çıkarılan vergi affı programları, oldukça katı kurallar çerçevesinde dizayn edilse de affın gerçekleştirilme sürecinde daha yumuşak ve ılımlı bir şekilde hareket edilmiştir. Öte yandan 1964 ve 1984 yılında uygulanan vergi aflarının başarısızlıklarından ders alınarak 2016 yılında kadar, Endonezya vergi idaresi yetkililerinin güçleri yasal anlamda kademeli olarak arttırılmıştır. Buna karşın Endonezya vergi sisteminde uygulanan vergi aflarının çoğunlukla, mevcut yasal veya yasal olmayan gelir kaynaklarını dikkate almaktan daha çok; ek vergi koyabilme arayışları içerisinde olan programlar olduğu ifade edilmektedir (Sudarma & Darmayasa, 2017: 13).

Endonezya'da 1964 yılında uygulanan vergi affı, bir Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile yürürlüğe girmiştir. Söz konusu af programı ile ulusal çıkarların korunması ve genel olarak ülke büyüme ve kalkınmasına destek olunması ve 1963 yılında hazırlanan ekonomik programların daha kolay bir şekilde uygulanması hedeflenmiştir (Huda & Hernoko, 2017: 54-55). Bu vergi affında 17 Ağustos 1965 yılından önce kayıt altına alınmayan ve bu af sayesinde yetkili kurumlara bildirim yapılan maddi varlıklara ilişkin Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve Servet Vergileri

kapsamında vergi indirimleri yapılmıştır. Öte yandan bu vergi affı kapsamında, vergi idaresinin çalışma alanına giren gelir kaynaklarına ilişkin inceleme ve denetim hakkına yönelik herhangi bir kısıtlama ve müdahale olmamıştır (Darmawan, 2016: 516).

1984 yılında uygulanan vergi affı programı ile ülkenin büyüme ve kalkınmasına yardımcı olmak amacıyla hazırlanan yeni vergi sisteminin daha kolay bir şekilde uygulanabilmesi amaçlanmıştır. Buna ek olarak söz konusu uygulama ile ülke mevzuatında yer almadığı için vergilendirilemeyen potansiyel gelirin kayıt altına alınması hedeflenmiştir. Öte yandan bu kayıp gelir kaynaklarının, mükelleflerin söz konusu maddi varlıkları daha düşük vergi oranı olan ülkelere aktarması sonucunda oluştuğu bilinmektedir (Huda & Hernoko, 2017: 55).

Endonezya'da 2016 yılında uygulanan vergi affının amaçları arasında; 2016 ile 2017 yılları arasında vergi gelirlerini ve gelecek dönemlere ilişkin vergi uyumunu arttırmak, yurt dışına transfer edilen maddi varlıkların ülke içerisine geri dönüşünü teşvik edebilmek, yeni vergi sistemine uyumu arttırmak ve ülke içerisinde bir uzlaşma ortamı sağlamak gibi unsurlar bulunmaktadır. 2016 yılında uygulanan vergi affı, geçmiş dönemdeki uygulamalara kıyasla oldukça başarılı bir af uygulamasıdır. Bunun temel nedeni söz konusu af programı sayesinde; 2016 yılında toplanılması hedeflenen gelir miktarının % 74'ünün toplanarak, yaklaşık iki yüz otuz milyar dolar vergi tahsilatı yapılmasıdır. Bu bağlamda değerlendirildiğinde Endonezya, güncel şartlar altında vergi affı konusunda başarılı ülkeler arasında değerlendirilebilir (İbrahim vd., 2017: 222).

5. Sonuç

Türkiye'de vergi afları, olağanüstü bir vergi politikası aracı olmaktan çıkmıştır. Özellikle son yirmi yılda uygulanan aflara bakıldığında; vergilerin normal tahsil yöntemlerinden daha çok vergi afları aracılığıyla toplanılmaya çalışıldığı görülmektedir. Bu durum vergi yönetimine ilişkin problemlerin varlığına işaret etmektedir. Vergi aflarının bu derece yoğun bir şekilde kullanılması, mükelleflerin sürekli bir af beklentisi içinde olmasına yol açmaktadır. Bu durum vergi bilinci ve zihniyetini olumsuz yönde etkilemektedir.

Türkiye'de vergi aflarının başarılı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını anlayabilmek için diğer ülke uygulamalarına bakmak gerekir. Bu bağlamda Türkiye, çalışma kapsamında seçilen gelişmiş ülkelere kıyasla; vergi affı konusunda başarılı bir ülke olarak değerlendirilemez. Bunun en önemli göstergesi, vergi affından beklenen sonuçların alınmaması nedeniyle üzerinden birkaç yıl bile geçmeden, yeni bir af düzenlemesinin gündeme gelmesidir. Özellikle gelişmiş ülkeler açısından bakıldığında, vergi affına sıkça başvurulmaması ve af uygulaması sonrasında katı ve ağır denetimlerin gerçekleştirilmesi, affın başarılı bir şekilde uygulanmasında önemli bir paya sahiptir. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri'nde eyalet düzeyinde gerçekleştirilen vergi aflarına bakıldığında; Türkiye gibi bu uygulamalara sıkça yer verildiği görülmektedir. Buna karşın af sonrasında yapılan ağır vergi denetim ve kontrolleri, mükellefleri bir daha hata yapmamaları konusunda yönlendirmektedir. Bununla birlikte Amerika Birleşik

Devletleri'nde uygulanan her vergi affı sonrasında, sistemde yer alan eksiklikler ve hangi gerekçelerle vergi affına ihtiyaç duyulduğu araştırılmakta ve mevcut problemlerin çözümüne yönelik somut adımlar atılmaktadır. Bu durum, vergi affı uygulamalarının başarısında önemli bir kilometre taşıdır.

Çalışma kapsamında incelenen Almanya ve İsviçre'nin, vergi affı uygulamalarını yerinde ve zamanında kullanmaya dikkat ettiği görülmektedir. Söz konusu ülkelerde vergi aflarının, ekonomik ve mali bunalım dönemlerinde kullanılması ve bunun dışındaki dönemlerde af uygulamalarından kaçınılması dikkat çekmektedir. Öte yandan bu ülkelerde vergi aflarının katı kurallarla birlikte uygulandığı bilinmektedir. Bunlara, vergi oranlarının normal koşullara kıyasla kayda değer miktarda arttırılarak uygulanması ve af sonrası denetim ve incelemelerin daha sert şekilde gerçekleştirilmesi örnek olarak verilebilir. Özellikle af kapsamına alınan vergilere ilişkin oranların önemli düzeyde arttırılarak uygulanması, vergi aflarının vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek istemeyen kişiler için güvenli bir liman olarak kullanılmasına izin vermemektedir. Bunun yanında özellikle İsviçre'de, vergi affı uygulamasına ilişkin karar yetkisinin "referandum" aracılığıyla halkın kararına bırakıldığı örnekler mevcuttur. Bu durum vergi affı kararlarının sadece, "*vergileştirme ve bütçe hakkının*" esas sahibi olan toplum tarafından verilebileceğine ilişkin önemli bir sembol niteliğindedir.

Fransa ve İtalya'da vergi afları, 1800 ve 1900'lü yıllardan itibaren uygulanan önemli müesseselerden biridir. Ancak bu ülkelerde vergi aflarının tarihi ve köklü bir geçmişi bulunmasına rağmen; afların başarılı bir şekilde uygulandığına ilişkin bir değerlendirme yapılamamaktadır. Bunun en önemli gerekçelerinden biri, özellikle af sonucunda beklenen tahmini gelir ile tahsil edilen gelir arasında önemli farklılıklar bulunmasıdır. Bu bağlamda iki ülke özelinde, vergi affı uygulamalarında ekonomik anlamda bir başarısızlığın olduğu açıktır. Öte yandan Fransa'da vergi afları genellikle, yurt dışında bulunan ekonomik varlıkların milli ekonomiye kazandırılması adına "varlık barışı" şeklinde uygulandığı dikkat çekmektedir.

Araştırma sonucunda değinilmesi gereken son ülkeler ise Rusya ve Endonezya'dır. Rusya'da vergi aflarının kurumsal bir gelenek içinde "*hazineye kaynak sağlama*" amacıyla kullanıldığı bilinmektedir. Bununla birlikte çıkarılan vergi aflarından ekonomik anlamda istenilen verimin alınmaması ve ülkenin kronik problemlerinden vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede afların yanlış bir politika aracı olarak kullanılması, af konusundaki başarısız uygulamaların gerekçeleri arasındadır. Türkiye ve Rusya'ya kıyasla Endonezya, gelişmekte olan ülkeler arasında vergi aflarını başarılı bir şekilde uygulamaktadır. Ülkede vergi aflarının ilk uygulamalarına bakıldığında, afların "*potansiyel bir gelir sağlama aracı*" olarak görüldüğü dikkat çekmektedir. Ancak günümüzde, vergi afları daha doğru bir şekilde uygulanmakta ve ihtiyaç duyulmadıkça vergi aflarına başvurulmamaktadır. Öte yandan 2016 yılında gerçekleştirilen vergi affı, tahsil edilen gelir miktarı açısından diğer gelişmekte olan ülkelere örnek olacak niteliktedir.

