



E-ISSN: 2548-0499

# International Journal of Public Finance

International Peer-Reviewed Open Access Electronic Journal

Vol. 7 | No. 1 | Year: 2022

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



# International Journal of Public Finance

International Peer-Reviewed Open Access Electronic Journal

Vol. 7  
No. 1  
2022

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

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

### Editors / Editörler

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

### Editorial Board / Yayın Kurulu

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

### Foreign Language Editor / Yabancı Dil Editörü

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

### Publication Board / Yazı Kurulu

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

### Publication Period / Yayın Dönemi

Biannual (Summer & Winter)

### Address / Adres

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

## **International Advisory Board / Uluslararası Danışma Kurulu**

- Prof. Dr. Aykut HEREKMAN** (Anadolu University, Türkiye)  
**Prof. Dr. Naci Birol MUTER** (Manisa Celal Bayar University, Türkiye)  
**Prof. Dr. Nihat FALAY** (İstanbul University, Türkiye)  
**Prof. Dr. Metin TAŞ** (İstanbul Gedik University, Türkiye)  
**Prof. Dr. Abuzer PINAR** (İstanbul Gedik University, Türkiye)  
**Prof. Dr. Adnan GERÇEK** (Bursa Uludağ University, Türkiye)  
**Prof. Dr. Alicja BRODZKA** (Wrocław University of Economics, Poland)  
**Prof. Dr. Amanda KING** (Georgia Southern University, USA)  
**Prof. Dr. Ateş OKTAR** (İstanbul University, Türkiye)  
**Prof. Dr. Binh TRAN-NAM** (UNSW Australia Business School, Australia)  
**Prof. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU** (Bandırma 17 Eylül University, Türkiye)  
**Prof. Dr. Christos KOLLIAS** (University of Thessaly, Greece)  
**Prof. Dr. Danuše NERUDOVA** (Mendel University in Brno, Czech Republic)  
**Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU** (Kıbrıs İlim University, TRNC)  
**Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU** (Eskişehir Osmangazi University, Türkiye)  
**Prof. Dr. Erkan ÜYÜMEZ** (Anadolu University, Türkiye)  
**Prof. Dr. Erich KIRCHLER** (University of Vienna, Austria)  
**Prof. Dr. Francisco Alfredo García PRATS** (Universitat de València, Spain)  
**Prof. Dr. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR** (Freie Universität, Germany)  
**Prof. Dr. İhsan Cemil DEMİR** (Afyon Kocatepe University, Türkiye)  
**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, Türkiye)  
**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, Türkiye)  
**Prof. Dr. Selçuk İPEK** (Çanakkale 18 Mart University, Türkiye)  
**Prof. Dr. Vito TANZI** (International Monetary Fund, USA)  
**Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ** (Dokuz Eylül University, Türkiye)  
**Prof. Dr. Ziyaettin BİLDİRİCİ** (Anadolu University, Türkiye)  
**Assoc. Prof. Dr. Arman Zafer YALÇIN** (Balıkesir University, Türkiye)  
**Assoc. Prof. Dr. Recep TEMEL** (Yozgat Bozok University, Türkiye)  
**Assoc. Prof. Dr. Yasemin ÖZUGURLU** (Mersin University, Türkiye)  
**Assist. Prof. Dr. Aslıhan ÖZEL ÖZER** (Manisa Celal Bayar University, Türkiye)

## Referees for This Issue / Bu Sayıda Görev Alan Hakemler

- Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA (Eskişehir Osmangazi University, Türkiye)  
Prof. Dr. Ayşe KAYA (İzmir Katip Çelebi University, Türkiye)  
Prof. Dr. Filiz GİRAY (Bursa Uludağ University, Türkiye)  
Prof. Dr. Güneş ÇETİN GERGER (Manisa Celal Bayar University, Türkiye)  
Prof. Dr. Murat ÖNDER (Ankara Yıldırım Beyazıt University, Türkiye)  
Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA (Bursa Uludağ University, Türkiye)  
Prof. Dr. Tolga SARUÇ (İstanbul University, Türkiye)  
Assoc. Prof. Dr. Abdullah TİRGİL (Ankara Yıldırım Beyazıt University, Türkiye)  
Assoc. Prof. Dr. Baki YEGEN (Niğde Ömer Halisdemir University, Türkiye)  
Assoc. Prof. Dr. Doğan BOZDOĞAN (Tokat Gaziosmanpaşa University, Türkiye)  
Assoc. Prof. Dr. Emre Ozan AKSÖZ (Anadolu University, Türkiye)  
Assoc. Prof. Dr. Erdal EROĞLU (Çanakkale Onsekiz Mart University, Türkiye)  
Assoc. Prof. Dr. Gülşen GEDİK (Marmara University, Türkiye)  
Assoc. Prof. Dr. Mahmut Çağrı İNCEOĞLU (Yaşar University, Türkiye)  
Assoc. Prof. Dr. Mehmet DAĞ (Siirt University, Türkiye)  
Assoc. Prof. Dr. Mustafa TAYTAK (Uşak University, Türkiye)  
Assoc. Prof. Dr. Oğuz BAŞOL (Kırklareli University, Türkiye)  
Assoc. Prof. Dr. Onur POLAT (Bilecik Şeyh Edebali University, Türkiye)  
Assoc. Prof. Dr. Pelin MASTAR ÖZCAN (Manisa Celal Bayar University, Türkiye)  
Assoc. Prof. Dr. Recep YÜCEDOĞRU (Zonguldak Bülent Ecevit University, Türkiye)  
Assoc. Prof. Dr. Sevda AKAR (Bandırma 17 Eylül University, Türkiye, Türkiye)  
Assoc. Prof. Dr. Yasin ACAR (Bilecik Şeyh Edebali University, Türkiye)  
Assist. Prof. Dr. Alara Efsun YAZICIOĞLU (Kadir Has University, Türkiye)  
Assist. Prof. Dr. Efe Can KILINÇ (Kırıkkale University, Türkiye)  
Assist. Prof. Dr. Fatih AKBAYIR (Karamanoğlu Mehmetbey University, Türkiye)  
Assist. Prof. Dr. Hüseyin IŞIK (İzmir Ekonomi University, Türkiye)  
Assist. Prof. Dr. Onur UÇAR (Osmaniye Korkut Ata University, Türkiye)  
Assist. Prof. Dr. Rükan Kutlu KORLU (İzmir Demokrasi University, Türkiye)  
Assist. Prof. Dr. Veysel İNAL (Sakarya University, Türkiye)  
Assist. Prof. Dr. Yıldırım TAYLAR (Dokuz Eylül University, Türkiye)

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

<b>RESEARCH ARTICLE / Araştırma Makalesi</b>	<b>Pages</b>
<b>Adam Smith'in Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Vergiye Gönüllü Uyumun Analizi</b>	
1) Analysis of Voluntary Compliance with Taxes in the Framework of Adam Smith's Taxation Principles <i>Erdoğan Teyyare &amp; Hüseyin Dirican</i>	(1 – 26)
<b>Yargısal ve İdari Kararlar Işığında Kamu İhale Hukukunda Doğrudan Temin ve "İşlerin Kısımlara Bölünmesi Yasası"</b>	
2) Direct Procurement and "Prohibition of Separate Works into Parties" within Public Procurement Law in The Light of Judicial and Administrative Decisions <i>Erdem Ateşaoğlu &amp; Ali Saklan</i>	(27 – 50)
<b>Türkiye'de Otomotiv Sektörüne Verilen Vergi Teşvikleri Etkin Mi? Ekonometrik Bir Analiz</b>	
3) Are Tax Incentives Given to The Automotive Industry in Turkey Effective? An Econometric Analysis <i>İlknur Korkmaz Aras &amp; Yasin Acar</i>	(51 – 72)
<b>Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Fiillerine Uygulanacak Cezaların Ölçülülük ve Non Bis İn İdem İlkeleri Açısından İncelenmesi</b>	
4) An Investigation of the Penalties to be Applied to Smuggling Acts in Tax Criminal Law in Terms of Proportionality and Non Bis İn İdem Principles <i>Vakkas Yurtlu &amp; Burçin Bozdoğanlı</i>	(73 – 92)
<b>Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Küresel Asgari Kurumlar Vergisi</b>	
5) Global Minimum Corporate Tax to Avoid Tax Avoidance <i>Esra Uygun</i>	(93 – 112)
<b>Çevre Vergilerinin Çevre Kirliliği Üzerindeki Etkisi: Seçilmiş G20 Ülkeleri Üzerine Bir Uygulama</b>	
6) Impact of Environmental Taxes on Environmental Pollution: An Application on Selected G20 Countries <i>Ersin Yavuz &amp; Eren Ergen</i>	(113 – 136)
<b>Çok Yıllı Bütçeleme ve Mali Disiplin Arasındaki İlişki: Türkiye Özelinde Değerlendirme</b>	
7) The Relationship between Multi-Annual Budgeting and Fiscal Discipline: An Evaluation for Turkey <i>Güray Akbal</i>	(137 – 160)



**Table of Contents / İçindekiler**

**Pages**

<b>RESEARCH ARTICLE / Araştırma Makalesi</b>		<b>Pages</b>
<b>8)</b>	<b>Tüketim Ürünlerinde Cinsiyete Göre Fiyat Farklılaştırması: Türkiye’de Pembe Vergi Eğilimi</b> Price Discrimination by Gender in Consumer Products: Pink Tax Tendency in Turkey <i>Ömer Batuhan Beşirli &amp; Arınç Boz</i>	(161 – 180)
<b>9)</b>	<b>Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasında Sayıştay Raporlarının Etkinlik Düzeyi</b> Efficiency of the Turkish Court of Accounts Reports in Ensuring Financial Transparency and Accountability in Public Financial Management <i>Mehmet Aksoy</i>	(181 – 210)
<b>10)</b>	<b>Türkiye’de Vergi Afları Üzerine Yazılmış Olan Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Analizi</b> Bibliometric Analysis of Graduate Thesis Writed on Tax Amnesties in Turkey <i>Ercan Yelman</i>	(211 – 238)
<b>REVIEW ARTICLE / Derleme Makale</b>		<b>Pages</b>
<b>11)</b>	<b>Mali Sürdürülebilirlik Analiz Yöntemlerinde Yaşanan Gelişmelere Teorik Bir Bakış</b> A Theoretical Overview of Developments in Financial Sustainability Analysis Methods <i>Semih Şen</i>	(239 – 262)
<b>BOOK REVIEW / Kitap İncelemesi</b>		<b>Pages</b>
<b>12)</b>	<b>Hükmetmek ve Gelir Üzerine – Margeret Levi</b> Of Rule and Revenue – Margeret Levi <i>Recep Yücedoğru &amp; İsmail Akçaoğlu</i>	(263 – 272)



## Adam Smith'in Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Vergiye Gönüllü Uyumun Analizi\*

Erdoğan Teyyare<sup>1</sup> 

Hüseyin Dirican<sup>2</sup> 

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

### MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 04.08.2021

Düzeltilme : 07.09.2021

Kabul : 15.09.2021

Yayın : 29.06.2022

iThenticate benzerlik oranı: %13

### JEL Kodu:

H20, H21, H260

### Anahtar Kelimeler:

Vergi, Vergileme, Vergi Uyum, Vergileme İlkeleri

### Ö Z

Modern maliye anlayışının bir gereği olarak hükümetlerin iktisadi, mali ve sosyal alanlarda görev ve sorumluluklarını yerine getirebilmesi adına ihtiyaç duyduğu gelirin önemli bir bölümü vergiler ile finanse edilmektedir. Hükümetlerin vergilerden beklenen optimum hasılatı sağlayabilmesi, işlevsel bir vergi sistemlerinin oluşması ile mümkün olabilmektedir. İşlevsel bir vergi sistemini oluşturabilmeleri ise vergileme ilkeleri ile yakın ilişki içerisinde. Nitekim bir vergi sisteminden beklenen faydanın sağlanabilmesi, vergileme ilkelerinin vergi sistemine nüfuz etme derecesi ile ilişkilidir.

Vergi sistemlerinin sağlam temeller üzerine inşa edilebilmesinde vergileme ilkeleri önem arz etmekteyken, bu sistemden sağlanacak olan optimum hasılat için vergiye gönüllü uyum önem arz etmektedir. Vergi uyumunun sağlanması dünyadaki tüm ülkelerin vergi ile ilgili en önemli problemleri arasında gelmektedir. Vergi sosyal bir olgu olmakla birlikte, verginin yüklenicisi olan mükellef için psikolojik bir olgudur. Bu bağlamda hükümetlerin, vergi sistemlerini oluştururken vergileme ilkelerine, sistemden optimum hasıla sağlayabilme durumunda ise vergiye gönüllü uyuma önem vermeleri gerekmektedir.

**Citation:** Teyyare, E. & Dirican, H. (2022). "Adam Smith'in Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Vergiye Gönüllü Uyumun Analizi", *International Journal of Public Finance*, 7(1), 1-26.