Kaynakça

- Akdoğan, A. (2017). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Aksümer, E. (2014). "Geçmişten Günümüze Vergi Afları ve Sonuçlarının Değerlendirilmesi", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 129, 1-16.
- Alm, J. & Beck, W. (1991). "Wiping the Slate Clean: Individual Response to State Tax Amnesties", *Southern Economic Journal*, 57(4), 1043-1053.
- Alm, J., Martinez-Vazquez, J. & Wallace, S. (2009). "Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects of Tax Amnesties During the Transition in the Russian Federation", *Economic Analysis & Policy*, 39(2), 235-253.
- Arıkan, Z. & Yurtsever, H. (2004). "Türkiye'de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları", *Yaklaşım*, 136, 1-4.
- Argyropoulou, V. (2018). "Coming in from the Cold: The Latest Tax Amnesty in Greece and Lessons for the Future", *U.C. Davis Journal of International Law & Policy*, 24(2), 125-134.
- Avcı, M. A. (2014). "Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı Sonrası Vergi Aflarının Merkezi Yönetim Bütçesi Üzerindeki Mali Etkisi", *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 10(118), 1-12.
- Bayer, Ralph C., Oberhofer, H. & Winner, H. (2015). "The Occurrence of Tax Amnesties: Theory and Evidence", *Journal of Public Economics*, 125, 70-82.
- Bingöl, O. (2019a). *Vergi Sistemini Anlama Kılavuzu (Bir Halkın Vergi ile İmtihanı)*, Tekin Yayınevi, Ankara.
- Bingöl, O. (2019b). "Yeni Bir Vergi Affı Çıkar mı?", <http://vergiyedair.com/2019/03/22/yeni-birvergi-affi-cikar-mi/>, (22.03.2019).
- Bülbül, D. & Kabakçı Karadeniz, H. (2004). "Vergi ve Sigorta Prim Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi", *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Mayıs 2004, Antalya.
- Can, İ. (2004). "Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri", *Maliye Dergisi*, 145, 37-96.
- Celasun, M. (2002). "2001 Krizi, Öncesi ve Sonrası: Mikroekonomik ve Mali Bir Değerlendirme", <http://content.csbs.utah.edu/~ehrbar/erc2002/pdf/i053.pdf>
- Darmawan, A. (2016). "Indonesia's Tax Amnesty Law Based on the Perspective the Law as an Allocative System", *Yustisia Journal Hukum*, 5(3), 509-527.
- Das-Gupta, A. & Mookherjee, D. (1996). "Tax Amnesties as Asset-Laundering Devices", *Journal of Law, Economics, & Organization*, 12(2), 408-431.
- Devroe, W. (2005). "Tax Amnesty and Community Law", *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, 12(3), 217-225.
- Dönmez, R. (1990). "Teoride ve Uygulamada Vergi Afları", Yayımlanmış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

- Edizdoğan, N. & Gümüş, E. (2013). "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, 164, 99-119.
- Erol, A. (2005). "Vergi Afları ve Parlamento Etkisi", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 24, 185-191.
- Erol, A. (2011). *Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)*, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, İstanbul.
- Guttman, G. (1992). "Tax Indulgences: the Scope and Effect of Tax Amnesty", *Tax Administration Review*, 11, 63-70.
- Huda, M. K. & Hernoko, Y. (2017). "Tax Amnesties in Indonesia and Other Countries: Opportunities and Challenges", *Asian Social Science*, 13(7), 52-61.
- Ibrahim, A. M., Myrna, R., Irawati, I. & Kristiadi, J. B. (2017). "A Systematic Literature Review on Tax Amnesty in 9 Asian Countries", *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(3), 220-225.
- Joint Committee on Taxation. (1998). *Tax Amnesty*, U.S Government Printing Office, Washington.
- Keleş, Y. (2002). "Yine Mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?", *Vergi Dünyası Dergisi*, 249, 75-84.
- Kellner, M. (2004). "Tax Amnesty 2004/2005- An Appropriate Revenue Tool", *German Law Journal*, 5(4), 339-346.
- Kireçtepe, B. O. & Avcı, O. (2016). "Teorik ve Tarihsel Çerçeve de Vergi Afları: 6736 Sayılı Kanun'un İncelenmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 339, 146-158.
- Lerman, A. H. (1986). "Tax Amnesty: the Federal Perspective" *National Tax Journal*, 39(3), 325-332.
- Luitel, H. S. (2014). *Is Tax Amnesty Good Tax Policy?: Evidence from State Tax Amnesty Programs in the United States*, Lexington Books, UK.
- Malherbe, J. (2011). *Tax Amnesties*, Kluwer Law International, Holand.
- Martinez, L. P. (1991). "Federal Tax Amnesty: Crime and Punishment Revisited", *Virginia Tax Review*, 10, 535-584.
- Mikesell, J. L. & Ross, J. M. (2012). "Fast Money? The Contribution of State Tax Amnesties to Public Revenue Systems", *National Tax Journal*, 65(3), 529-562.
- Morozov, A. (1996). "Tax Administration in Russia", *East European Constitutional Review*, 39-47.
- Öner, E. (2012). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Özkanca Andıç, N. (2014). "Türkiye'de Vergi Afları ve Afların Gönüllü Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisi", *Mali Kılavuz*, 56-69.
- Parle, W. M. & Hirlinger, M. W. (1986). "Evaluating the use of Tax Amnesty by State Governments", *Public Administration Review*, 46(3), 246-255.

- Pepper, H. W. T. (1966). "Tax Amnesties", *British Tax Review*, 5, 284-296.
- Pommerehne, W. W. & Zweifel, P. (1991). "Success of a Tax Amnesty: At the Polls, for the Fisc?", *Kluwer Academic Publishers*, 72, 131-165.
- Purnomolastu, N. (2017). "Comparison of Tax Amnesty Implementation in Developing Countries", *Jurnal Bisnib Terapan*, 1(1), 77-85.
- Sanchez Villalba, M. A. (2017). "On the Effects of Repeated Tax Amnesties", *Journal of Economics and Political Economy*, 4(3), 286-301.
- Sarıcaoğlu, E. (2018). "Vergi Affından Yararlanan Mükellef için Mütalaa Geri Alınabilir mi?", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 218-255.
- Sudarma, M. & Darmayasa, N. (2017). "Does Voluntary Tax Compliance Increase After Granting Tax Amnesty?", *Accounting and Finance Review*, 2(3), 11-17.
- Şenyurt, İ. (2008). "Türkiye'de Vergi Aflarının Nedenleri ve Sonuçları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:319, Mart, 2008, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4949>, (20.08.2020).
- Şenyüz, D. (2011). *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Taşkın, Y. (2010). "Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri", *Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, 122-128.
- Torgler, B. & Schaltegger, C. A. (2005). "İsviçre'de ve Dünyada Vergi Afları", *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 9, 1-13.
- Torgler, B. (2003). "Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance", Yayınlanmış Doktora Tezi, Basel Üniversitesi, https://edoc.unibas.ch/56/1/DissB_6463.pdf.
- Turan, M. E. & Güler, H. (2020). "Türkiye ve Bazı OECD Ülkelerindeki Vergi Aflarının Kanuni Dayanaklarının Karşılaştırılması", *Vergi Raporu Dergisi*, 252, 11-32.
- Yaraşır, S. (2013). "Vergi Afları ve Türkiye'deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, 379, 175-187.
- Yelman, E. (2017). "Türkiye'de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun'un Mali Yönden İncelenmesi", *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(15), 67-84.
- Yıldız Şeren, G. & Dedebeğ, E. (2013). "Yeni Varlık Varışı (6486 Sayılı, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun)", *International Anatolia Academic Online Journal*, 1(1), 3-23.
- Yılmaz, S. (2019). *Türkiye'de Vergi Affı Uygulamaları ve Kuşakların Bakış Açısı*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Yurdadoğ, V. & Coşkun Karadağ, N. (2017). "Türkiye'de Yapılan Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", *Eurasian Business & Economics Journal*, 8, 134-164.



Belediye Gelirleri Kanununda Düzenlenmiş Olan Yerel Yönetim Gelirlerinin Özellikleri ve Öneriler

Characteristics and Recommendations of Local Administrative Income Regulated in Municipal Income Law

Fazıl Aydın *

REVIEW

ARTICLE INFO

Submitted : 09.11.2020

Revised : 18.03.2021

Accepted : 25.03.2021

Available : 30.06.2021

iThenticate similarity score: 18%

JEL classification:

H70, H71

Keywords:

Local Governments,
Municipal Revenues,
Tax

ABSTRACT

Local governments have different importance for each country. The priority and importance of local governments throughout the world have shown increasing momentum. It is only possible for local governments to fulfill their services by having sufficient resources. In this respect, local government taxes, fees, fees, and participation shares, which constitute the most important income sources of local governments, must be updated and renewed both in terms of legislation and implementation. These local government revenues have theoretically unique features in terms of fiscal science. The study, by examining the theoretical features of local government revenues and suggesting legislative and implementation suggestions; It is aimed to contribute to the update of local government taxes, fees, fees, and participation shares.

Cite this article as: Aydın, F. (2021). "Belediye Gelirleri Kanununda Düzenlenmiş Olan Yerel Yönetim Gelirlerinin Özellikleri ve Öneriler", *International Journal of Public Finance*, 6(1), 159-175.

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 09.11.2020

Düzeltilme : 18.03.2021

Kabul : 25.03.2021

Yayın : 30.06.2021

iThenticate benzerlik oranı: %18

ÖZ

Yerel yönetimler her ülke için ayrı bir öneme sahiptir. Tüm dünyada geçen süre içinde yerel yönetimlerin önceliği ve önemi giderek artan bir ivme göstermektedir. Yerel yönetimlerin hizmetlerine yerine getirebilmesi ancak yeterli kaynaklara sahip olması ile mümkün olabilmektedir. Bu açıdan yerel yönetimlerin en önemli gelir kaynaklarını oluşturan yerel yönetim vergi, harç, ücret ve katılım payları gerek mevzuat düzenlemesi

* Assist. Prof. PhD., Lecturer, Social Sciences University Of Ankara, Turkey, ORCID No: 0000-0001-7215-8809, fazil.aydin@hotmail.com

JEL Kodu:

H70, H71

Anahtar Kelimeler:

Yerel Yönetimler,
Belediye Gelirleri,
Vergi

ve gerekse uygulama açısından güncel ve yenilenmiş olmalıdır. Söz konusu yerel yönetim gelirleri, maliye bilimi açısından teorik olarak kendisine özgü özellikler taşımaktadır. Çalışmada yerel yönetim gelirlerinin teorik açıdan özellikleri incelenerek ve mevzuat ve uygulama açıdan öneriler belirtilerek; yerel yönetim vergi, harç, ücret ve katılım paylarının güncellenmesine katkı vermek amaçlanmıştır.

1. Giriş

Türkiye’de yerel yönetimler anayasal kurumlardır. 1982 Anayasasının 127’nci maddesi “Mahalli İdareler” başlığını taşımaktadır. Türk idare yapısı içinde yerel yönetimlerin yerini ve yerel yönetim sisteminin temel özelliklerini düzenleyen 1982 Anayasasına göre yerel yönetimler “il, belediye veya köy halkının mahallî müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzelkişileridir”. Anayasaya göre yerel yönetimlerin kuruluş ve görevleri ile yetkilerinin yerinden yönetim ilkesine uygun olarak ve yalnızca kanunla düzenlenebilecektir. 1982 anayasası yerel yönetimler üzerinde merkezi idarenin sahip olduğu idari vesayet yetkisinin kapsamını ve gerekçelerini de ayrıntılı bir şekilde düzenleyerek daha önceki anayasalardan farklı bir yol izlemiştir. (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2018: 7). Ayrıca Anayasanın 127’nci maddesi ile yerel yönetimlerin seçilmiş organlarının organlık sıfatını kazanmalarına ilişkin itirazların çözümü ve kaybetmeleri konusundaki denetimin yargı yolu ile olacağı hüküm altına alınmıştır (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Madde 127).

Büyükşehir belediyelerinin yetki ve görevlerini, çalışma usullerini düzenleyen ve 1984 yılından itibaren yürürlüğe giren 3030 sayılı Büyük Şehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun (09.07.1984 tarih ve 18453 sayılı Resmi Gazete) 5216 sayılı Büyükşehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun ile 2004 yılından itibaren yürürlükten kaldırılmıştır (23.07.2004 tarih ve 25531 sayılı Resmi Gazete). Söz konusu 5216 sayılı Kanunda ise 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile (06.12.2012 tarih ve 28489 sayılı Resmi Gazete) kapsamlı değişiklikler yapılmıştır.

Belediyelerin gelirlerine ilişkin olarak ilk temel düzenleme 1914 yılında Rüşumi Belediye Kanunu ile yapılmış, daha sonra 1924 yılında çıkarılan 423 sayılı Belediye Vergi ve Resimleri Kanunu ile mali durum yeniden düzenlenmiştir. 1948 yılında 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile yapılan düzenleme, söz konusu düzenleme 1981 yılında yürürlükten kaldırılmış ve 26.5.1981 tarih ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu yürürlüğe girmiştir. Anayasanın 127’nci maddesinde “Mahalli idarelere görevleriyle orantılı gelir sağlanır.” hükmü yer almaktadır. Belediye gelirlerinin en önemli kaynağını 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu çerçevesinde

tahsil edilen gelirler oluşturmaktadır. Söz konusu kanunlar dolayısı ile elde edilen gelirler belediyelerin öz gelirlerini teşkil etmektedir. Ayrıca 5393 sayılı Belediye Kanununun "Belediyenin Gelirleri" başlıklı 59'uncu maddesi çerçevesinde elde edilen gelirler de belediyelerin öz gelirleri kapsamındadır.

Belediye Gelirleri Kanunu ile ilgili düzenleme ve uygulamalar Hazine ve Maliye Bakanlığı ile birlikte İçişleri Bakanlığı ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından yerine getirilmektedir.

2. Belediye Gelirleri Kanununda Düzenlenmiş Olan Yerel Yönetim Gelirleri

Türkiye'de 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu kapsamındaki yerel yönetimlere ilişkin gelirler; vergi, harç ve katılma payları olmak üzere temel başlıkta belirlenmiştir. Bu çerçevede 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan yerel yönetim gelirlerinin sınıflandırılmasına aşağıda yer verilmiştir.

2.1. Yerel Yönetim Vergileri

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan vergiler; ilan ve reklam vergisi, eğlence vergisi, haberleşme vergisi, elektrik ve havagazı tüketim vergisi, yangın sigortası vergisi ve çevre temizlik vergisi olmak üzere altı ayrı vergi türünden oluşmaktadır. Yerel yönetim vergi türleri içinde yer alan emlak vergisi ise 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer almayıp 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununda ayrıca düzenlenmiştir.

2.2. Yerel Yönetim Harçları

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan harçlar; işgal harcı, tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı, kaynak suları harcı, tellallık harcı, hayvan kesimi muayene ve denetleme harcı, ölçü ve tartı aletleri muayene harcı, bina inşaat harcı, yapı kullanma izni harcı, kayıt ve suret harcı, imar ile ilgili harçlar, işyeri açma izni harcı, muayene, ruhsat ve rapor harcı ve sağlık belgesi harcı olmak üzere onüç ayrı harç türünden oluşmaktadır.

2.3. Yerel Yönetim Harcamalara Katılma Payları

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan harcamalara katılma payları; yol harcamalarına katılma payı, kanalizasyon harcamalarına katılma payı ve su tesisleri harcamalarına katılma payı olmak üzere üç ayrı harcamalara katılma payı türünden oluşmaktadır.

3. Belediye Gelirleri Kanununda Düzenlenmiş Olan Yerel Yönetim Gelirlerinin Uygulama, Hukuki Yapısı ve Sosyo-Ekonomik Etkileri Açıklarından Özellikleri

Belediye Gelirleri Kanununda düzenlenmiş olan yerel yönetim gelirlerinin uygulama, hukuki yapısı ve sosyo-ekonomik etkileri açılarından özellikleri ayrıntılı olarak aşağıda yer almaktadır.

3.1. Belediye Gelirleri Kanununda Düzenlenmiş Olan Yerel Yönetim Gelirlerinin Uygulama Açısından Özellikleri

Belediye Gelirleri Kanununda düzenlenmiş olan yerel yönetim gelirlerinin uygulama açısından özelliklerine aşağıda yer verilmiştir.

- Belediye Gelirleri kapsamındaki yerel yönetim vergileri nispi ve maktu olmak üzere iki şekilde belirlenmektedir.