<https://doi.org/10.30927/ijpf.978623>

\* Bu çalışma, Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalında hazırlanan ve 2020 yılında kabul edilen "Adam Smith'in Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Vergiye Gönüllü Uyumun Analizi: Kocaeli Örneği" konulu yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

<sup>1</sup> Assoc. Prof. PhD., Bolu Abant İzzet Baysal University, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1032-5549>, erdoganteyyare@ibu.edu.tr

<sup>2</sup> Res. Assist., Aksaray University, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6970-5821>, huseyindirican@aksaray.edu.tr

Çalışmada Adam Smith'in vergileme ilkeleri kapsamında Kocaeli ilinde vergiye gönüllü uyum analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda bireylerin vergiye gönüllü uyum göstermelerini teşvik eden en önemli ilke "iktisadilik ilkesi" iken vergiye karşı gönülsüz tavır sergilemelerini tetikleyen ilke ise "adalet ilkesi" olarak tespit edilmiştir.

## Analysis of Voluntary Compliance with Taxes in the Framework of Adam Smith's Taxation Principles

### ARTICLE INFO

Submitted : 04.08.2021  
Revised : 07.09.2021  
Accepted : 15.09.2021  
Available : 29.06.2022

iThenticate similarity score: 13%

### JEL Codes:

H20, H21, H260

### Keywords:

Tax, Taxation, Tax Compliance, Taxation Principles

### ABSTRACT

As required by a modern understanding of finance, taxes account for a significant portion of governments' revenues to fulfill their economic, financial, and social duties and responsibilities. Therefore, the establishment of a well-functioning taxation system makes it possible for governments to obtain the expected optimum revenues from taxes. The formation of such a functional taxation system is closely related to taxation principles. In fact, the ability to obtain the expected benefits of a taxation system is linked to the extent to which taxation principles influence the taxation system. While taxation principles are significant for the establishment of taxation systems on a solid basis, voluntary compliance with taxes is crucial for raising the optimal revenue from such a system.

Attaining tax compliance is among the most important tax-related problems in all countries in the world. Although taxation is a social phenomenon, it is a psychological phenomenon for the taxpayer who is responsible for taxes. Within this context, governments need to emphasize taxation principles while creating taxation systems and to foreground voluntary tax compliance for the generation of optimum revenues.

The present study examines voluntary tax compliance in the province of Kocaeli within the scope of Adam Smith's taxation principles. The study found that the "principle of efficiency" is the most significant canon encouraging individuals to comply with taxes voluntarily whereas the "principle of fairness" triggers reluctance against taxation. In this article, the authors aim is to identify and evaluate the suggested model of the Manifesto and the Treaty on the Democratization of Europe.

## 1. Giriş

Hükümetlerin; iktisadi, mali ve sosyal alanlarda yerine getirmek durumunda oldukları görev ve sorumlulukları bulunmaktadır. Bu görev ve sorumlulukların yerine getirilebilmesi için ihtiyaç duyulan finansman kaynağının en önemli bölümünü ise vergiler karşılamaktadır. Vergi, geçmişten günümüze kadar devletler için kamu ihtiyaçlarının finansmanında kullanılan en önemli araç olmuştur. Vergiler, mükellefler nezdinde uygun zaman, yer, şartlar altında alınması açısından önem taşımaktayken, hükümetler nezdinde ise yeterli miktarda tahsili açısından önem taşımaktadır. Çünkü hükümetler, vergilerden yeterli miktarda tahsilat sağlayamadıklarında toplumlar için



gerekli olan eğitim, sağlık, güvenlik ve altyapı gibi temel hizmetleri yeterli düzeyde sunamayabileceklerdir.

Hükümetlerin vergilerden beklenen optimum hasılatı sağlayabilmesi, ancak işlevsel vergi sistemlerinin oluşması ile mümkün olabilmektedir. İşlevsel bir vergi sistemini oluşturabilmeleri ise vergileme ilkeleri ile yakın ilişki içerisinde. Zamana, mekâna ve topluma göre farklılık gösterebilen vergileme ilkeleri, günümüzde maliye ilmi içerisinde sık incelenen ve üzerinde önemle durulan bir konudur. Nitekim bir vergi sisteminden beklenen faydanın sağlanabilmesi, vergileme ilkelerinin vergi sistemine nüfuz etme derecesi ile ilişkilidir. Vergi sisteminin aksayan yönlerinin belirlenmesinde ve vergi mevzuatının yenilenebilmesinde öncelikli olarak vergileme ilkelerinin bilinmesi ve bu ilkeler doğrultusunda değerlendirmelerin yapılabilmesi, alınan kararların sağlıklı olabilmesi açısından önem arz etmektedir.

Bir vergi sisteminden beklenen fayda; bir taraftan vergileme ilkelerine bağlı iken, diğer taraftan ise vergiye gönüllü uyum derecesine bağlı olmaktadır. Vergi sisteminin işlevselliği ve sorunsuz bir şekilde devamlılığı vergileme ilkeleri ile ilişki içerisinde. Vergi sisteminden umulan optimum hasılatın elde edilebilmesi ise bireylerin vergiye karşı sergiledikleri gönüllü uyumları ile yakından ilişkilidir. Bu amaçla çalışmada ilk olarak vergileme ilkeleri ve vergiye gönüllü uyum kavramları teorik düzlemde ele alınmaktadır. Devamında ise vergileme ilkeleri ve vergiye gönüllü uyum ile ilgili literatür incelendikten sonra, Adam Smith'in vergileme ilkeleri kapsamında hazırlanan ve Kocaeli ilinde vergiye gönüllü uyumun analizine yönelik olarak yapılan anket çalışmasından elde edilen ampirik bulgulara ve değerlendirmelere yer verilmektedir.

## 2. Vergileme İlkelerinin Sınıflandırılması ve Gelişimi

Devletlerin en önemli gelir kaynağı olan vergi; devletin, toplumsal ihtiyaçları karşılamak amacıyla yaptığı harcamaları finanse edebilmek için, toplumu oluşturan birey ve kurumlardan, ödeme güçleri doğrultusunda, karşılıksız olarak ve zorla aldığı ekonomik değerlerin bütününe ifade etmektedir (Pehlivan, 2013: 87). Zorunluluğa dayanan niteliğinden dolayı verginin tahsili, bireylerin tavır ve davranışları ile ekonominin işleyişi üzerinde kayda değer etkiler yaratmaktadır. Toplumsal hedeflere ve amaçlara ulaşılacak isteniyorsa vergi yapısına ve seçimine dikkat edilmesi gerekmektedir (Edizdoğan, 1994: 137).

Vergiciliğin anayasası olarak kabul edilen vergileme ilkeleri "münferit vergilerin gerek kapsamı, gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normları ifade etmektedir" (Turhan, 1998: 190). Nadaroğlu'na göre (2000: 299) vergileme ilkeleri; "vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleşebilmesi için vergilerin seçiminde, tekniğinde ve uygulanmasında göz önünde tutulması gereken hususları ifade etmektedir." Vergiden beklenen fonksiyonlar mali, iktisadi ve sosyal olmak üzere üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutulabilmektedir. Bu fonksiyonlardan en önemlisi ise devlet bütçesinden yapılan harcamaları finanse etmek olan, verginin mali fonksiyonudur. Fakat günümüzde vergi, ekonomik ve sosyal bir dizi amaçlara ulaşabilmek için de etkin araçlardan biri olarak kullanılmaktadır.

Yakın geçmişe sahip vergileme ilkeleri üzerine yapılan araştırmalar ve tasnifler genellikle, geleneksel literatürden ilke bakımından çok farklı olmamakla birlikte, geleneksel ilkelerin bir bakıma geliştirilmiş ve zamanın şartlarına göre uyarlanmış şekilleridir. Zira objektif bir olay olarak görülen vergi bile hem niteliği hem de işlevi bakımından değiştikten sonra, ideolojik bir nitelik taşıyan vergileme ilkelerinin değişmemesi düşünölememektedir (Edizdoğan, 1994: 138). Vergi kavramı ile birlikte vergileme ilkeleri de zaman içinde değişime uğramıştır. Vergileme ilkelerinin bu dinamik niteliği, bahsedilen özelliğini halen sürdürmektedir. Bu nedenle dün olduğu gibi bugün de ekonomistlerin ve yazarların, fikir ve görüşlerinde önem arz edebilecek farklılıklar olabilmektedir. Vergileme ilkelerinin zamanla değişmesi, iktisadi ve sosyal anlayışta meydana gelen değişiklikler ile de oldukça yakından ilişkilidir (Nadaroğlu, 2000: 299). Mali literatüre bakıldığında, vergileme ilkelerinin tartışılması, özellikle Adam Smith ve Adolph Wagner tarafından ileri sürölen normlar ve kuralların ortaya atılması ile başlamış ve bu alana yönelik ilgi gittikçe yoğunlaşmıştır. Günümüzde halen vergi politikası ve vergileme tekniğinin kısmen temeli niteliğinde olan bu vergileme ilkeleri modern mali literatürde F. Neumark ve H. Haller tarafından geliştirilerek bilimsel yönden gerekçelendirilmiştir (Turhan, 1998: 190).

Vergileme prensipleri konusunda, 17. yüzyıl ve sonrasındaki süreçte pek çok iktisatçı tarafından çeşitli fikirler ve görüşler ortaya atılmıştır. Ancak, mali literatürde vergileme prensiplerinin ilgi odağı haline gelmesi ve tartışılmaya başlanması, A. Smith ve Wagner tarafından ortaya atılan ilke ve kurallar ile mümkün olabilmıştır. Adam Smith'in 1776'da yayımlanan "An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations" (Milletlerin Zenginliği Doğası ve Nedenleri Üzerine Bir İnceleme) adlı kitabında özellikle üzerinde durduğu "adalet", "belirlilik", "uygunluk" ve "iktisadilik" prensipleri (Smith, 1776: 737-739) halen geçerliliğini korumaktadır. Gerek hazinenin menfaatlerini gözetmesi, gerekse mükellefin çıkarlarını gözetmesi bakımından bu dört temel prensip, "Vergilemenin Dört Temel Direği" ve "Mükelleflerin Hukuk Beyannamesi" niteliğinde kabul edilmektedir (Sayar, 1975: 99). Maliye literatüründe önemli bir yer edinmiş yazarların, farklı türlerde vergileme ilkeleri öne sürdükleri görölmektedir. Esasen öne sürölen ilkelerin temeli, bahsedilmiş olan tarihsel gelişmelere dayanmakla birlikte zamanın değişen ve gelişen şartlarına göre uyum sağlamış hallerini yansıtmaktadır.

Adam Smith'ten sonra vergileme ilkelerine olan ilgi azalmamış, aksine artmıştır. J.R. Mc. Culloch, J.B. Say ve J.S. Mill gibi önemli isimler, vergileme ilkeleri üzerinde önemle durmuşlardır. İlerleyen süreçte ise Mazzola, Sax, Wicksell, Lindahl, Viti De Marco, F.Y. Edgeworth, H. Dalton ve A.C. Pigou, W. Gerloff, H.M. Groves, J.F. Due, F. Neumark gibi ünlü iktisatçılar/maliyeciler vergileme ilkeleri ile yakından ilgilenmişlerdir (Edizdoğan, 1994: 138).

Vergileme ilkeleri ile ilgili birçok yazar tarafından geçmişten günümüze çeşitli tasnifler yapılmıştır. Yapılan bu tasnifler, vergilemenin hedefleri ve vergi yönetimi çerçevesinde; mali, iktisadi, sosyal ve idari olarak sınıflandırılabilir. Söz konusu mali ilkeler; verimlilik ve esneklik, iktisadi ilkeler; tarafsızlık ve iktisadi etkinlik, sosyal ilkeler; genellik, adalet, eşitlik, ödeme gücü ve fayda, idari ilkeler ise; belirlilik, tasarruf, kolaylık, açıklık, kanunilik, istikrar ve vergi tedbirlerinin tutumluluğu ve bütünlüğu ilkelerinden oluşmaktadır (Gökbunar, 1998: 5). Çeşitli kategorilerde sınıflandırılmış

vergileme ilkeleri, vergileme ile güdülen amaç ve bu amaca iyi bir şekilde hizmet edebilmek için vergi sisteminin yapısında var olması gereken ilkelerdir. Ayrıca söz konusu ilkelerin birbirini tamamlayıcı nitelikte olduğu yorumu yapılabilmektedir.

### 3. Vergiye Gönüllü Uyum ve Etkileyen Faktörler

Vergi uyumu; vergi beyannamelerinin, verildiği dönemde yürürlükteki vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak hazırlanmasını, vergi yükümlülüğünün beyannamede eksiksiz bir şekilde belirtilmesini ve beyannamenin süresinde ilgili yerlere verilmesini ifade etmektedir (Roth vd., 1989: 2). Başka bir tanıma göre vergi uyumu; vergi ile ilgili gerekli bilgilerin zamanında açıklanması, vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini kendiliğinden yerine getirmesi ve yaptırım olmadan vergilerini zamanında ödemeleri şeklinde ifade edilmektedir (Silvani & Baer, 2000: 198). Yine diğer bir tanıma göre, mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini zamanında ve doğru bir şekilde yerine getirmeleri durumunda vergi uyumu gerçekleşecektir (Yurdadoğ vd., 2016: 806). “Batı literatüründe, vergi mükelleflerinin vergi idaresine çok fazla iş düşmeden, kendi rızaları ile doğru beyanda bulunmalarını sağlayan faktörler ve bunların mükelleflerin beyanlarına etkileri konusunda yapılan çalışmalar genel olarak ‘Tax Compliance’ adı altında yürütülmektedir” (Batırel, 1996, Aktaran: Kumluca, 2003: 92).

Vergi yükümlülerinin, vergi dairesine çok fazla yük yüklemeyen, kendi istek ve rızaları ile beyanlarını vermelerini ifade eden vergi uyumunun, dört unsuru bulunmaktadır. Bu çerçevede, genel olarak vergiye gönüllü uyum denildiğinde mükelleflerin aşağıda belirtilen hususları yerine getirmeleri gerektiği kabulü söz konusudur (Roth vd., 1989: 20). Bu unsurlar;

- Vergiye tabi gelirin doğru bir şekilde beyan edilmesi,
- Gelir düzeltmeleri, yapılan harcamalar, vergi muafiyetleri ve vergi kredileri gibi gelirden düşülmesi gereken unsurların doğru olması,
- Vergi beyannamelerinin süresinde doldurulması,
- Vergi yükümlülüğünün doğru bir şekilde hesaplanmasıdır.

Vergi uyumu konusundaki ilk araştırmalar Allingham ve Sandmo (1972) ile Srinivasan (1973)'nin çalışmalarıyla başlamıştır. İlk çalışmalarda vergi uyumuna, genellikle beklenen fayda teorisi kapsamında, yükümlülerin vergi uyumsuzluğu durumunda yakalanma korkusuyla vergilerini ödeyecekleri varsayımıyla yaklaşmıştır (Tunçer, 2001: 2). Daha sonra yapılan çalışmalar; Grasmick ve Bursik (1990), Casey ve Scholz (1991); fertlerin vergiye uyum kararlarındaki farklılıkların denetim ihtimali ve cezalarla ilişkili olduğu, beklenen fayda ve kayıplar ile tek başına açıklanamayacağını ortaya çıkarmıştır. Bu anlamda denetim ihtimali ve cezaların yanı sıra; vergi oranları, vergi ahlakı, vergi yönetiminin etkinliği ve vergi afları gibi çeşitli ekonomik ve psikolojik faktörlerin yükümlülerin vergi uyumu ile ilgili kararlarının ve tutumlarının belirlenmesinde inceleme kapsamına alınmıştır (Tunçer, 2001: 2).

Mali literatürde vergiyi gönüllü ödeme veya ödememe konusunu açıklayan iki teori bulunmaktadır. İlki Rasyonel tercih yaklaşımı, ikincisi ise Ahlaki duygular teorisidir

(Aktan, 2012: 2). Rasyonel tercih teorisinin temeli ‘homo economicus’ insan modeline dayanmaktadır. Bu modele göre, insan doğası gereği kendi faydasını maksimize edici, içsel maliyetlerini ise minimize edici karar ve tercihleri benimsemektedir. Bu bağlamda fertler, olanakları ölçüsünde az vergi ödemeyi veya hiç vergi ödememeyi tercih edecek bir tutum ve davranış sergilemektedirler (Aktan, 2012: 3). Vergiyi gönüllü olarak ödeme ya da ödememeyi açıklayan diğer bir teori ahlaki duygular teorisidir. Bu teoriye göre, fertlerin vergilerini ödeme ya da ödememe konusundaki tercihlerini belirleyen tek etken, kişisel çıkar ve kişisel fayda fonksiyonunu maksimize etmek değildir. Fertlerin vergilerini ödeme(me) hususundaki tutum ve davranışlarını belirleyen etkenlerin başında psikolojik algılama gelmektedir. “Tutumsal model” olarak da bilinen bu teori, konuyu sadece psikoloji ve etik çerçevesinde değerlendirmektedir (Aktan, 2012: 3).

Devlet eliyle gerçekleştirilen vergi toplama faaliyetleri esnasında, birey ve devlet arasında psikolojik açıdan gizli bir direnç yüzyıllardır var olmuştur. Bu durum bazen vergi ödemeyi etkileyen psikolojik etmenler olarak incelenmekte bazen de gönüllü uyum veya gönüllü uyumsuzluk olarak ele alınmaktadır (Gökbunar & Çetin, 2010: 101). Vergi uyumu; ekonomik, sosyal ve psikoloji gibi çok yönü bulunan karmaşık yapıya sahip bir olgudur. Vergiye gönüllü uyumu etkileyen etmenler oldukça çeşitlidir ve ülkeden ülkeye farklılıklar göstermektedir. Mükelleflerin vergi uyumu konusundaki davranışları ve tutumları ekonomik, sosyolojik, psikolojik, demografik, etik, yönetsel, kültürel ve siyasal gibi çok çeşitli faktörlerin etkisi altında bulunmaktadır (Herschel, 1978: 232).

### Şekil 1. Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler



**Kaynak:** Çelikkaya (2002), Çelikkaya ve Gürbüz (2006)’ den esinlenerek yazar tarafından derlenmiştir.

Şekil 1'den görüleceği üzere, kişilerin vergiye karşı olumlu veya olumsuz tepki göstermeleri üzerinde; ekonomik, sosyal ve demografik, ahlaki, psikolojik, siyasi ve vergi yönetimi ile ilgili birçok faktör etkili olabilmektedir. Söz konusu faktörlerden, ekonomik, sosyal ve demografik nitelikte olanlar kişiler ile doğrudan bağlantılı olduğu için etki dereceleri de fazla olabilmektedir.

#### 4. Vergileme İlkeleri ve Vergiye Gönüllü Uyum ile İlgili Literatür

Çalışmanın temel inceleme konusu olan vergileme ilkeleri ve vergi uyumu arasındaki ilişki bağlamında literatür incelendiğinde, yapılmış araştırmaların sınırlı sayıda olduğu göze çarpmaktadır. Literatürde daha çok vergileme ilkeleri ve vergi uyumu hususları ayrı ayrı ve spesifik olarak ele alındığı ve araştırmaların bu yönde yoğunlaştığı ifade edilebilmektedir. Vergileme ilkeleri ve vergi uyumu hususlarını ortak bir payda etrafında inceleyen çalışmalara aşağıdaki tabloda yer verilmektedir.

**Tablo 1. Vergileme ilkeleri ve vergiye gönüllü uyum ile ilgili literatür**

Yazar/Tarih	Örneklem	Bulgu
Wenzel, 2002	Bireyler	Vergilemede adalet ilkesi ile gönüllü vergi uyumu arasındaki ilişkinin araştırıldığı çalışmada, vergi mükelleflerinin vergi düzenlemeleri ve prosedürleri ile güçlü bir şekilde özdeşleşmeleri durumunda adaletle daha çok ilgilendikleri ortaya çıkmıştır.
Doyle vd., 2009	İrlanda'daki vergi mükellefleri	İrlanda'da adalet ilkesi ve vergiye gönüllü uyum arasındaki ilişkinin incelendiği çalışmada, vergi mükelleflerinin adalet algılarının geliştirilmesinin ve vergi sistemine ve gelir otoritesine olan inancı teşvik etmenin, vergi uyumunu olumlu etkileyeceği sonucuna ulaşılmıştır.
Ayyıldız vd., 2014	Bolu'daki bireyler	Bolu ilinde vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörlerin araştırıldığı çalışmada, içsel (bireysel) ve dışsal (çevresel) birçok unsurun dikkate alındığı çalışma bulgularına göre; adalet, belirlilik ve ödeme gücü ilkeleri gönüllü uyumu etkilemektedir.
Bornman, 2014	Vergi Mükellefleri	Vergi idaresince uygulanacak olan ödül stratejilerinin, mükelleflerin uyum yükünü hafifletebileceği, vergi otoritesi ve vergi mükellefleri arasındaki psikolojik sözleşmenin de güçlenmesine katkı sağlayabileceği sonucuna ulaşılmıştır.
Şentürk, 2014	-	Fayda ilkesinin vergiye gönüllü uyum üzerindeki etkisinin incelendiği çalışmada, mükelleflerin vergiye gönüllü uyum derecelerinin arttırılmasında vergi sistemlerinde fayda ilkesini temel alan uygulamalara daha fazla yer verilmesinin ve

		ödenen vergilerin kamu mallarının karşılığı olduğu düşüncesinin hayata geçirilmesi çok önemli bir role sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Stark & Kirchler, 2016	Bireyler	Vergi uyumu ile normatif ilkeler arasındaki ilişkinin araştırıldığı çalışmada, normatif değer ilkeleri ve diğer sosyo-psikolojik değişkenlerin, veraset vergisinin gönüllü olarak ödenmesi hususunda önemli bir rol oynadığı sonucuna ulaşılmıştır.
Çimen, 2017	Mali Müşavirler	Vergilemede iktisadilik ilkesinin vergi uyumuna etkisinin incelendiği çalışmada, genel olarak meslek mensupları, e-maliye uygulamalarıyla zaman ve ekonomik yönden büyük tasarruf sağladıklarını ifade etmişlerdir.

**Kaynak:** Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Literatür incelendiğinde, vergileme ilkeleri ve vergiye gönüllü uyum arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmaların sınırlı sayıda olduğu ve çalışmaların genellikle teorik düzlemde ve/veya tek bir vergileme ilkesi ile gönüllü uyum arasındaki ilişkiyi ele aldığı görülmektedir. Tarafımızca yapılan araştırmada, vergilemenin dört temel direği olarak kabul edilen, Adam Smith'in vergileme ilkelerinin, kapsamlı bir biçimde her biri için ayrı ayrı vergiye gönüllü uyum üzerindeki etkisi incelenerek, literatüre bu bağlamda katkı sunması beklenmektedir.

## 5. Adam Smith'in Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Vergiye Gönüllü Uyumun Analizi: Kocaeli Örneği

Bir vergi sisteminden beklenen en önemli fonksiyon, vergilendirmenin mali amacına uygun olarak en yüksek hasılatı sağlamasıdır. Bu amacın gerçekleşebilmesi için mükelleflerin vergilerini tam, eksiksiz ve zamanında ödemeleri gerekmektedir. Ancak durum fiili olarak böyle olmamakta, mükellefler vergilerini zamanında ödememekte, eksik ödemekte ya da hiç ödememektedirler. Durum böyle olduğunda ise mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini zamanında ve kendiliğinden yerine getirmelerini amaçlayan gönüllü uyum çalışmaları literatürde önemli bir yer edinmiştir. Bu çalışmada vergiye gönüllü uyumun, vergileme ilkelerinin temelini oluşturan Adam Smith'in vergileme ilkeleri ile ilişkisi incelenmek istenmiştir. Adam Smith'in vergileme ilkeleri kapsamında değerlendirilecek olan gönüllü uyum, yapılacak olan anket yardımıyla hangi vergileme ilkesinin mükellefin gönüllü uyumunu etkilediğini ölçmeyi hedeflemektedir.

### 5.1. Araştırmanın Yöntemi ve Kapsamı

Araştırma kapsamında Kocaeli ilindeki bireylere vergilerini gönüllü olarak ödeme konusunda etkili olabilecek vergileme ilkeleri çerçevesinde hazırlanmış bir anket uygulanmıştır. Anket, bazı kısıtlar nedeniyle Kocaeli ilinin; İzmit, Gebze, Çayırova ve Darıca ilçelerinde ikamet eden bireyler arasından tesadüfi örneklem yoluyla seçilmiş

589 kişiye uygulanmıştır. Daha sonra elde edilen birincil veriler analiz edilerek vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörlerle vergileme ilkeleri arasındaki ilişki değerlendirilmiştir.

Anket formu, birim yetkilisine (Etik Kurul) müracaat edilerek gerekli izinler alındıktan sonra katılımcılara elden dağıtılmıştır. 589 katılımcının doldurmuş olduğu anket formu dikkate alınarak analizler yapılmıştır. Hazırlanan ankette araştırılmak istenen konuyu en iyi şekilde yansıtacak ve ölçecek nitelikteki sorulara yer verilmiştir. Anket formu, ilk 16 soru için 3'lü Likert ölçeğine (Katılıyorum, Kararsızım ve Katılmıyorum) göre hazırlanmış olmakla birlikte, 17. olan son soru, "evet" ve "hayır" olmak üzere derecelendirme belirten bir sıralama sorusu olarak hazırlanmıştır. Söz konusu sorular ile katılımcıların vergilerini gönüllü olarak öderken onları etkileyen adalet, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik ilkeleri ölçülmeye çalışılmıştır. Buna ek olarak anket formunda katılımcılara 11 adet demografik soru da yöneltilmiştir.

Anket yapıldıktan sonra toplanan verilerin değerlendirilmesi aşamasında sosyal bilimler alanında yaygın olarak kullanılan *Statistics Package for The Social Sciences* (SPSS) paket programı kullanılmıştır. Bu kapsamda öncelikle soruların tutarlılığı ve güvenilirliğine yönelik güvenilirlik analizi yapılmış ve olumlu sonuç takibinde diğer analizlere geçilmiştir. Anket verilerinin değerlendirilmesinde kullanılan istatistikler ise frekans analizi ve yüzdelik dağılımlar yani betimleyici istatistikler, One-Samples t-testi, One-Way Anova Testi ve Bağımsız Gruplar t-testi kullanılmıştır.