Nispi vergiler, enflasyon dönemlerinde reel olarak kendilerini korumaktadır. Maktu vergiler ise enflasyon karşısında aşınmaktadır. Ülkemizde Belediye Gelirleri kapsamındaki haberleşme vergisi, elektrik ve havagazı tüketim vergisi, yangın sigortası, eğlence vergisi (biletle girilmeyen yerlerde maktu) gibi vergiler nispi olarak hesaplanırken, ilan ve reklam vergisi, çevre temizlik vergisi ve harçların tamamına yakını (Tellallık harcı ve altyapı kazı izin harcı hariç) maktu olarak hesaplanmaktadır (Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü, 2019: 107).

- Türkiye’de yerel yönetimlerin gelir sistemi, genel bütçe vergi gelirlerinden alınan paylara ve kendilerinin elde ettikleri öz gelirlere dayanmaktadır.

Merkezi idarenin yerel yönetimlere yardım yapmasında esas aldığı ölçütlere bakıldığında; yerel yönetimlerin bulunduğu alanın coğrafi özellikleri, iklim koşulları, nüfus yoğunluğu, hizmet götürdüğü alanın genişliği ve gelişmişlik farklılıkları gibi birçok etken dikkate alınmaktadır (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2017: 94).

- Yerel yönetim katılma payları, harçlar ve resimler, kamu hizmetinden yararlanma ile orantılı olarak ödenmesi ilkesine bağlıdır.

Türkiye’de belediyelerin harç gelirleri vatandaşların belediyeden belirli konularda izin ya da ruhsat alması aşamasında peşin olarak ödedikleri bedellerdir (Arıkboğa, 2016: 282).

- Yerel yönetimlerin ücret gelirleri, miktar ve koşullarını kendilerinin belirleyebildikleri bir öz gelir türüdür.

Ücret gelirleri 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 97’nci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre belediyeler, kanunda harç ya da harcamalara katılma payı

konusu yapılmayan ve ilgililerin isteğine bağlı olarak yerine getirecekleri her türlü hizmetler için belediye meclisi kararı ile ücret almaya yetkilidir. Vergiler, harçlar ve harcamalara katılma paylarından farklı olarak ücret gelirleri belediyelerin miktar ve koşullarını kendilerinin belirleyebildikleri bir öz gelir türüdür (Arıkboğa, 2016: 282).

- Yerel yönetim vergileri genel kural olarak beyana dayanmaktadır.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda düzenlenmiş olan ilan ve reklam vergisi, eğlence vergisi, elektrik ve havagazı tüketim vergisi ile haberleşme vergisi beyanname üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilerek, beyanname verme süresi içinde ilgili belediyelere ödenir. Su tüketim miktarı esas alınmak sureti ile hesaplanan çevre temizlik vergisi ise su faturasında ayrıca gösterilerek tahakkuk ettirilerek su tüketim bedeli ile birlikte belediyelerce tahsil edilir. Emlak Vergisi Kanununda düzenlenmiş olan ve makale konusu dışında bulunan emlak vergisinde ise Emlak Vergisi Uygulamasında Değişiklikler Yapan 4751 Sayılı Kanun ile 09.04.2002 tarihinden itibaren "Beyan Usulü" kaldırılmış ve yalnızca vergi değerini değiştiren nedenlerin bulunması durumunda bildirim vermek yükümlülüğü getirilmiştir. Dolayısı ile 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda düzenlenmiş olan ilan ve reklam vergisi, eğlence vergisi, elektrik ve havagazı tüketim vergisi ile haberleşme vergisi beyan usulüne tabi vergilerdir.

Belediyelerde, Vergi Usul Kanununda belirtilen tarh ve tahakkuk usullerinden "beyana dayanan vergi tarhı" ve "idarece vergi tarhı" yöntemleri kullanılmaktadır. Belediye vergileri genel kural olarak beyana dayanmaktadır. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan vergiler beyana dayanan vergilerdir ve Kanun'da belirtilen dönemlerde düzenli olarak beyan verilmesi gerekmektedir. Emlak vergisinde ise beyan yalnızca başlangıç aşamasında ve kanunda belirtilen durumlar ortaya çıktığında (binaların yeni inşası ya da vergi değerini tadil eden sebeplerin meydana gelmesi gibi) verilmekte, bunun dışında vergi daha önce bildirilen bilgiler esas alınarak her yıl belediyeler tarafından tahakkuk ettirilmektedir (Arıkboğa, 2015: 11).

- Yerel yönetim gelirlerinin tahsil yetkisi, belediye türlerine göre farklılık taşımaktadır.

Büyükşehir belediyeleri, Kanunda sayılan vergilerden yalnızca ilan ve reklam vergisi, eğlence vergisi ve yangın sigorta vergisini tahsil etmekle yükümlüdür. İlçe belediyeleri tarafından tahsil edilen çevre temizlik vergisinden büyükşehir belediyelerine %20 oranında pay verilmektedir. Yangın sigorta vergisi ise, itfaiye hizmetlerinin büyükşehir belediyeleri tarafından yürütülmesi nedeniyle büyükşehir belediyelerinin bulunduğu illerde büyükşehir belediyeleri tarafından tahsil edilmekte, ilçe belediyeleri bu vergiyi tahsil etmemektedir (Arıkboğa, 2016: 281).

3.2. Belediye Gelirleri Kanununda Düzenlenmiş Olan Yerel Yönetim Gelirlerinin Hukuki Yapısı Açısından Özellikleri

Belediye Gelirleri Kanununda düzenlenmiş olan yerel yönetim gelirlerinin hukuki yapısı açısından özellikleri aşağıda yer almaktadır.

- Usul hükümleri açısından Belediye Gelirleri Kanununa göre alınacak vergi, harç ve katılma payları hakkında Vergi usul kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır.

Belediye Gelirleri Kanununda aksine hüküm bulunmayan durumlarda usul hükümleri açısından Belediye Gelirleri Kanununa göre alınacak vergi, harç ve katılma payları hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve bunların ek ve tadillerine dair esaslar uygulanır.

- Belediye Gelirleri Kanununda yer alan maktu vergi ve harçlar tarifelerinin belirlenme şekilleri kanunda yer almaktadır.

Belediye Gelirleri Kanununa göre belediyeler; nüfusları ile ekonomik ve sosyal gelişme durumlarına göre Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığının görüşü alınarak Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca beş gruba ayrılır ve Resmi Gazete'de ilan edilir. Söz konusu belediye grupları her üç yılda bir yenilenir.

Cumhurbaşkanı; konutlara ait çevre temizlik vergisi tutarlarını yöreler, belediyelerin nüfusları ve bina grupları itibarıyla ayrı ayrı dörtte birine kadar indirmeye veya yarısına kadar artırmaya yetkilidir. Cumhurbaşkanı; işyerleri ve diğer şekilde kullanılan binalara ait Çevre Temizlik Vergisi tarifesindeki bina gruplarını belirlemeye ve tutarları yöreler, belediyelerin nüfusları ve bina grupları itibarıyla ayrı ayrı dörtte birine kadar indirmeye veya yarısına kadar artırmaya yetkilidir.

Cumhurbaşkanı; Belediye Gelirleri Kanununda yer alan harcamalara katılma payları ödeme sürelerini, ilgili belediyelerin teklifi üzerine, beş yıla (peşin ödemelerde bir yıla) kadar uzatmaya ve buna göre taksit sürelerini tespit etmeye yetkilidir. Cumhurbaşkanınca bu yetkinin kullanılması halinde, uzatılan ödeme süreleri için belediyeler, belediye meclislerinin kararı üzerine ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca alınan tecil faizi oranını aşmamak üzere faiz alabilirler.

Cumhurbaşkanı; Belediyelerin (5016 sayılı Büyükşehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunun uygulandığı şehirlerde hizmeti veren belediyelerin) görüşü alınmak suretiyle, harcamalara katılma paylarını 1/2'ye (peşin ödemede 1/3'e) kadar indirmeye, pay çeşitlerine göre farklılaştırma yapmaya, payların ödenecek miktarını birlikte veya pay çeşitlerine göre ayrı ayrı olmak üzere Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca bildirilecek son genel nüfus sayımı sonuçlarını da dikkate almak

suretiyle ve belediyeler itibariyle tespit etmeye yetkilidir. Cumhurbaşkanı; altyapı kazı izni harcını belediye grupları itibarıyla bu oranı yarısına kadar indirmeye, on katına kadar artırmaya yetkilidir.

Cumhurbaşkanı, Belediye Gelirleri Kanununda en az ve en çok miktarları gösterilen vergi ve harçların tarifelerini belediye grupları itibarıyla tayin ve tespit eder. Ancak, ilan ve reklam vergisi, biletle girilmesi zorunlu olmayan eğlence yerlerinde eğlence vergisi, işgal harcı, tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı ve işyeri açma izni harcı maktu vergi ve harç tarifeleri, Belediye Gelirleri Kanununda belirtilen en alt ve en üst sınırları aşmamak koşulu ile mahallin çeşitli semtleri arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklar göz önünde tutularak ilgili belediye meclislerinin önerisi üzerine Cumhurbaşkanı tarafından tespit edilir.

Cumhurbaşkanı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan maktu vergi ve harçların en az ve en çok miktarlarını belirleyen hadleri birlikte veya ayrı ayrı veya her vergi ve harç ile ilgili tarifelerde yer alan en az ve en çok hadleri birlikte veya ayrı ayrı on katına kadar artırmaya ve Belediye Gelirleri Kanununda yer alan hadlerden az ve bu hadlerin on katından çok olmamak üzere yeni hadler tespit etmeye ve eğlence vergisi oranlarını birlikte veya ayrı ayrı bir katına kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir.

Cumhurbaşkanı tarafından belli edilen uluslararası kuruluşlar ile bu kuruluşların yabancı devlet uyruğundaki memurları ve anlaşmalar gereğince diplomatik muafiyet tanınan personel Belediye Gelirleri Kanunu hükümlerinden muaftırlar.

3.3. Belediye Gelirleri Kanununda Düzenlenmiş Olan Yerel Yönetim Gelirlerinin Sosyo-Ekonomik Etkileri Açısından Özellikleri

Belediye Gelirleri Kanununda düzenlenmiş olan yerel yönetim gelirlerinin sosyo-ekonomik etkileri açısından özelliklerine aşağıda yer verilmiştir.

- Kentleşmenin yaygınlaşmasına uygun olarak yerel yönetim gelirlerinin önemi artırmaktadır.

Günümüzde dünya bir yandan küreselleşirken diğer yandan yerelleşmektedir. Küreselleşmeyle birlikte dünyada devletlerin yerini kentler ve ör-gütlenmiş kurumlar almaktadır. Bu sürece uygun olarak son yıllarda kentlerin ekonomik ve sosyal yaşamdaki yeri ve önemi gittikçe artmaktadır (Bülbül, 2013: 167).

Günümüz dünyasında ekonomi, sosyal, siyasal ve teknoloji alanında yaşanan hızlı gelişmeler yerel hizmet niteliği taşıyan ihtiyaçları da artırmaktadır. Bu gelişmeler merkezi yönetim yanında yerel yönetimlerin de istikrarlı ve etkin bir mali yapıya kavuşturulmasını, artan hizmet ihtiyacını karşılamak için yeterli kaynağın teminini zorunlu kılmaktadır (Ulusoy, 2000: 140).

- Yerel yönetim gelirleri, yerel yönetimler için en önemli gelir kaynağıdır.

Günümüzde şehirleşme hareketlerinin her türlü tahminin ötesinde gelişmesi, şehir niteliğindeki yerleşim alanlarında yaşayan nüfusun hızla artması, şehir halkının giderek sosyal, ekonomik ve kültürel ihtiyaçlarının çoğalması ve nihayet şehirlerin çağın gereklerine göre yeniden tanzim ve imar çabaları, bu konudaki giderlerin geniş ölçüde artması sonucunu doğurmuş ve bu durum eski şartlara ve anlayışlara göre kurulmuş olan yerel yönetim finans sistemlerinin yeni ve doyurucu kaynaklara sahip olacak biçimde geliştirilmesini zorunlu kılmıştır (Yiğit, vd., 2017: 69).

Ülkemizde belediyelerin en önemli sorunlarından biri de gelir yetersizliğidir. Gelir yetersizliklerinin temel nedeni olarak, nüfusun hızla kentlerde yoğunlaşması ve kentsel gelişmeler karşısında, belediyelerin görev ve sorumluluklarına göre bir gelir artışının sağlanamamış olması gösterilebilir (Yüksel, 2003: 53).

Kamu hizmetlerinin yürütülmesinde, merkezi yönetimler ile yerel yönetimler arasında görev ve gelir paylaşımı, "merkeziyetçilik" ve "ademi merkezîyet" ilkeleri ile "mali tevzin" kavramının sıkça gündeme gelmesine neden olmaktadır. Bu paylaşımında, yerel idarelere düşen görev payının artması, bu yönetimlerin gelire olan gereksinimini arttırmaktadır. Yerel yönetimlerin gelirleri doğal olarak tüm kamu yönetimlerinde olduğu gibi esas itibarıyla vergiye dayanmaktadır (Öz, 2012: 64).

- Yerel yönetim gelirleri, mali açıdan yerel yönetimlere güç sağlayıcı özelliğe sahiptir.

Yerel yönetimlerin mali açıdan yapılarının güçlü olmasını sağlayıcı en büyük etken, özellikle öz gelirlerinin etkin ve verimli olmasıdır. Yerel yönetimlerin mali yapılarının güçlü olması, merkezi yönetimin yükünü azaltıcı etki yaratarak, merkezi yönetimin de güçlü olmasını sağlamaktadır.

Kamusal hizmet arzı bakımından merkezi yönetimi tamamlayıcı bir işleve sahip olan belediyelerin görev ve sorumlulukları arttıkça, merkezi yönetimin kamusal hizmet sunum konusundaki rolü azalmakta ve merkezi yönetim daha makro plan ve programlara yoğunlaşabilmektedir. Ayrıca belediyeler sayesinde yerel düzeyde piyasa benzeri bir rekabet ortamının oluşması ve kamusal hizmet arzında yenilikçi yöntemlerin denenmesi gibi birçok gelişmenin altyapısı oluşturulmaktadır (Ulusoy, vd., 2019: 169).

- Yerel yönetim harçları, taşınmazın değerini doğrudan etkilemektedir.

Başka bir ifadeyle, kentlerde yatırımların ve yerel kamu hizmetlerinin seviyesinde ve kalitesindeki artış, pozitif dışsallık oluşturmakta veya kentsel rant yaratmakta veya taşınmaz değerlerinde kapitalize olmakta, nüfus artışı gibi başka faktörlerin de etkisiyle taşınmaz değerleri yükselmektedir (Önder, vd., 2017: 59).

Bina inşaat harcı, inşaat ruhsatının alınması sırasında ödenen bir harçtır ve yapılacak binanın geçkondu olmaması için en önemli önkoşulu sağlayan hukuki bir işlemdir. Bina inşaat harçları, yapılacak binanın yüzölçümüne göre değişmekte ve

işyerleri için daha yüksek tutarlara ulaşmaktadır. Böyle bir ruhsatın varlığı ya da yokluğu taşın-mazın değerini doğrudan etkilemektedir (Önder, vd., 2017: 114).

Gerek kullanıcı harçları, gerekse katılım payları yoluyla vergilenen ya da özel olarak vergilenmeyen yerel kamu hizmetleri taşınmaz değerlerini etkilemektedir (Önder, vd., 2017: 114).

- Harcamalara katılma payları, sunulan kamu hizmetinin finansmanının yararlanılardan sağlanması esasına göre alınan bir kamu geliri türüdür.

Belediye Gelirleri Kanununa göre harcamalara katılma payları, bir program dahilinde veya istek üzerine doğrudan doğruya yapılan işlerde, bu hizmetler dolayısıyla yapılan giderlerin tamamıdır (Şahin İpek 2018: 469). 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 86-94 maddeleri arasında harcamalara katılım payı düzenlenmiştir. Buna göre, Belediyeler tarafından yapılmış yol, kanalizasyon ve su tesisleri harcamalarına katılım payı alınmaktadır. Bu harcamalar gayrimenkul değerini artırıcı nitelikte olduğu için, katılma payı mükellefiyetini harcama yapan yapıldığı bölgedeki gayrimenkul sahipliği ile ilişkilendirmiştir (Yılmaz, 2008: 78).

Harcamalara katılım payı uzun yıllardır yasal bir düzenleme olarak bulunmasına karşın çeşitli sebepler ile uygulanmamış veya eksik uygulanmış bir yerel kamu geliri olarak kalmıştır. Artan şehir nüfusu karşısında kaynak ihtiyacı belediyeleri bu yerel gelire olan dikkati artırmıştır (Aslan, 2014: 129).

2464 sayılı Kanun'da tanımlanan durumlarda belediyelerin yol, su ve kanalizasyon harcamalarına katılma payı alma yetkisi bulunmaktadır. Harcamalara katılma payları belediyelerin Kanun'da belirtilen yol, su ve kanalizasyon işleri için yapacakları harcamaları finanse etmek amacıyla ilgililerden aldıkları katılım paylarıdır. Payların hesaplanması konusundaki sınırlamalar, ilgililere nasıl paylaşılacağı ve tahsilata ilişkin bazı usuller 2464 sayılı Kanun ile belirlenmiştir (Arıkboğa, 2016: 282).