## 5.2. Araştırmanın Güvenirlik Analizi

Güvenirlik analizi, herhangi bir konuda örnekleme oluşturan birimlerden veri toplama amacı ile oluşturulan ölçme aracında bulunan ifadelerin (soru, yargı, önerme vb.) aralarında tutarlılık olup olmadığını belirlemek için kullanılan bir analiz yöntemidir. Güvenirlik katsayısı 0-1 aralığında yer almakta ve 1'e yaklaştıkça araştırmanın güvenilirliği artmakta, 0'a yaklaştıkça ise azalmaktadır (Uzgören, 2012: 54). Bu araştırmada Cronbach Alpha Katsayısı 0.702 olarak hesaplanmıştır. Hesaplanan katsayı sosyal bilimler açısından yeterli düzeyde olup, "oldukça güvenilir" kategorisinde yer almaktadır.

Anket sorularının istenilen hedefi ölçme hususundaki geçerliliğine yönelik yapılan test sonucunda elde edilen Kaiser Mayer Olkin (KMO) değeri, 0,79 ve p değeri ise 0,00 olarak tespit edilmiştir. Elde edilen değerlerin, anket sorularının geçerliliği bağlamında yeterli seviyede olduğu söylenebilmektedir.

## 5.3. Demografik Değişkenler

Anket çalışmasında örnekleme oluşturan katılımcılara ilk olarak demografik özellikleri ile ilgili olarak; cinsiyet, yaş, medeni hal, eğitim düzeyi, meslek, çalışılan sektör, aylık gelir düzeyine ilişkin 7 soru sorulmuştur. Ayrıca katılımcılara demografik faktörleriyle gönüllü vergi ödemeleri arasında ilişkili olabileceği düşünülen; konutun mülkiyet durumu, ailedeki birey sayısı, sosyal güvence türü ve mal varlığı durumuna ilişkin 4 soru yöneltilmiştir.

Tablo 2. Katılımcıların Demografik Dağılımları

Cinsiyet	Sayı	Yüzde (%)
Erkek	374	63,5
Kadın	215	36,5
<b>TOPLAM</b>	<b>589</b>	<b>100</b>
Yaş	Sayı	Yüzde (%)
18 ve Altında	8	1,4
19-30 Arasında	221	37,5
31-40 Arasında	186	31,6
41-50 Arasında	127	21,6
51 ve Üzerinde	47	8,0
<b>TOPLAM</b>	<b>589</b>	<b>100</b>
Medeni Hal	Sayı	Yüzde (%)
Evli	349	59,3
Bekâr	240	40,7
<b>TOPLAM</b>	<b>589</b>	<b>100</b>
Eğitim Düzeyi	Sayı	Yüzde (%)
İlkokul	60	10,2
Ortaokul	58	9,8
Lise	120	20,4
Üniversite	314	53,3
Lisansüstü	30	5,1
Diğer	7	1,2
<b>TOPLAM</b>	<b>589</b>	<b>100</b>
Meslek	Sayı	Yüzde (%)
İşsiz	30	5,1
İşçi	247	41,9
Memur	94	16,0
Esnaf	46	7,8
Emekli	12	2,0
Serbest Meslek	30	5,1
Öğrenci	28	4,8
Diğer	102	17,3
<b>TOPLAM</b>	<b>589</b>	<b>100</b>
Sektör	Sayı	Yüzde (%)
Kamu	110	18,7
Özel	407	69,1
Çalışmıyorum	72	12,2
<b>TOPLAM</b>	<b>589</b>	<b>100</b>
Gelir Düzeyi	Sayı	Yüzde (%)
1500 TL Altında	69	11,7
1501-3000 TL Arasında	240	40,7
3001-4500 TL Arasında	165	28,0
4501-6000 TL Arasında	83	14,1
6001 TL Üzerinde	32	5,4
<b>TOPLAM</b>	<b>589</b>	<b>100</b>
Konutun Mülkiyet Durumu	Sayı	Yüzde (%)
Kendimize Ait	377	64,0
Kira	188	31,9
Lojman	2	0,3
Bedelsiz	6	1,0
Diğer	16	2,7
<b>TOPLAM</b>	<b>589</b>	<b>100</b>



Ailedeki Birey Sayısı	Sayı	Yüzde (%)
Tek Yaşıyorum	40	6,8
2-3 Kişi	241	40,9
4-5 Kişi	273	46,3
6 Kişi ve Üzeri	35	5,9
<b>TOPLAM</b>	<b>589</b>	<b>100</b>
Sosyal Güvence Türü	Sayı	Yüzde (%)
SGK	398	67,6
Emekli Sandığı	110	18,7
BAĞ-KUR	38	6,5
Özel Sigorta	12	2,0
Sosyal Güvencem Yok	15	2,5
Diğer	16	2,7
<b>TOPLAM</b>	<b>589</b>	<b>100</b>
Taşınmaz Mal Varlığı	Sayı	Yüzde (%)
Var	465	78,9
Yok	124	21,1
<b>TOPLAM</b>	<b>589</b>	<b>100</b>

Ankete katılım gösteren bireylerin, %63,5 gibi çoğunluğu erkeklerden, %36,5'i ise kadınlardan oluşmaktadır. Katılımcıların yaklaşık %70'i 19-40 yaş aralığında olup orta yaş katılımcılardan oluşmaktadır. Bireylerin, %60'ı evli ve % 40'ı ise bekârdır. Eğitim seviyelerine bakıldığında, yaklaşık %75'inin lise ve üniversite mezunu olduğu görülmektedir. Yine katılımcıların meslek dağılımları incelendiğinde, %40 gibi büyük bir kesimin işçi statüsünde olduğu, %16'lık bir kesimin ise memurlardan oluştuğu söylenebilir. Çalışmaya katılan bireylerin; %70 gibi büyük bir bölümü özel sektörde çalıştıklarını beyan ederken, %65'i ise kendine ait evinin olduğunu beyan etmiştir. Katılımcıların gelir seviyeleri incelendiğinde, %40'ının 1501-300 TL arasında %30'unun ise 3001-4500 TL arasında olduğu tespit edilmiştir. Son olarak; katılımcıların sosyal güvencelerine verdikleri yanıtlardan hareketle %68 gibi büyük çoğunluğunun SGK'lı olduğu ve %80'inin ise bir taşınmaza sahip olduğu gözlemlenmiştir.

#### 5.4. Test Sonuçları

Araştırma, ankete katılım gösteren bireylerin vergilerini gönüllü ödeme veya ödememe koşulunda vergilemede adalet, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik ilkeleri ile ilişkiyi ortaya çıkarabilmeye ve bireylerin bu konu hakkındaki genel görüşlerinin ve seviyelerinin tespitine imkân sağlamıştır. Katılımcılara yöneltilen ifadelerle vermiş oldukları yanıtlar çerçevesinde tablolar oluşturulmuştur.

##### 5.4.1. One Sample T-testi Sonuçları

Çalışmaya katılan bireylerin ifade ettikleri görüşlere ilişkin tanımlayıcı istatistikler ve tek örneklem t-testi sonuçları aşağıdaki tabloda verilmektedir. Katılımcılara yöneltilen 3'lü Likert tipi toplam 16 soruyu Adam Smith'in vergileme ilkeleri ile ilişkilendirmek mümkündür. Şöyle ki, katılımcılara yöneltilen ilk 4 soru Adam Smith'in adalet ilkesi, 5-8 arasındaki sorular uygunluk ilkesi, 9-12 arası sorular belirlilik ilkesi ve son 4 soru Adam Smith'in iktisadilik ilkesi ile bağlantılı olarak oluşturulmuştur.

Bu kapsamda söz konusu soruları dörderli gruplar halinde incelemek mümkündür. One Sample T-Testi ile grup ortalamasına ilişkin belirlenen bir değer ile grup ortalaması karşılaştırılarak, belirli bir anlamlılık düzeyinde tespit edilmektedir (Kalaycı, 2010:79). Bu bağlamda 0,05 anlamlılık düzeyinde t-testi değeri 2 (Sig 2-tailed) olarak belirlenmiştir. Buna göre ankete katılım gösteren bireylerin verdikleri yanıtların ne yönde olduğu olumlu ve olumsuz olmak üzere ortaya koyabilecektir.

**Tablo 3. Katılımcıların Vergileme İlkeleri Hakkındaki Genel Görüşleri**

Soru No	Sayı	Ortalama	Standart Sapma	Frekanslar (%)			t- değeri	Sig.
				(1)	(2)	(3)		
S1	589	1,25	,616	%85,1	%5,3	%9,7	-29,687	,000
S2	589	2,65	,673	%11,2	%12,6	%76,2	23,465	,000
S3	589	1,30	,678	%82,0	%5,6	%12,4	-24,903	,000
S4	589	1,60	,773	%57,7	%24,4	%17,8	-12,528	,000
S5	589	1,34	,619	%73,3	%18,8	%7,8	-25,709	,000
S6	589	1,37	,648	%72,7	%18,0	%9,3	-23,723	,000
S7	589	2,16	,806	%25,6	%32,6	%41,8	4,859	,000
S8	589	1,35	,644	%74,5	%16,1	%9,3	-24,580	,000
S9	589	2,34	,779	%19,0	%27,8	%53,1	10,638	,000
S10	589	1,31	,626	%77,6	%13,6	%8,8	-26,652	,000
S11	589	1,25	,549	%80,3	%14,1	%5,6	-33,016	,000
S12	589	1,09	,367	%93,4	%4,1	%2,5	-60,122	,000
S13	589	1,21	,491	%82,7	%13,6	%3,7	-39,003	,000
S14	589	1,26	,548	%78,8	%16,0	%5,3	-32,548	,000
S15	589	1,36	,645	%72,8	%18,0	%9,2	-23,974	,000
S16	589	1,48	,708	%64,7	%22,8	%12,6	-17,860	,000

**Not:** Frekanslar: 1. Katılıyorum, 2. Kararsızım, 3. Katılmıyorum.  $H_0: \mu = 2$  ve  $H_1: \mu \neq 2$

Test değeri olarak verilen 2 değerinin hangi sorularda kabul edilebilir olduğu yukarıdaki tabloda gösterilmiştir. Tablo incelendiğinde test değerinin, Adam Smith'in vergileme ilkelerinin hepsi için  $H_1$  hipotezini doğruladığı yorumu yapılabilir. Buradan hareketle katılımcıların gönüllü uyumları üzerinde vergilemede; adalet, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik ilkelerinin rol oynadığı söylenebilir. Test sonuçları çerçevesinde katılımcıların yüksek oranda aynı fikri beyan ettikleri bazı sorular bulunmaktadır. Bu kapsamda; verginin bir vatandaşlık görevi olduğu, başkasının vergi mükellefiyetini yerine getirmemesi durumunda kendilerinin de bu durumdan olumsuz olarak etkilenecekleri, ödemeleri gereken verginin; oranını, miktarını ve zamanını önceden bilmeleri durumunda gönüllü uyumlarının artabileceği ve ödedikleri verginin ekonomik kararlarını (yatırım, tüketim, tasarruf vb.) etkilemeyecek seviyede olması durumunda gönüllü uyumlarının olumlu etkilenecekleri yorumu yapılabilir.

#### 5.4.2. One Way Anova Testi Sonuçları

Araştırma kapsamında demografik nitelik arz eden, ikiden fazla değişkeni bulunan; yaş, eğitim durumu, meslek, sektör, aylık gelir, konutun mülkiyet durumu, ailedeki birey sayısı ve sosyal güvence soruları Tek Faktörlü Varyans Analizi (One Way Anova Testi) yapılarak test edilmiştir. Bu karşılaştırmadaki istatistiksel anlamlılık Sig. (2-

tailed) değeriyle tespit edilmiş olup sadece aralarında anlamlı fark olan gruplar ele alınmıştır.

**Tablo 4. Vergileme İlkeleri Hakkında Yaş Değişkenine Göre Görüşler**

		Kareler Toplamı	Sd	Ortalama Kareler	F	Sig. (P)	Fark
S1	Gruplar Arası	7,851	4	1,963	5,320	,000	19-30 ile 31-40 19-30 ile 41-50
	Gruplar İçi	215,453	584	,369			
	Toplam	223,304	588				
S9	Gruplar Arası	9,029	4	2,257	3,795	,005	19-30 ile 31-40
	Gruplar İçi	347,379	584	,595			
	Toplam	356,407	588				
S13	Gruplar Arası	2,584	4	,646	2,708	,029	19-30 ile 31-40
	Gruplar İçi	139,310	584	,239			
	Toplam	141,895	588				

Hesaplanan P değerleri incelendiğinde, 1'inci 9'uncu ve 13'üncü sorular için P(Sig.2-tailed) değerlerinin 0,05'den küçük olduğu görülmektedir. Bu ise farklı görüşlerin araştırıldığı ilgili sorulara katılımcıların verdikleri cevapların yaş değişkenine göre farklılık göstermekte olduğu anlamını taşımaktadır. Yani 0,05 anlamlılık düzeyinde  $P < 0,05$  olduğu için gruplar arasında bazı görüşlerde anlamlı fark bulunmaktadır. Diğer bir ifade ile aynı yaş aralığında bulunmayan katılımcıların vergiye bakış açıları arasında anlamlı farklılıklar bulunmaktadır. Söz konusu oluşan farklılıklar neticesinde, genç katılımcıların orta yaşlı katılımcılara kıyasla vergilemede belirlilik ve iktisadilik ilkelerine daha fazla önem verdikleri yorumu yapılabilir.