Ülkemiz açısından oluşan kentsel rantların vergilendirilmesi aşamasında geçmiş dönem uygulamalarına bakıldığında 1948 tarihli 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan "Değerleme Resmi" en güzel örnektir. Yine 1970 tarihli Finansman Kanunu ile getirilen ve 1970-1982 yılları arasında uygulanan "Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi" de rantların kamuya aktarılmasında önemli vergi uygulamaları olarak karşımıza çıkmaktadır. Günümüzde ise bazı kaynaklarda Belediye Gelirleri Kanununda yer alan harcamalara katılma paylarının bir rant vergisi olduğu ifade edilmektedir. Ancak harcamalara katılma payları taşınmazlarda oluşan değer artışlarını vergilendirmemekte öngörülen harcama yapan bir kısmını finanse etmek için alınmaktadır. Bu şekilde vergiden uzak bir yapıdadır. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan harcamalar katılma payları yol harcamalarına katılma payları, kanalizasyon harcamalarına katılma payları ve su tesisi harcamalarına katılma paylarından oluşmaktadır. Mevcut düzenlemede vergi hukuku açısından ilginç bir durumda söz konusudur. Yol harcamalarına katılma paylarını düzenleyen madde hükmünde bu katılma payı ile ilgili olarak "alınabilir" ifadesi kullanılmasına karşın kanalizasyon ve su tesisi harcamalarına

katılma paylarına ilişkin madde hükmünde ise "alınır" ifadesi yer almaktadır. Dolayısıyla harcamalara katılma paylarından biri olan ve rant vergisi olarak ifade edilebilen yol harcamalarına katılım payının bırakın rant vergisi olmasını bir zorunluluk içermediği için zorunlu yükümlülük olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği bile tartışılır bir durumdadır (Canatay, 2016: 200).

4. Belediye Gelirleri Kanunu Kapsamındaki Yerel Yönetim Gelirlerinin Sayısal Görünümü

2015-2020 yılları arasındaki beş yıllık dönemde Türkiye'de Belediye Gelirleri Kanunu kapsamındaki yerel yönetim vergi ve harç gelirleri aşağıdaki Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1: Türkiye'de Belediye Gelirleri Kanunu Kapsamındaki Yerel Yönetim Vergi ve Harç Gelirleri (2015-2020 Dönemi) (Bin TL)

| Vergi/Harç (Türü) | Yıllar itibarıyla Vergi/Harç (TL) | | | | | |
|--|-----------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
| Çevre Temizlik Vergisi | 395.308 | 474.752 | 465.615 | 541.695 | 622.462 | 514.406 |
| Eğlence Vergisi | 187.999 | 208.684 | 244.064 | 268.766 | 327.662 | 183.467 |
| Yangın Sigorta Vergisi | 31.141 | 31.868 | 35.945 | 39.391 | 44.017 | 34.155 |
| İlan ve Reklam Vergisi | 345.502 | 423.651 | 445.548 | 481.033 | 442.666 | 340.749 |
| Haberleşme Vergisi | 40.852 | 39.522 | 43.164 | 51.843 | 58.466 | 47.286 |
| Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi | 1.307.194 | 1.177.003 | 1.265.951 | 1.592.837 | 2.249.966 | 1.775.488 |
| Bina İnşaat Harcı | 775.405 | 915.182 | 1.247.684 | 723.106 | 409.557 | 391.652 |
| Hayvan Kesimi Muayene ve Denetleme Harcı | 19.804 | 17.004 | 14.909 | 15.203 | 18.381 | 17.336 |
| İşgal Harcı | 376.175 | 431.652 | 469.005 | 468.418 | 513.461 | 320.917 |
| İşyeri Açma İzni Harcı | 75.448 | 82.809 | 82.398 | 81.453 | 98.178 | 76.546 |
| Kaynak Suları Harcı | 5.846 | 9.391 | 7.230 | 6.998 | 7.562 | 6.025 |
| Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene Harcı | 1.888 | 2.273 | 1.317 | 1.324 | 1.427 | 1.129 |
| Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı | 24.534 | 8.550 | 7.005 | 4.334 | 5.143 | 4.474 |
| Tellallik Harcı | 84.792 | 96.259 | 113.114 | 110.576 | 137.203 | 78.211 |
| Yapı Kullanma İzni Harcı | 250.280 | 234.567 | 291.126 | 261.601 | 209.419 | 164.403 |
| TOPLAM | 3.922.168 | 4.153.167 | 4.734.075 | 4.648.578 | 5.145.570 | 3.956.244 |

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün mahalli idareler bütçe istatistiklerinden yararlanılarak yazar tarafından düzenlenmiştir. <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri>, (16.03.2021) (*) Emlak vergisi dahil edilmemiştir.

Yukarıdaki Tablo 1’de 2015-2020 yılları arasındaki beş yıllık dönemde Türkiye’de Belediye Gelirleri Kanunu kapsamındaki yerel yönetim vergi ve harç gelirlerindeki değişim ve gelişmeler yer almaktadır. Söz konusu tabloda belde, ilçe, büyükşehir ve büyükşehir dışındaki belediyeler itibarıyla ayırım yapılmaksızın tüm belediyelerin 2015-2020 yılları arasındaki beş yıllık dönem içindeki yerel yönetimlerin tüm vergi ve harç gelirlerinin tutarları dikkate alınmıştır.

Tablo 1’de görüldüğü üzere, 2015-2020 döneminde Türkiye’de Belediye Gelirleri Kanunu kapsamındaki yerel yönetim vergi ve harç gelirlerinin toplam tutarları içinde en yüksek tutara elektrik ve havagazı tüketim vergisi, en düşük tutara ise ölçü ve tartı aletleri muayene harcı sahiptir.

Tablo 1’deki veriler incelendiğinde 2019 yılı ile 2020 yılı karşılaştırmasında Belediye Gelirleri Kanunu kapsamındaki tüm yerel yönetim vergi ve harç gelirlerinde büyük miktarlarda gelir düşüklüğünün olduğu ve söz konusu gelirlerin 2019 yılında toplam tutarının 5.145.570.000 TL iken, 2020 yılında söz konusu toplam tutarın 3.956.244.000 TL olarak gerçekleştiği ve 2019 yılına göre 2020 yılında toplam olarak 1.189.326.000 TL gelir kaybının gerçekleştiği görülmektedir. Dolayısı ile Belediye Gelirleri Kanunu kapsamındaki tüm yerel yönetim vergi ve harç gelirlerinde 2019 yılına göre 2020 yılında %23,11 oranında gelir kaybı gerçekleşmiştir. 2019 yılına göre 2020 yılında gerçekleşen 1.189.326.000 TL tutarındaki gelir kaybının Covid 19 pandemi salgınından kaynaklandığı değerlendirilebilir.

Buna karşın Tablo 1’deki verilere göre; ilan ve reklam vergisi, bina inşaat harcı, ölçü ve tartı aletleri muayene harcı, tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı ve yapı kullanma izni harcı dışındaki 2015-2020 yılları arasındaki beş yıllık dönemde Türkiye’de Belediye Gelirleri Kanunu kapsamındaki yerel yönetim vergi ve harç gelirlerindeki en büyük gelir artışının ise 580.908.000 TL artış ile 2017 yılında gerçekleştiği görülmektedir.

2018-2020 yılları arasındaki üç yıllık dönemde Türkiye’de belediye türleri itibarı ile Belediye Gelirleri Kanunu kapsamındaki yerel yönetim vergi ve harç gelirleri Tablo 2’de yer almaktadır.

Aşağıdaki Tablo 2’de görüldüğü üzere, 2020 yılında Türkiye’de belediye türleri itibarıyla Belediye Gelirleri Kanunu kapsamındaki yerel yönetim vergi ve harç gelirlerinin toplam tutarı içinde ilçe ve belde belediyeleri payı %81,88, büyükşehir dışı il belediyeleri payı %8,83 ve büyükşehir belediyeleri payının ise %9,20 şeklinde gerçekleşmiştir. Dolayısı ile 2020 yılında Türkiye’de belediye türleri itibarıyla Belediye Gelirleri Kanunu kapsamındaki yerel yönetim vergi ve harç gelirlerinden en yüksek payı ilçe ve belde belediyeleri alırken, en düşük payı ise büyükşehir dışı il belediyeleri almıştır.