**Tablo 5. Vergileme İlkeleri Hakkında Eğitim Değişkenine Göre Görüşler**

		Kareler Toplamı	Sd	Ortalama Kareler	F	Sig. (P)	Fark
S1	Gruplar Arası	6,458	5	1,292	,472	,004	"Diğer" ile "Hepsi" arasında
	Gruplar İçi	216,846	583	,372			
	Toplam	223,304	588				
S2	Gruplar Arası	6,015	5	1,203	,698	,020	İlkokul- Üniversite
	Gruplar İçi	259,937	583	,446			
	Toplam	265,952	588				
	Toplam	351,239	588				
S5	Gruplar Arası	4,440	5	,888	,347	,040	İlkokul -Üniversite
	Gruplar İçi	220,596	583	,378			
	Toplam	225,036	588				
S6	Gruplar Arası	6,278	5	1,256	,043	,010	Ortaokul - Üniversite
	Gruplar İçi	240,510	583	,413			
	Toplam	246,788	588				
S7	Gruplar Arası	7,256	5	1,451	,259	,047	Lise - Üniversite
	Gruplar İçi	374,422	583	,642			
	Toplam	381,677	588				
S8	Gruplar Arası	7,454	5	1,491	,680	,003	Lise - Üniversite
	Gruplar İçi	236,196	583	,405			
	Toplam	243,650	588				

S9	Gruplar Arası	8,974	5	1,795	3,012	,011	İlkokul - Üniversite
	Gruplar İçi	347,434	583	,596			
	Toplam	356,407	588				
	Toplam	176,683	588				
S15	Gruplar Arası	7,637	5	1,527	3,763	,002	İlkokul-Üniversite Ortaokul -Üniversite
	Gruplar İçi	236,611	583	,406			
	Toplam	244,248	588				

Katılımcılara yöneltilen Likert Tipi 16 sorunun 8'inde anlamlı farkın ortaya çıktığı ve bütün anlamlı ilişkilerde eğitim düzeyi üniversite olan katılımcıların yer aldığı görülmektedir. Söz konusu sorular ve katılımcıların verdiği yanıtlar değerlendirildiğinde, üniversite mezunu olan bireylerin, vergi uyumu konusunda daha olumsuz düşüncelere sahip oldukları ve vergi uyum derecelerinin daha düşük olduğu ortaya çıkan sonuçlar arasındadır. Richardson tarafından yapılan bir çalışmada eğitim seviyesi ile vergi uyumu arasında negatif yönlü bir ilişki olduğunu belirlemiştir (Richardson, 2006: 153). Buradan hareketle, yürütülen araştırmanın, literatürdeki sonuçlar arasında yer alan, "eğitim düzeyinin artması vergi uyumunu azaltabilir" cephesindeki kanıyı destekler nitelikte olduğu söylenebilmektedir.

**Tablo 6. Vergileme İlkeleri Hakkında Meslek Türüne Göre Görüşler**

		Kareler Toplamı	Sd	Ortalama Kareler	F	Sig. (P)	Fark
S1	Gruplar Arası	8,650	7	1,236	3,344	,002	Memur - Diğer
	Gruplar İçi	214,654	581	,369			
	Toplam	223,304	588				
S5	Gruplar Arası	6,534	7	,933	2,482	,016	Memur- İşçi
	Gruplar İçi	218,502	581	,376			
	Toplam	225,036	588				
S7	Gruplar Arası	20,922	7	2,989	4,814	,000	Memur ile İşçi- Esnaf- Emekli- Öğrenci
	Gruplar İçi	360,755	581	,621			
	Toplam	381,677	588				
S9	Gruplar Arası	16,673	7	2,382	4,073	,000	Memur ile İşçi- Öğrenci- Esnaf
	Gruplar İçi	339,734	581	,585			
	Toplam	356,407	588				
S10	Gruplar Arası	7,129	7	1,018	2,649	,011	Memur- Esnaf Memur- Diğer
	Gruplar İçi	223,391	581	,384			
	Toplam	230,520	588				
S14	Gruplar Arası	8,695	7	1,242	4,296	,000	Memur ile İşçi- S. Meslek- Diğer
	Gruplar İçi	167,988	581	,289			
	Toplam	176,683	588				
S16	Gruplar Arası	8,203	7	1,172	2,374	,021	Memur- İşçi
	Gruplar İçi	286,781	581	,494			
	Toplam	294,985	588				

Kişilerin meslekleri sahip oldukları gönüllü uyumları üzerinde etki yaratabilmektedir. Bu etkinin en büyük nedeni ise gelirin elde edilmesindeki fiziki ve sosyal şartların farklı olmasıdır. Bu bağlamda çalışmada da bu doğrultuda verilere rastlanmıştır. Anlamlı farklılıkların olduğu her soruda memur katılımcıların yer aldığı

görülmektedir. Genel olarak memur katılımcıların, işçi, esnaf, doktor, öğretmen vb. diğer kesimdeki katılımcılara kıyasla, vergilemede belirlilik ve iktisadilik ilkesini daha çok önemsedikleri, uygunluk ve adalet ilkelerini kısmen daha az önemsedikleri yorumu yapılabilir. Bu görüşün arkasında; devlete olan bağlılık, çalışma koşullarının esnekliği, emeklilik garantisi vb. birçok etmenin yer aldığı söylenebilir.

**Tablo 7. Vergileme İlkeleri Hakkında Gelir Seviyesine Göre Görüşler**

		Kareler Toplamı	Sd	Ortalama Kareler	F	Sig. (P)	Fark
S1	Gruplar Arası	4,942	4	1,236	3,304	,011	1501-3000 TL ile 3001-4500 TL
	Gruplar İçi	218,362	584	,374			
	Toplam	223,304	588				
S7	Gruplar Arası	9,562	4	2,390	3,751	,005	1501-3000 TL ile 3001-4500 TL
	Gruplar İçi	372,116	584	,637			
	Toplam	381,677	588				
S9	Gruplar Arası	6,007	4	1,502	2,503	,041	1500 TL Altı ile 4501-6000 TL
	Gruplar İçi	350,400	584	,600			
	Toplam	356,407	588				
S15	Gruplar Arası	5,517	4	1,379	3,374	,010	1501-3000 TL ile 3001-4500 TL
	Gruplar İçi	238,731	584	,409			
	Toplam	244,248	588				

Elde edilen gelir seviyesi de kişilerin vergi uyumları üzerinde etkili olabilmektedir. Analiz sonuçları incelendiğinde genel olarak orta gelir grubu ile düşük gelir grubu arasında farklılıkların olduğu görülmektedir. Elde edilen verilerden hareketle orta gelir grubundaki kişilerin düşük gelir grubundaki kişilere kıyasla, vergilemede adalet ve iktisadilik ilkelerini daha çok, uygunluk ve belirlilik ilkelerini ise daha az önemsedikleri anlaşılmaktadır. Orta gelir grubundaki kişilerin, verginin bir vatandaşlık görevi olduğu ve vergi öderken katlanılan maliyetlerin düşük seviyede olması gerektiği hususlarına önem verdikleri yorumu yapılabilir.

**Tablo 8. Vergileme ilkeleri hakkında ailedeki birey sayısına göre görüşler**

		Kareler Toplamı	Sd	Ortalama Kareler	F	Sig. (P)	Fark
S6	Gruplar Arası	3,487	3	1,162	2,795	,040	Tek Yaşıyorum ile 6 Kişi ve üzerinde
	Gruplar İçi	243,300	585	,416			
	Toplam	246,788	588				
S7	Gruplar Arası	6,369	3	2,123	3,309	,020	2-3 Kişi ile 4-5 Kişi
	Gruplar İçi	375,308	585	,642			
	Toplam	381,677	588				
S9	Gruplar Arası	9,770	3	3,257	5,496	,001	2-3 Kişi ile 4-5 Kişi 2-3 Kişi ile 6 kişi üzeri
	Gruplar İçi	346,637	585	,593			
	Toplam	356,407	588				
S16	Gruplar Arası	4,497	3	1,499	3,019	,029	Tek Yaşıyorum ile 6 Kişi ve üzerinde
	Gruplar İçi	290,487	585	,497			
	Toplam	294,985	588				

Ailedeki birey sayısı kapsamında anlamlı farklılıkların olduğu sorulara verilen yanıtlardan hareketle, genel olarak 2-3 kişiden oluşan ailelerin, vergilemede uygunluk ve belirlilik ilkelerine önem verdikleri görülmektedir. Verilen yanıtlar üzerinde, bireylerin geçim problemi yaşamamaları ve maddi planlamamalarını sorunsuz olarak yapabilmeleri gibi hususların etkili olabileceği düşünülmektedir. Bu kapsamda vergi dairesinin yeterli ve zamanında bilgi vermesi ve vergi mevzuatının açık ve anlaşılır olması gerektiği yönünde görüş bildirdikleri tespit edilmiştir.

#### 5.4.3. Independent T-testi Sonuçları

Araştırmanın demografik özellik arz eden sorular kısmında yer alan; cinsiyet, medeni hal, taşınmaz mal varlığına göre ayrımlar kapsamındaki ikili karşılaştırmaların yer aldığı tablolar, Bağımsız Gruplar t-Testi (Independent t-Testi) yardımıyla analiz edilerek oluşturulmuştur. Yapılan analizlerde, cinsiyet ve medeni hal değişkenlerine göre anlamlı farklılıklar oluşmaz iken, taşınmaz mal varlığı değişkenine göre ise anlamlı farklılıkların olduğu tespit edilmiştir.

**Tablo 9. Vergileme İlkeleri Hakkında Taşınmaz Mal Durumuna Göre Görüşler**

Sorular	Mal Varlığı	Sayı	Ortalama	Standart Sapma	t-değeri	Sig.
S1	Var	465	1,20	,575	-3,219	,001
	Yok	124	1,40	,732		
S2	Var	465	2,68	,638	2,206	,028
	Yok	124	2,53	,780		
S3	Var	465	1,25	,631	-3,970	,000
	Yok	124	1,52	,801		
S11	Var	465	1,21	,489	-3,841	,000
	Yok	124	1,42	,711		
S12	Var	465	1,06	,295	-4,087	,000
	Yok	124	1,21	,545		
S13	Var	465	1,18	,454	-3,298	,001
	Yok	124	1,34	,597		
S15	Var	465	1,30	,580	-4,617	,000
	Yok	124	1,60	,806		

Çalışmada taşınmaz mal varlığına sahip olup olunmamasının ankete dâhil edilmesinin sebebi, taşınmaz mal varlığı olan mükelleflerin taşınmaz malı olmayan diğer mükelleflere kıyasla motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi gibi çeşitli ilave vergiler ödeyerek daha fazla vergi yükü ile karşılaşmalarıdır. Taşınmazı olan katılımcıların, taşınmazı olmayan katılımcılara kıyasla vergilemede; adalet, belirlilik ve iktisadilik ilkelerini daha fazla önemsedikleri tespit edilmiştir. Bu bağlamda elde edilen gelirden taşınmaz alınması ve taşınmazın beraberinde getirdiği vergisel yükümlülüklerin, kişilerin vergi bilinci ve uyumları üzerinde etkili olduğu yorumu yapılabilir.

#### 5.4.4. Sıralama Sorusunun Analiz Sonuçları

Vergiye gönüllü uyumun analizine Adam Smith'in vergileme ilkelerinin etkisini dâhil etmeyi amaçlayan bu çalışmada, 3'lü Likert tipi soruların ardından katılımcılara ek olarak bir tane sıralama sorusu yöneltilmiştir. Katılımcıların demografik dağılımları ve sıralama sorusuna verdiği yanıtlar çerçevesinde aşağıdaki tablo oluşturulmuştur.

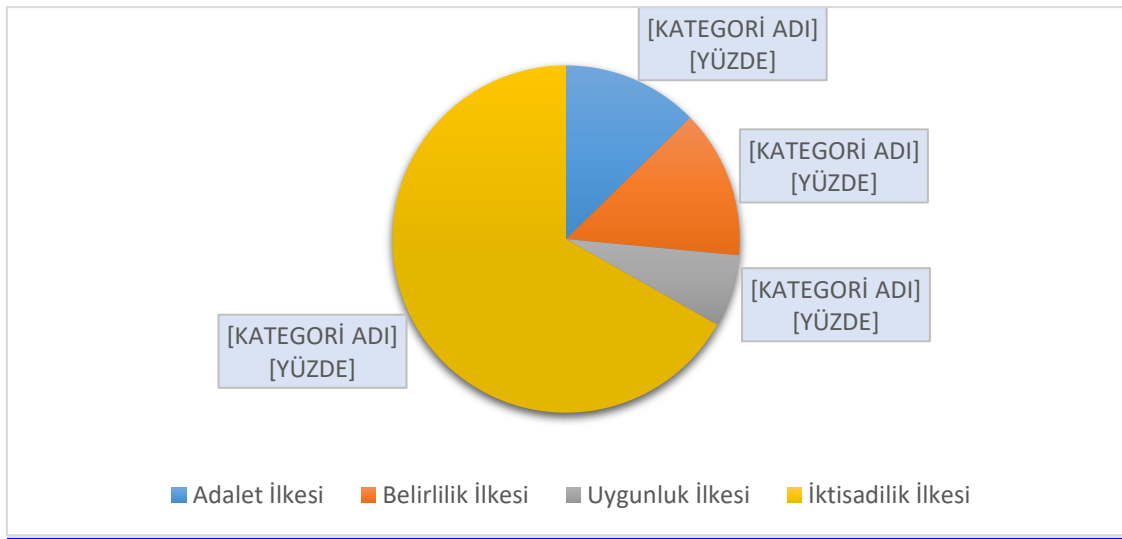
**Tablo 10. Sıralama Sorusuna Ait Demografik Dağılımlar**

Demografik Bilgiler		Evet	Hayır	Toplam
Cinsiyet	Kadın	82	133	215
	Erkek	186	188	374
Medeni Durum	Evli	176	173	349
	Bekâr	92	148	240
Yaş	18 ve altı	4	4	8
	19-30 arası	87	134	221
	31-40 arası	86	100	186
	41-50 arası	60	67	127
	51 ve üstü	31	16	47
Eğitim Seviyesi	İlkokul	34	26	60
	Ortaokul	28	30	58
	Lise	53	67	120
	Üniversite	135	179	314
	Lisansüstü	15	15	30
	Diğer	3	4	7
Çalışılan Sektör	Kamu	73	37	110
	Özel	160	247	407
	Çalışmıyorum	35	37	72
Meslek	İşsiz	12	18	30
	İşçi	98	149	247
	Memur	65	29	94
	Esnaf	27	19	46
	Emekli	6	6	12
	Serbest Meslek	13	17	30
	Öğrenci	16	12	28
	Diğer (öğretmen, doktor, polis vb.)	31	71	102
Oturlan Konutun Mülkiyeti	Kendimize Ait	184	193	377
	Kira	69	119	188
	Lojman	0	2	2
	Bedelsiz	3	3	6
	Diğer (Yurt, Apart vb.)	12	4	16
Ailedeki Birey Sayısı	Tek Yaşıyorum	18	22	40
	2-3 kişi	110	131	241
	4-5 kişi	122	151	273
	6 kişi ve üstü	18	17	35
Sosyal Güvence Türü	SGK	156	242	398
	Emekli Sandığı	77	33	110
	Bağ-Kur	19	19	38
	Özel Sigorta	3	9	12
	Sosyal Güvencem Yok	4	11	15
	Diğer	9	7	16
Taşınır - Taşınmaz Mal Var mı?	Var	217	248	465
	Yok	51	73	124

Ankete katılım gösteren kişilerin ilgili soruya verdikleri yanıtlardan hareketle; cinsiyete göre kadınların, medeni hale göre bekârların, yaşa göre orta yaş grubunun, eğitim seviyesine göre üniversite mezunlarının, çalışılan sektöre göre özel sektörün, mesleğe göre işçilerin, konutun mülkiyet durumuna göre kirada oturanların ve son olarak sosyal güvence türüne göre de SGK kapsamında olanların vergilerini bilerek, isteyerek ve gönüllü olarak ödemedikleri yorumu yapılabilir. Çelikkaya ve Gürbüz (2006) tarafından yapılan çalışmada, Türkiye’deki ortalama mükellef grubunu ifade eden 31 ve 50 yaş grubundaki mükelleflerin vergi oranları yükseldikçe daha düşük beyanda bulunma eğiliminde oldukları, bekâr ya da boşanmış kişilerin evlilere kıyasla beyan etmeme eğiliminde olduğu gibi sonuçların araştırma bulgularını destekler nitelikte olduğu görülmektedir.

Günümüz modern yaşamında kadınların iş hayatına erkekler kadar dâhil olmaya başlaması, genç bireylerin risk alma güdülerinin daha fazla olması, eğitim seviyesinin artmasıyla mevzuata hâkimiyeti artırması ve kaçınma yollarının bulunması üzerindeki etkisi, kamu-özel çalışma koşullarındaki farklılıkların (elde edilen gelir seviyesi, mesai saatleri, emeklilik garantisi, izin ve tatil süresi vb.) katılımcıların bu görüşleri üzerinde etkili olduğu söylenebilir.

**Şekil 2. Katılımcıların Vergilerini Gönüllü Olarak Ödemelerinde Önem Sırasına Göre İlkeler**



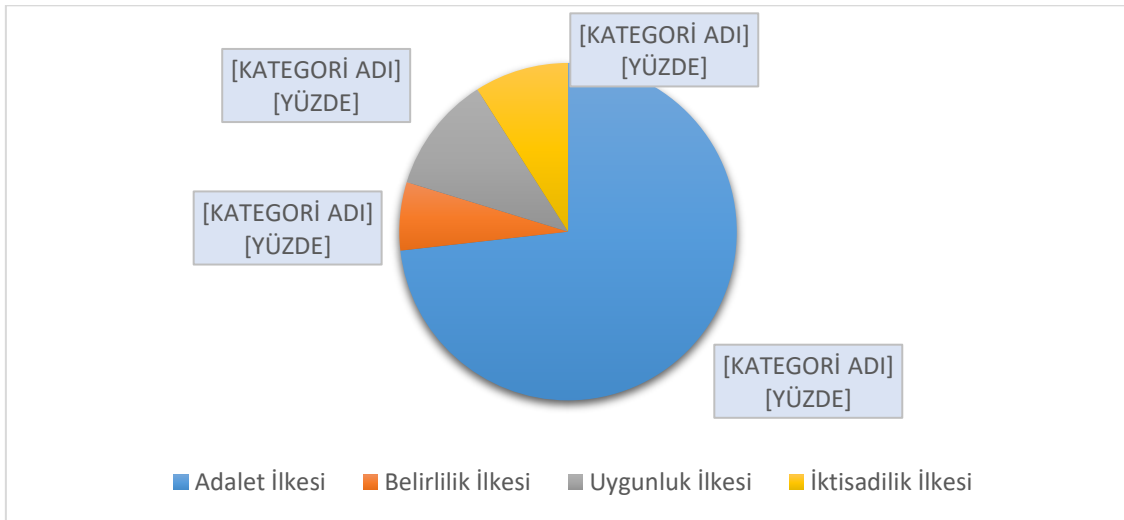
Şekil 2’den de görüleceği üzere “evet” yanıtını vererek vergisini gönüllü olarak ödediğini beyan eden katılımcıların, evet yanıtını vermeleri üzerinde etkisi en çok olan ilke iktisadilik ilkesidir. Mükelleflerin “evet” yanıtını vermeleri üzerinde en çok iktisadilik ilkesinin etkili olması, en az maliyetle vergi toplayan devletin - toplama maliyeti kadar- vergi gelirlerinde artış olacağı ve devletin vergilerde bir artışa ihtiyaç duymayacağı görüşü yer alabilmektedir. Ayrıca karşılıksız olarak ödedikleri vergilerin, alınması ya da toplanması sırasında israf edilmemesini, aksi halde yük olarak hissettikleri verginin bir de israf edildiğini ve devletin eksik hizmet sunacağı görüşünün



de etkili olabileceği yorumu yapılabilir. Çalışma sonucunda elde edilen veriler, yine Çelikkaya ve Gürbüz (2006: 133) tarafından yapılan araştırma sonucunda elde edilen bulgularla desteklenmektedir. Katılımcıların “evet” yanıtını vermeleri üzerinde etkili olan 2’nci ilke belirlilik ilkesidir. Belirlilik ilkesi, bireylerin ödeyeceği vergilerin zaman, yer, miktar gibi vergilendirme ile ilgili şekli ve maddi ödevlerin belirli olması, mükelleflerin keyfi uygulamalara maruz kalmamasını ifade etmektedir. Katılımcıların belirlilik ilkesini 2’nci sırada tercih etmeleri üzerinde, ödeyecekleri vergiler hakkında şekli ve maddi bilgilere sahip olmayı istemeleri ve keyfi uygulamalarla karşı karşıya kalmak istememeleri etkili olabilmektedir. Buna ek olarak, katılımcıların gelir ve giderlerini oluşturan bütçeleri hakkında kesin bilgi sahibi olmak istemeleri ve gelecek beklentilerini ayarlama arzuları da etkili olabilmektedir.

Vergimi bilerek, isteyerek ve gönüllü olarak ödüyorum yanıtını veren katılımcıların, gönüllü ödemeleri üzerinde etki derecesi az olarak nitelendirebileceğimiz 3’üncü ilke ise adalet ilkesidir. Adalet ilkesi, toplumda bulunan herkesten, ödeme güçleri nispetinde vergi alınması ve bireyler arasında hiçbir ayırım yapılmamasıdır. Adalet ilkesinin bireylerin vergilerini gönüllü olarak ödeme hususunda etkisinin çok düşük düzeyde olması, vergi sisteminin adaletli olduğu ve alınan vergilerin ödeme güçleri ile orantılı olarak alındığı gibi hususlara duyulan düşük güven seviyesi ile ilgili olduğu söylenebilir. Katılımcıların vergilerini bilerek, isteyerek ve gönüllü olarak ödemeleri üzerinde etki derecesinin en az olduğu ilke ise, uygunluk ilkesidir. Uygunluk ilkesi, verginin, mükelleflerden en uygun; yer, zaman ve mekânda alınması anlamına gelmektedir. Vergiyi gönüllü olarak ödemeleri üzerinde etkisinin düşük seviyede tespit edildiği uygunluk ilkesine mükelleflerin sergilediği bu tavır, verginin her halükarda ceplerinden çıkacağı ve gelirlerinde bir azalışa neden olacağı ile ilişkilendirilebilir. Ancak, mükelleflerden uygun zamanda vergi alınması da oldukça önem arz eden bir durumdur.

**Şekil 3. Katılımcıların Vergilerini Gönülsüz Olarak Ödemelerinde Önem Sırasına Göre İlkeler**



Vergimi bilerek, isteyerek ve gönüllü olarak ödemiyorum yanıtını veren katılımcıların, bu kararları üzerinde en çok etkili olan ilke, adalet ilkesidir. “Hayır” yanıtını veren toplam 321 katılımcıdan 235 kişi ile %73’ünün adalet ilkesini ilk sıraya koyduğu görülmektedir. Bu verilerden hareketle, bireylerin vergi sistemini adaletli bulmadığı ve vergilerin gelirleri ile orantılı olarak alınmadığı gibi düşüncelere sahip oldukları yorumu yapılabilir. Katılımcıların gönülsüz olarak vergi ödemeleri üzerinde etkili olan 2’nci ilke uygunluk ilkesidir ve 36 katılımcı ile grubun %11’lik kısmının uygunluk ilkesini ilk sıraya koyduğu görülmektedir. İlgili soruya “hayır” yanıtını vermeleri üzerinde 2. derecede etkili olan uygunluk ilkesi, bireylerin uygun zamanda, yerde ve miktarda vergi ödemediklerini düşünmeleri ile bağlantılıdır. Bireyler, uygun şartlar altında vergi ödemediklerini, başka bir ifadeyle, uygun şartlar altında kendilerinden vergi alınmadığını düşünmektedirler. Vergisini gönüllü bir şekilde ödemeyen bireylerin bu olumsuz görüşleri üzerinde etkili olan 3’üncü ilke, iktisadilik ilkesidir. Katılımcıların “verginizi bilerek isteyerek ve gönüllü olarak ödüyor musunuz” sorusuna olumsuz görüş bildirmesi üzerinde etkisi en az olan ilke ise belirlilik ilkesidir. 21 kişi ile grubun %7’sini oluşturan örneklem kitlenin vergi ödeme hususunda gönülsüz olması üzerinde, belirlilik ilkesinin etkisi çok düşüktür. Buna göre, “hayır” yanıtını veren katılımcılar, vergi ile ilgili şekli ve maddi yükümlülüklerin belirli olduğu ve vergi konusunda keyfi uygulamalara tabi olmadıkları gibi olumlu düşüncelere sahip oldukları yorumu yapılabilir.

## 6. Sonuç

Vergi sisteminin şekillenmesi, uygulanması vb. hususlarda yararlanılan kurallar bütününe ifade eden vergileme ilkeleri ile bireylerin vergi uyumları arasındaki etkileşimi ve etkileşimin yönünün belirlenmesine yönelik olarak yapılan bu araştırmada, literatürdeki mevcut çalışmaların ışığında anket uygulaması yapılmıştır. Çalışmada yapılan analizler neticesinde Adam Smith’in vergileme ilkelerinin, bireylerin vergi uyumları üzerinde yarattıkları etki ve bu etkinin yönü hakkında çeşitli bulgulara ulaşılmıştır.