Tablo 2: Türkiye’de Belediye Türleri İtibarı ile Belediye Gelirleri Kanunu Kapsamındaki Yerel Yönetim Vergi ve Harç Gelirleri (2018-2020 Dönemi) (Bin TL)

| Vergi/Harç (Türü) | İlçe ve Belde Belediyeleri | | | Büyükşehir Dışı İl Belediyeleri | | | Büyükşehir Belediyeleri | | |
|--|----------------------------|------------------|------------------|---------------------------------|-------------------|----------------|-------------------------|----------------|----------------|
| | 2018 | 2019 | 2020 | 2018 | 2019 | 2020 | 2018 | 2019 | 2020 |
| Çevre Temizlik Vergisi | 466.998 | 550.388 | 447.373 | 58.749 | 1.192.400 | 62.893 | 15.901 | 769 | 4.135 |
| Eğlence Vergisi | 122.296 | 158.858 | 72.355 | 2.124 | 11.478 | 1.222 | 144.346 | 166.275 | 109.890 |
| Yangın Sigorta Vergisi | 4.110 | 4.305 | 4.325 | 3.752 | 252.183 | 3.018 | 31.529 | 36.023 | 26.812 |
| İlan ve Reklam Vergisi | 197.507 | 170.624 | 139.422 | 37.296 | 4.856 | 26.755 | 246.228 | 232.906 | 174.571 |
| Haberleşme Vergisi | 47.873 | 53.719 | 43.126 | 3.769 | 271.525 | 4.029 | 201 | 115 | 131 |
| Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi | 1.459.047 | 2.061.472 | 1.622.695 | 128.645 | 3.253 | 148.691 | 5.046 | 5.296 | 4.036 |
| Bina İnşaat Harcı | 652.689 | 369.103 | 341.447 | 66.571 | 110.220 | 49.279 | 3.672 | 1.673 | 822 |
| Hayvan Kesimi Muayene ve Denetleme Harcı | 10.390 | 12.325 | 12.727 | 1.149 | 44.333 | 1.120 | 3.664 | 4.663 | 3.489 |
| İşgal Harcı | 397.890 | 442.456 | 273.755 | 41.526 | 5.518.226 | 28.452 | 28.980 | 29.753 | 18.710 |
| İşyeri Açma İzni Harcı | 63.259 | 79.096 | 61.556 | 4.741 | 47.103 | 4.321 | 11.470 | 12.094 | 8.375 |
| Kaynak Suları Harcı | 6.995 | 7.530 | 6.025 | 1 | 5.203.013 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene Harcı | 1.000 | 1.092 | 867 | 230 | 119.473 | 173 | 94 | 161 | 89 |
| Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı | 3.830 | 4.670 | 3.632 | 257 | 148.637 | 392 | 246 | 195 | 450 |
| Tellallık Harcı | 85.644 | 107.834 | 59.528 | 9.860 | 339.695 | 7.493 | 15.072 | 17.763 | 11.190 |
| Yapı Kullanma İzni Harcı | 238.502 | 192.088 | 150.831 | 19.402 | 457 | 11.882 | 3.322 | 1.808 | 1.344 |
| TOPLAM | 3.758.030 | 4.215.560 | 3.239.664 | 378.072 | 13.266.852 | 349.720 | 509.771 | 509.494 | 364.044 |

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün mahalli idareler bütçe istatistiklerinden yararlanılarak yazar tarafından düzenlenmiştir. <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri>, (17.03.2021).
(*) Emlak vergisi dahil edilmemiştir.

Yukarıdaki Tablo 2’de görüldüğü üzere, 2020 yılında Türkiye’de belediye türleri itibarıyla Belediye Gelirleri Kanunu kapsamındaki yerel yönetim vergi ve harç gelirlerinin toplam tutarı içinde ilçe ve belde belediyeleri payı %81,88, büyükşehir dışı il belediyeleri payı %8,83 ve büyükşehir belediyeleri payının ise %9,20 şeklinde gerçekleşmiştir. Dolayısı ile 2020 yılında Türkiye’de belediye türleri itibarıyla Belediye Gelirleri Kanunu kapsamındaki yerel yönetim vergi ve harç gelirlerinden en yüksek payı ilçe ve belde belediyeleri alırken, en düşük payı ise büyükşehir dışı il belediyeleri almıştır.

Ayrıca Tablo 1'deki 2018-2020 yılları arasındaki üç yıllık dönemde Türkiye'de belediye türleri itibarıyla Belediye Gelirleri Kanunu kapsamındaki yerel yönetim vergi ve harç gelirlerinin 2018 yılına göre 2019 yılında artış göstermesine karşın, 2019 yılına göre 2020 yılında tüm gelir kalemlerinin toplam tutarında büyük tutarlarda gelir kaybının gerçekleştiği ve söz konusu gelir kaybı nedeninin Covid 19 pandemi salgınından kaynaklandığı değerlendirilebilir.

5. Yerel Yönetim Gelirlerine İlişkin Öneriler

Belediye gelirleri kanunu çerçevesindeki yerel yönetim vergileri, harçları, ücret ve katılım paylarından alınacak olan verimi artırıcı yöndeki uygulama ve düzenleme önerilerine aşağıda yer verilmiştir.

- Belediye Gelirleri Kanununun 14'üncü maddesinde yer alan ilan ve reklam vergisine ilişkin muafiyet ve istisna maddesi yeniden düzenlenerek; Türk Radyo ve Televizyon Kurumu tarafından yayınlanan ve yapılan ilan ve reklamlar istisna düzenlemesinden çıkartılmalıdır. Türk Radyo ve Televizyon Kurumu dışındaki özel radyo ve televizyon kurumları yayınlamış oldukları ilan ve reklamlar nedeni ile ilan ve reklam vergisi mükellefidirler. Yayınlanan ilan ve reklamlar nedeni ile yalnızca Türk Radyo ve Televizyon Kurumu'na istisna tanınmış olması, gerek rekabet hukuku açısından gerekse belediye gelirleri açısından olumsuzluklara neden olmaktadır.

Belediye Gelirleri Kanununun 14'üncü maddesinde yer alan ilan ve reklam vergisine ilişkin muafiyet ve istisna maddesinde çerçevesinde her türlü gazete, dergi ve kitaplarda yapılan ilan ve reklamlar istisna kapsamında yer almaktadır. Kültürel açıdan son derece olumlu olan söz konusu düzenleme, internet üzerinden yapılan yayınları da (e-gazete, e-dergi ve e-kitaplar) kapsayıcı yönde genişletilmelidir.

- Belediye Gelirleri Kanunu kapsamında verilen yerel yönetimler beyanname ve bildirimleri elektronik ortamda verilmelidir. (yerel beyanname -ye-beyanname-, yerel bildirim -ye-bildirim-) Belediye Gelirleri Kanunu kapsamında verilen yerel yönetimler beyanname ve bildirimlerinin elektronik ortamda verilmesi, gerek süre gerekse denetim açılarından büyük yarar sağlayacaktır.

- Belediye Gelirleri Kanunu kapsamında yerel yönetimler tarafından yapılan yoklama, haciz ve tebligat işlemleri elektronik ortamda yapılmalıdır. (ye-yoklama, ye-haciz, ye-tebligat) Belediye Gelirleri Kanunu kapsamında yerel yönetimler tarafından yapılan yoklama, haciz ve tebligat işlemlerinin elektronik ortamda yapılması, takip ve denetim açılarından olumlu sonuçlar verecektir.

- Belediye Gelirleri Kanunu kapsamında verilen yerel yönetimler beyanname ve bildirimlerinin belirli süreler içinde, Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Vergi Müfettişleri tarafından incelenmesi sağlanmalıdır.

- Yerel yönetimlerin mali yapılarını güçlendirmek amacıyla öz gelirleri artırılmalı ve Belediye Gelirleri Kanunu yeniden düzenlenmelidir (T.C Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2019: 47).

- Öz gelirleri artıracak önemli bir kaynak ise yerel vergilerdir. Yerel yönetimler bu konuda (vergilendirme ve kaynak yaratma) daha geniş yetkilerle donatılmalı ve bu yetkilerin yaşama geçirilmesini sağlayacak kurumsal düzenlemeler yapılmalıdır (Tavşancı, vd., 2009: 250).

Kurumsal düzenlemeler çerçevesinde Türkiye'deki tüm yerel yönetimleri kapsayacak şekilde "Yerel Yönetimler Bakanlığı" kurularak, il, ilçe ve büyükşehir belediyelerinin tüm iş ve işlemleri söz konusu bakanlık aracılığı ile gerçekleştirilerek, tüm belediyeler kurumsal olarak güçlendirilmelidir.

- 2005 yılı başında 2464 sayılı Kanunda yapılan güncelleme dışındaki yerel vergilerin, enflasyon karşısında gelir yaratma kapasitelerindeki düşüş ve yönetim maliyetindeki artış şeklindeki olumsuzlukların giderilmesi için gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir (Armağan, vd., 2009: 246).