Elde edilen bulgular ışığında, bireylerin vergiye gönüllü uyumlarını etkileyen en önemli husus, vergiyi, kamu hizmetlerinin etkin bir şekilde devam ettirilebilmesinin bir gereği olarak algılamalarıdır. Bireylerin kamu hizmetlerinin yapılabilmesi için vergi vermeyi görev bilmeleri, uyumlarını artırmaktadır. Yine katılımcıların vergiye karşı sergilemiş oldukları gönülsüz tutumun en önemli sebebi ise, verginin ödeme güçleri ile orantılı olarak alınmadığını yani adalet ilkesinin eksikliğine inanmaları ile ilişkili olduğu söylenebilmektedir. Buradan hareketle özellikle vergi otoritesinin, vergi sistemlerini ve vergileme unsurlarını düzenlerken vergiye gönüllü uyumun sağlanması ve/veya düzeyinin artırılması açısından iktisadilik ilkesini dikkate alması önem arz etmektedir. Ayrıca bireylerin vergiye gönüllü uyum sergilemeye teşvik etme açısından ise adalet ilkesinin dikkate alınması bireylerin vergiye gönüllü uyum sergilemelerini kolaylaştırabilecektir.


Sonuç olarak, kamu harcamalarının aksatılmadan, etkin bir şekilde sunumu için kamu gelirine ihtiyaç olduğu gerçektir. Vergiler ise kamu gelirleri içerisindeki payı en


büyük olan gelir türüdür. Bu nedenle kamu gelirlerinden optimum hasıla elde edilmek isteniyorsa, bireylerin vergiye karşı gösterdikleri tutumun olumlu yönde geliştirilmesi gereklidir. Bu ise bireylerin özellikle vergi sistemine olan güven ve adalet duygularının sağlam inşa edilebilmesine bağlı olmaktadır. Unutulmamalıdır ki, kamu gelirlerinden elde edilen hasılanın artırılabilmesi, vergi oranlarındaki artış ile değil, bireylerin vergi uyumlarının artırılması ile mümkün olabilecektir.

**Etik Kurul Onayı:** Bu çalışma için Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimlerde İnsan Araştırmaları Etik Kurulu 26.02.2019 tarih ve 2019/52 sayılı kararı ile izin alınmıştır.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Yazar Katkıları:**

**Erdoğan Teyyare**  - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 43.

**Hüseyin Dirican**  - Planlama ve Tasarım, Yöntem, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 57.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

## Kaynakça

- Aktan, C.C. (2012). "Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı", *Çimento İşveren Dergisi*, 1–12.
- Ayyıldız, Y., Vural T. ve Demirli Y. (2014). *Vergiye Gönüllü Uyum Etkileyen Faktörler: "Bolu İli Alan Çalışması"*. Bolu: Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Yayın No: 2014/1.
- Bornman, M. (2014). *Principles For Understanding, Encouraging, and Rewarding Voluntary Tax Compliance*. University of Joannesburg, Faculty of Economic and Financial Sciences.
- Casey, J. T., & Scholz, J. T. (1991). "Boundary effects of vague risk information on taxpayer decisions", *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(2), 360–394.
- Çelikkaya, A. & Gürbüz, H. (2006). "Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörlerin analizi: Bir alan çalışması", *İktisat, İşletme ve Finans Dergisi*, 21(247), 122–139.
- Çelikkaya, A. (2002). "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler", *Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi*, Sayı: 5, <http://www.e-akademi.org>, (Erişim Tarihi: 6.09.2021).
- Çimen, G. (2017). "E-Maliye Uygulamalarının Vergilemede İktisadilik İlkesi ve Vergi Uyumuna Etkisi: Tokat İli Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma", *International Journal of Public Finance*, 2(1), 93–108.
- Doyle, E., Gallery, K. ve Coyle M. (2009). "Procedural Justice Principles and Tax Compliance in Ireland: A Preliminary Exploration in the Context of Reminder Letters", *Journal of Finance and Management in Public Services*, 8(1), 49–62.
- Edizdoğan, N. (1994). *Kamu Maliyesi II, Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi*. Bursa: Ekin Kitapevi Yayınları.

- Gökbunar, A.R. (1998). "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 1(4), 177–201.
- Gökbunar, R. & Çetin, G. (2010). "Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum: Manisa Merkez İlçe Anket Uygulaması", *Vergi Dünyası Dergisi*, 346, 100–113.
- Grasmick, H. G., & Bursik, R. J. (1990). Conscience, Significant Others, and Rational Choice: Extending the Deterrence Model. *Law & Society Review*, 24(3), 837–861.
- Herschel, F.J. (1978). "Tax Evasion and Measurement in Developing Countries", *Public Finance*, 33(3), 232–268.
- Kalaycı, Ş. (2010). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Kumluca, İ. (2003). "Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler", *Vergi Sorunları Dergisi*, 180, 91–97.
- Nadaroğlu, H. (2000). *Kamu Maliyesi Teorisi*. 11.Baskı. İstanbul: Beta Basın Yayın Dağıtım.
- Pehlivan, O. (2013). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Richardson, G. (2006). "Determinants of Tax Evasion: A Cross Country Investigation". *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, (15), 150–169.
- Roth, J.A., Scholz, J.T. ve Witte, A.D. (1989). *Taxpayer Compliance Volume 1 An Agenda for Research*. Philadelphia: University of Pennsylvania Press.
- Sayar, N. (1975). *Kamu Maliyesi Cilt 1, Kamu Gider ve Gelir Prensipleri*. İstanbul: İ.İ.T.A. Nihat Sayar, Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları.
- Silvani, C. & Baer, K. (2000). "Vergi İdaresi Reform Stratejisinin Planlanması: Tecrübe ve İlkeler", Çev: Özgür Saraç, *Türk İdare Dergisi*, 426, 189–220.
- Smith, A. (1776). *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, [https://en.wikisource.org/wiki/The\\_Wealth\\_of\\_Nations/Book\\_V/Chapter\\_2](https://en.wikisource.org/wiki/The_Wealth_of_Nations/Book_V/Chapter_2), (06.09.2021).
- Stark, J.A. & Kirchler, E. (2016). "Inheritance Tax Compliance – Earmarking With Normative Value Principles", *International Journal of Sociology and Social Policy*, 37, 452–467.
- Şentürk, S.H. (2014). "Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 9(3), 129–143.
- Tunçer, M. (2001). "Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi", *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1-2 (19), 1–7.
- Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*. İstanbul: Filiz Kitapevi.
- Uzgören, N. (2012). *Bilimsel Araştırmalarda Kullanılan Temel İstatistiksel Yöntemler ve SPSS Uygulamaları*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Wenzel, M. (2002). "The impact of outcome orientation and justice concerns on tax compliance: The role of taxpayers' identity", *Journal of Applied Psychology*, 87(4), 629–645.
- Yurdadoğ, V. & R. Gökbunar & B. Tunçay (2016), "Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörlere Genel Bir Bakış", *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(3), 805–816.

## Ek 1: Anket Formu

Bu anket Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı yüksek lisans programı çerçevesinde hazırlanması planlanan "Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Vergiye Gönüllü Uyumun Analizi: Kocaeli İli Örneği" başlıklı yüksek lisans tezi kapsamında hazırlanmıştır. Bu amaçla ankete katılımınız, vermiş olduğunuz yanıtlar büyük bir önem taşımakta ve bilimsel niteliktedir. Katılımınız ve verdiğiniz değerli bilgiler için teşekkür ederiz.

Demografik Özellikler	
1- Cinsiyetiniz?	1 ( ) Erkek      2 ( ) Kadın
2- Yaşınız?	1 ( ) 18 ve altı 2 ( ) 19-30 arasında 3 ( ) 31-40 arasında 4 ( ) 41-50 arasında 5 ( ) 51 ve üzerinde
3- Medeni Durumunuz?	1 ( ) Evli      2 ( ) Bekâr
4- Eğitim Durumunuz?	1 ( ) İlkokul      4 ( ) Üniversite 2 ( ) Ortaokul      5 ( ) Lisansüstü 3 ( ) Lise      6 ( ) Diğer
5- Mesleğiniz?	1 ( ) İşsiz      5 ( ) Emekli 2 ( ) İşçi      6 ( ) Serbest Meslek 3 ( ) Memur      7 ( ) Öğrenci 4 ( ) Esnaf      8 ( ) Diğer
6- Çalıştığınız Sektör?	1 ( ) Kamu Sektörü 2 ( ) Özel Sektör 3 ( ) Çalışmıyorum
7- Aylık Toplam Geliriniz?	1 ( ) 1500 TL ve altında 2 ( ) 1.501 TL ile 3.000 TL arasında 3 ( ) 3.001 TL ile 4.500 TL arasında 4 ( ) 4.501 TL ile 6.000 TL arasında 5 ( ) 6.001 TL'nin üzerinde
8- Oturduğunuz Konutun Mülkiyet Durumu Nedir?	1 ( ) Kendimize Ait 2 ( ) Kira 3 ( ) Lojman 4 ( ) Bedelsiz 5 ( ) Diğer

<b>9- Ailedeki Toplam Birey Sayısı?</b>	<b>1( )</b> Tek Yaşıyorum <b>2( )</b> 2-3 Kişi <b>3( )</b> 4-5 Kişi <b>4( )</b> 6 kişi ve üzerinde
<b>10- Sosyal Güvenceniz Nedir?</b> <b>(birden fazla işaretleme yapabilirsiniz)</b>	<b>1( )</b> SGK (sigortalı çalışan vb.) <b>2( )</b> Emekli Sandığı (memur vb.) <b>3( )</b> BAĞ-KUR <b>4( )</b> Özel Sigorta <b>5( )</b> Sosyal Güvencem Yok <b>6( )</b> Diğer
<b>11- Size veya ailenize ait taşınır-taşınmaz mal var mı? (ev, araba, arsa, bina, tarla...)</b>	<b>1 ( )</b> Var <b>2 ( )</b> Yok

Aşağıdaki anket sorularını size en uygun olan seçeneğe göre cevaplayınız.	
<p><b>1. Vergi herkesin yerine getirmesi gereken bir vatandaşlık görevidir.</b> 1( ) Katılıyorum                      2( ) Kararsızım 3( ) Katılmıyorum</p> <p><b>2. Vergi sistemimizin adaletli olduğunu düşünüyorum.</b> 1( ) Katılıyorum                      2( ) Kararsızım 3( ) Katılmıyorum</p> <p><b>3. Başkasının vergi mükellefiyetini yerine getirmemesi beni etkiler.</b> 1( ) Katılıyorum                      2( ) Kararsızım 3( ) Katılmıyorum</p> <p><b>4. Muafiyet, istisna ve vergi affı gibi uygulamalar vergimi gönüllü ödememi olumsuz etkiliyor.</b> 1( ) Katılıyorum                      2( ) Kararsızım 3( ) Katılmıyorum</p> <p><b>5. Vergi politikaları belirlenirken mükellefin ihtiyaçları dikkate alınmamaktadır.</b> 1( ) Katılıyorum                      2( ) Kararsızım 3( ) Katılmıyorum</p> <p><b>6. Vergimi ödemek için vergi daireleriyle muhatap olmak yerine elektronik ortamda ödemek vergi ödeme uyumumu artırır.</b> 1( ) Katılıyorum                      2( ) Kararsızım 3( ) Katılmıyorum</p> <p><b>7. Vergi dairesi açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi vermektedir.</b> 1( ) Katılıyorum                      2( ) Kararsızım 3( ) Katılmıyorum</p> <p><b>8. Ödeyeceğim verginin taksitlendirilmesi, taksit sayısının artırılması gibi ödeme kolaylıkları vergimi gönüllü ödememi kolaylaştırır.</b> 1( ) Katılıyorum                      2( ) Kararsızım 3( ) Katılmıyorum</p>	<p><b>9. Vergi mevzuatını basit ve anlaşılır buluyorum.</b> 1( ) Katılıyorum                      2( ) Kararsızım 3( ) Katılmıyorum</p> <p><b>10. Vergi mevzuatının sık sık değişmesi vergimi gönüllü ödeme isteğimi azaltır.</b> 1( ) Katılıyorum                      2( ) Kararsızım 3( ) Katılmıyorum</p> <p><b>11. Olağanüstü dönemlerde getirilen ek vergiler ya da mevcut vergilerin oranının artması durumu, olağanüstü dönemin ortadan kalkmasıyla eski haline dönmelidir.</b> 1( ) Katılıyorum                      2( ) Kararsızım 3( ) Katılmıyorum</p> <p><b>12. Ödemem gereken verginin oranını, miktarını ve zamanını önceden bilmek isterim.</b> 1( ) Katılıyorum                      2( ) Kararsızım 3( ) Katılmıyorum</p> <p><b>13. Ödediğim verginin ekonomik kararlarımı (tasarruf, tüketim, yatırım vb.) etkilemeyecek düzeyde olması vergiyi gönüllü olarak ödeme isteğimi artırır.</b> 1( ) Katılıyorum                      2( ) Kararsızım 3( ) Katılmıyorum</p> <p><b>14. Gelirime göre ödediğim vergi miktarının yüksek olduğunu düşünüyorum.</b> 1( ) Katılıyorum                      2( ) Kararsızım 3( ) Katılmıyorum</p> <p><b>15. Vergi ödeme sürecinde katlandığım maliyetlerin (danışman, zaman, kırtasiye vb.) düşük seviyede olması vergi ödeme uyumumu artırır.</b> 1( ) Katılıyorum                      2( ) Kararsızım 3( ) Katılmıyorum</p> <p><b>16. Hükümetin vergi toplamak için katlandığı maliyetlerin (muhasebeci, avukat, bina, kırtasiye vb.) düşük seviyede olması vergimi gönüllü olarak ödeme isteğimi artırır.</b> 1( ) Katılıyorum                      2( ) Kararsızım 3( ) Katılmıyorum</p>