- 7221 Sayılı Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 12'nci maddesi ile 3194 sayılı İmar Kanununa ek 8'inci madde eklenerek, bir tür "İmar Rantı Vergisi" niteliğinde olan "Değer Artış Payı" 19.02.2020 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Yapılan düzenlemeye göre; taşınmaz maliklerinin tamamının talebi üzerine ada bazında yapılacak imar planı değişikliği sonucunda değerinde artış olan arsanın artan değerinin tamamı değer artış payı olarak alınmaktadır.

Taşınmazların malikleri tarafından, değer artış payı tutarları Çevre ve Şehircilik Bakanlığı muhasebe birimi hesabına yatırılmakta ve yatırılan tutarların;

i. Büyükşehir belediyesinin olduğu illerde; % 25'i büyükşehir belediyesinin ilgili hesabına, % 25'i ilgili ilçe belediyesinin ilgili hesabına, % 25'i Bakanlığın Dönüşüm Projeleri Özel Hesabına,

ii. Büyükşehir belediyesi olmayan illerde ise; % 40'ı imar planı değişikliğini onaylayan idarede açılacak ilgili hesaba, % 30'u Bakanlığın Dönüşüm Projeleri Özel Hesabına,

iii. Bakanlıkça onaylanan imar planı değişikliğinden kaynaklanan değer artışının % 75'i Bakanlığın Dönüşüm Projeleri Özel Hesabına, kalan değer artış payının; büyükşehir belediyesinin olduğu illerde % 15'i büyükşehir belediyesinin ilgili hesabına, % 10'u ilgili ilçe belediyesinin ilgili hesabına; büyükşehir belediyesi olmayan yerlerde ise Bakanlık payının dışındaki kalan değer artış payının tamamı plan değişikliğinin yapıldığı yerdeki ilgili idarenin açılacak ilgili hesabına, beş iş günü içerisinde aktarılmaktadır.

Yukarıda yer alan ve bir tür "İmar Rantı Vergisi" niteliğinde olan "Değer Artış Payı", bütünüyle taşınmazın bulunduğu yerel yönetimler ile ilgili olmasına ve söz

konusu payın tamamının ilgili belediye kaynağı olması gerekirken, ancak belirli bir yüzdesi yerel yönetimlere kaynak teşkil etmektedir.

Düzenleme mevzuat olarak aynı şekilde uygulanmalı, ancak değer artış payının tamamının ilgili yerel yönetimlere aktarılmasının sağlanması gerekir.

- Büyükşehirlerde ilan ve reklam vergisini toplamaya genel yetkili belediye ilçe belediyesidir. Büyükşehir belediyeleri ise sadece kanunda sayılan belirli yerlerde bu vergiyi tahsil edebilir. Fakat bu durum pratikte büyükşehir belediyesi ile ilçe belediyesi arasındaki sorunlara yol açmaktadır. Gerek bu sorunları ortadan kaldırmak gerekse verginin tahsilini daha verimli kılmak adına, büyükşehirlerde ilan ve reklam vergisi toplama yetkisi ilçe belediyelerine bırakılmalıdır (Duru, 2020: 842).

6. Sonuç

Ülkemizde Emlak Vergisi Kanunu ve Belediye Gelirleri Kanununda yer alan yerel yönetimlere ilişkin vergi, harç, ücret ve katılım payları, yerel yönetimlerin en önemli gelir kaynaklarını oluşturmaktadır. Belirtilen yerel yönetim gelirlerinin toplanması ilgili belediyeler tarafından yerine getirilirken, söz konusu gelirlere ilişkin mevzuat düzenlemesi ve mevzuata ilişkin yön vermek işlemi, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü aracılığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yerine getirilmektedir. Yerel yönetimlerin vergi, harç, ücret ve katılım paylarına ilişkin mevzuat ile ilgili olarak çeşitli tarihlerde çeşitli değişiklik ve güncellemelerin yapılmış olmasına karşın, söz konusu mevzuatın temel yapısının kırk yıllık süreçte değişime uğramamış olması uygulamada sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu çerçevede Belediye Gelirleri Kanununa ilişkin olarak hazırlanmış, ancak 27.05.2008 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nden geri çekilmiş olan 25.09.2006 tarihli İl Özel İdaresi ve Belediye Gelirleri Kanunu Tasarısının güncellenerek tekrar kamuoyunda tartışılarak dikkate alınması ve böylece Belediye Gelirleri Kanununun güncel sürece uygun bir şekilde yenilenmesi yerel yönetimlere ivme kazandıracaktır. Ayrıca, Merkezi Yönetim Bütçesi dışında kendilerine ait yerel yönetim bütçesine sahip olan yerel yönetimlerin "Yerel Yönetimler Bakanlığı" adı altında tek bir bakanlık yapısı içinde teşkilatlanmalarının sağlanması, belediye hizmetlerinin etkin kullanımının yanı sıra belediye gelirlerinin tahsil ve takibinde yerel yönetimlerin güçlenmesine katkı yapacaktır. Yerel yönetim gelirlerine ilişkin mevzuat düzenlemelerinde ve kurumsal yapı çerçevesinde yapılacak olan söz konusu değişimler yerel yönetim uygulamalarına erişim, yerel yönetimlerin denetim ve hizmet sunumlarında etkinliğin artmasına neden olacaktır.

Kaynakça

- Arıkboğa, Ü. (2015). "Türkiye'de Yerel Vergi Yönetimi", *Maliye Dergisi*, 168, 1-19.
- Arıkboğa, Ü. (2016). "Türkiye'de Belediyelerin Gelir Yapısı: Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 33, 276-297.
- Armağan, R. & Şataf, C. (2009). "Belediyelerin Mali Kaynaklarını Geliştirme Açısından Yerel Vergiler Ve Etkinliği Üzerine Bir Değerlendirme", *Vergi Sorunları Dergisi*, 246, 193-220.
- Aslan, M. (2014). "Kentsel Rantların Vergilendirilmesi", *Ankara Barosu Dergisi*, 3, 116-134.
- Bülbül, D. (2013). "Yerel Yönetimlerde Yeni Bir Finansman Yöntemi: Günah Vergileri", *Vergi Sorunları Dergisi*, 294, 167, 166-170.
- Duru, A., A. (2020). "Belediyelerin İlan ve Reklam Vergisi Uygulamaları Üzerine Bir Değerlendirme", *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(3), 831-843.
- Hacıköylü, C. (2016). "Taşınmazların Elden Çıkarılmasında Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi: Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısının Getirdikleri", *International Journal of Public Finance*, 1-2, 194-219.
- Önder, A. Özkök Çubukçu, D. (2017). "Beyoğlu Belediyesi Örneğinde Yerel Kamu Hizmetlerinin Taşınmaz Vergi Değerlerine Etkisi-I", *Vergi Sorunları Dergisi*, 349, 108-122.
- Önder, A. Özkök Çubukçu, D. (2017). "Beyoğlu Belediyesi Örneğinde Yerel Kamu Hizmetlerinin Taşınmaz Vergi Değerlerine Etkisi-II", *Vergi Sorunları Dergisi*, 350, 40-61.
- Öz, N. S. (2012). "Anayasa Mahkemesinin Belediye Meclislerinin Vergilendirme Yetkisiyle İlgili Kararına İlişkin Bir Değerlendirme", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 64, 63-88.
- Şahin İpek, E, A. (2018). "Türkiye'de Belediye Gelirlerinin Değerlendirilmesi", *Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20(2), 1-19.
- Tavşancı, A. Keçeci, B. (2009). "Avrupa Birliği Sürecinde Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Yetkisi ve Anayasal Çerçeve", *Vergi Sorunları Dergisi*, 250.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2019). *On Birinci Kalkınma Planı 2019-2023*, Ankara.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı. (2014). *Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018 Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Ankara.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı. (2018). *On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023) Yerel Yönetimler ve Hizmet Kalitesi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Ankara.

- Ulusoy, A. (2000). "Yerel Yönetimler ve Vergilendirme Yetkisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 145, 130-143.
- Ulusoy, A. & Tekdere, M. (2019). "Türkiye'deki Belediyelerin Mali Sorunları ve Muhtemel Etkiler", *Türkiye Bilimsel Araştırmalar Dergisi (IBAD)*, 2, 167-182.
- Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü. (2019). *2018 Yılı Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu*, Ankara.
- Yılmaz, N. (2008). "Bir Otokontrol Sistemi Olarak Belediyelerde Harcamalara Katılma Payı", *Sayıştay Dergisi*, 71, 75-90.
- Yiğit, U. & Öztürk, İ. (2017). "Vergi Benzeri Mali Yüküm Niteliğindeki Belediye Gelirlerinin Haczedilebilirliği", *Vergi Sorunları Dergisi*, 350, 62-84.
- Yüksel, F. (2003). "Belediye Gelirlerinde Yetersizlikler ve Alternatif Çözüm Önerileri", *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimleri Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 6, 49-60.