**Verginizi isteyerek, bilerek ve gönüllü olarak ödüyor musunuz?**

1 ( ) EVET	2 ( ) HAYIR
Cevabınız <b>EVET</b> ise vergiyi gönüllü olarak ödeme sebebinizi önem derecesine göre sıralayınız. (1-2-3-4)	Cevabınız <b>HAYIR</b> ise vergiyi gönüllü olarak <u>ödememe</u> sebebinizi önem derecesine göre sıralayınız. (1-2-3-4)
<ul style="list-style-type: none"><li>• ( ) Verginin ödeme gücüne göre alındığını düşündüğüm için</li><li>• ( ) Ödemem gereken verginin türünü, oranını ve miktarını önceden bildiğim için</li><li>• ( ) Ödeyeceğim verginin uygun şartlarda (uygun yerde, zamanda ve şekilde) alındığını düşündüğüm için</li><li>• ( ) Kamu hizmetlerinin devam edebilmesi için vergilerimi ödemem gerektiğini düşündüğüm için</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• ( ) Verginin ödeme gücüne göre <u>alınmadığı</u> düşündüğüm için</li><li>• ( ) Ödemem gereken verginin türünü, oranını ve miktarını zamanında <u>öğrenemediğim</u> için</li><li>• ( ) Ödeyeceğim verginin uygun şartlarda (uygun yerde, zamanda ve şekilde) alındığını <u>düşünmediğim</u> için</li><li>• ( ) Kamu hizmetlerinin devam edebilmesi için vergi ödememe ihtiyaç <u>olmadığını</u> düşündüğüm için</li></ul>





## Yargısal ve İdari Kararlar Işığında Kamu İhale Hukukunda Doğrudan Temin ve “İşlerin Kısımlara Bölünmesi Yasağı”

Erdem Ateşgaöglü<sup>1</sup>

Ali Saklan<sup>2</sup>

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

### MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 12.11.2021

Düzeltilme : 11.12.2021

Kabul : 10.01.2022

Yayın : 29.06.2022

iThenticate benzerlik oranı: %15

**JEL Kodu:**

H57, K30

**Anahtar Kelimeler:**

Kamu İhale Usulü,  
Doğrudan Temin,  
İşlerin Kısımlara  
Bölünmesi Yasağı

### Ö Z

Kamu idareleri kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için zaman zaman çeşitli mal, hizmet ya da yapım işleri temin etmektedirler. İdareler ihtiyaçlarını gidermek için çeşitli prosedürleri yerine getirmek zorundadırlar. Bu bağlamda, 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamında bulunan idareler, ihtiyaçlarına binaen söz konusu kanunda belirtilen ihale usullerine göre mal veya hizmet alımı yapmalıdırlar. Buna karşılık, idarelerin bazı durumlarda ihtiyaçlarını temin ederken ihale prosedürlerini yerine getirmeyerek 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda yer verilen ve doğrudan temin olarak adlandırılan alım yöntemine başvurabildikleri de görülmektedir. Bu sayede idareler ihale usulü için gerekli olan ilan, teminat, ihale komisyonu kurma gibi ihale süreçlerini yerine getirmeden daha az bürokratik işlem silsilesi ile daha hızlı bir şekilde ihtiyaçlarını temin edebilmektedirler.

Doğrudan temin kurumu her ne kadar belirli ön şartların varlığına bağlı olarak kendi içinde idarenin ihtiyacını seri bir şekilde gidermesine olanak sağlasa da bu tip uygulamalarda mevzuatla belirlenen şartların dışına çıkılması halleri görülebilmektedir. Bu noktada, idarenin ihale usulü kullanarak gerçekleştirmesi gereken ihtiyaçlarını doğrudan temin uygulaması ile giderebilmek için ilgili işleri doğrudan temindeki limitlerin altında bırakarak parçalara ayırabildiği görülmektedir. “İşlerin kısımlara bölünmesi” olarak adlandırılan bu durum mevzuata aykırılık oluşturmaktadır, zira bu durum hem kanunda yapılan düzenlemelerle hem de tebliğ düzenlemeleri ile yasaklanmıştır.

**Citation:** Ateşgaöglü, E. & Saklan, A. (2022). “Yargısal ve İdari Kararlar Işığında Kamu İhale Hukukunda Doğrudan Temin ve “İşlerin Kısımlara Bölünmesi Yasağı””, *International Journal of Public Finance*, 7(1), 27-50. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1022621>

<sup>1</sup> Assoc. Prof. PhD., İstanbul University, Department of Fiscal Law, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0018-3508>, eatesaga@istanbul.edu.tr

<sup>2</sup> PhD., Necmettin Erbakan University, Internal Auditor, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2498-808X>, asaklan@erbakan.edu.tr

Bu çalışmada, öncelikle ihale usullerinden ayrı bir alım yöntemi olarak karşımıza çıkan doğrudan temin yöntemini irdeledikten sonra mevzuat düzenlemeleri ile yasaklanan "işlerin kısımlara bölünmesi" yasağının yargı kararlarında ne şekilde değerlendirildiğini ve yasak kapsamında işlem yapan kamu görevlilerinin idari, mali ve cezai sorumluluklarının neler olduğunu ortaya koymak amaçlanmaktadır. Çalışmamızda, yukarıda belirttiğimiz konuları yargı ve idari kararlar ışığında irdelediğimizde bilhassa ihale usulleri yerine doğrudan yemin yöntemini uygulayabilmek adına işleri kısımlara bölen çeşitli yasaya aykırı hareketler tespit edilmiştir.

## Direct Procurement and "Prohibition of Separate Works into Parties" within Public Procurement Law in The Light of Judicial and Administrative Decisions

### ARTICLE INFO

Submitted : 12.11.2021  
Revised : 11.12.2021  
Accepted : 10.01.2022  
Available : 29.06.2022

iThenticate similarity  
score: 15%

### JEL Codes:

H57, K30

### Keywords:

Public Procurement  
Procedure, Direct  
Procurement,  
Prohibition of Separate  
the Works into Parties

### ABSTRACT

The administrations seem to provide various goods; services or construction works from time to time due to the public services they perform. These administrations have to fulfill various procedures to meet these specified needs. In this context, the administrations within the scope of the Public Procurement Law No. 4734 are required to purchase goods or services with regard to their needs by applying the tendering procedures specified in this law. On the other hand, the administrations may also adopt a different procurement method in some cases, which is stipulated in the Public Procurement Law No. 4734 and called direct procurement, without fulfilling the tender procedures while meeting their needs. In this way, the administrations can meet their needs more quickly with a less bureaucratic sequence of transactions without fulfilling necessary announcements, guarantees, tender commissions, etc. required for the tender procedure.

Although the direct procurement agency can fulfill the needs of the administration rapidly within itself only if some specific pre-existing conditions exist, it may be seen in some applications which are lack conditions specified by the legislation. At this point, the administrations may separate the works into parties to leave the amount below the limiting value specified for direct supply with the aim of applying the method of direct procurement rather than the tender procedure. This situation named "prohibition of separate the works into Parties" is a contradiction to the legislation as it is banned both by the regulations set out in the Law and Communiqué.

First of all the research on direct procurement which is expressed as a procurement method apart from tender procedures, then reveals the "dividing works into parts" prohibited by legislative regulations is evaluated according to judicial decisions and presents what are the administrative, financial, and penal responsibilities of public officials who act within the scope of the ban are the aims of this study. In this study, we identify various activities from judicial and administrative decisions that create "dividing into parts" and most of all against the ban in an attempt to apply direct procurement.

## 1. Giriş

Kamu idareleri, kamu hizmetlerini etkin, etkili ve verimli bir şekilde gerçekleştirmek adına mal ve hizmet alımı ile yapım işlerine dair alımlar gerçekleştirmektedir. Söz konusu alımların ne şekilde temin edileceği noktasında ise, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu başta olmak üzere mevzuatın belirlediği çeşitli prosedürlerin takibi ve tamamlanması aranır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu dahilindeki idarelerde ihtiyaçların temininde kanun hükmünde belirtilen ihale usullerinden yararlanılmaktadır. Kanun hükümlerine bakıldığında, üç tür ihale usulünün bulunduğu görülmektedir. Bu ihale usulleri sırasıyla açık ihale usulü, belli istekliler arasında ihale usulü ve pazarlık usulüdür. İdareler mevzuatta belirlenen şartlar çerçevesinde bu ihale usullerini kullanarak ihtiyaçlarını temin yoluna gidebilmektedir.

Diğer taraftan; 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nda belirtilen şartlar çerçevesinde, yasayla belirlenen durumlarda ihale usullerinde belirtilen prosedürler uygulanmadan diğer bir anlatımla ilan yapılmadan, teminat alınmadan, ihale komisyonu kurulmadan vb. yükümlülükler yerine getirilmeden, idareler hızlı bir yöntemle mal, hizmet alımı ve yapım işleri ihtiyaçlarını temin edebilmektedir. Bu yöntem, 4734 Kamu İhale Kanununun 22. maddesinde “doğrudan temin” olarak zikredilmiştir. Yargı ve idari kararlarda da belirtildiği üzere, “doğrudan temin” aslında bir ihale usulü olmayıp bir alım yöntemidir. Mezkûr kanunun 22. maddesinde 10 bent halinde belirtilen yöntemler kapsamında, doğrudan temin yoluyla mal, hizmet alımı yapılabilen ve yapım işleri ihtiyaçları gerçekleştirilebilmektedir.

Doğrudan temin kurumu incelendiğinde, idareler açısından işlerin mümkün mertebe en aza indirilmesinin amaçlandığı görülmektedir. Bu sayede idareler ihtiyaçlarını kolay ve hızlı bir şekilde temin etme avantajını elde edebilmektedir. Bu uygulama her ne kadar kendi içinde avantajlı bir durum olsa da, zaman zaman mevzuatta belirtilen şartları idarelerce esnetilmeye çalışılması sonucunda mevzuata aykırılık teşkil eden durumlara da sebebiyet verebilmektedir. Bu aykırılık durumlarına verilebilecek örneklerden biri, idarelerin ihtiyaçlarını ihale usulü ile temin yoluna gitmeleri gerekir iken doğrudan temin yönteminden faydalanmak istemesiyle, 22. maddenin d bendinde belirtilen limitleri aşmamak adına işleri parçalara bölerek doğrudan temin yöntemiyle ihtiyaçları temin etmeleridir. Bu şekilde işlerin kısımlara bölünmesi yönteminin seçildiği görülmektedir. Aslında söz konusu aykırılık durumu yasal mevzuat kesin bir lafızla yasaklamıştır. Dolayısıyla, idareler belirtilen bu yöntemle başvurarak yasağa aykırı hareket etmektedirler. Böylece sorumlu kamu görevlileri bakımından yargısal ve idari müeyyidelerle karşılaşmak gündeme gelebilmektedir.

Yapılan bu açıklamalar ışığında, doğrudan temin kapsamında işlerin kısımlara bölünmesi yasağına dair hukuka aykırılık durumlarının irdelenmesini amaçlayan bu çalışma iki bölüme ayrılmıştır. Yasal mevzuat, yargı ve idari kararlar bağlamında birinci bölümde doğrudan temin kurumu incelenecek, ardından ikinci bölümde bu kurumla ilgili mevzuata aykırılık teşkil eden işlerin kısımlara bölünmesi hususu değerlendirilecektir.

## 2. İhale Usulleri ve Doğrudan Temin Kurumu

### 2.1. Doğrudan Temin Kavramı

Doğrudan temin kurumu, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 22. maddesinde yapılan düzenlemeyle kendine yer bulmuştur. Kanunun "İhale Süreci" başlıklı ikinci kısmının "İhale Usulleri ve Uygulaması" başlıklı Birinci Bölümündeki bu uygulama, özellikle idarelerin kanun ve tebliğde yer verilen gerekli şartları yerine getirmesi halinde ihtiyaçlarını daha seri ve kolay yönden karşılaması sebebiyle dikkat çekmektedir.

Bu noktada, doğrudan temin kavramından tam olarak ne anlaşılması gerektiği hususuna girilmeden önce, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'ndaki ihale usullerinden bahsedilmesinde yarar vardır. Zira bu suretle, idarelerin ihale usulleri yerine neden doğrudan temin kurumunu tercih etmek istediklerin, anlamak mümkün olacaktır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 18. maddesinde idarelerin ihtiyaçlarının (mal, hizmet alımları ve yapım işleri) temininde üç tür ihale usulüne yer verildiği görülmektedir. Bunlar açık ihale usulü, belli istekliler arasında ihale usulü ve pazarlık usulüdür. Kanunda belirlenen bu sıralamaya göre 19. maddesinde açık ihale usulü, 20. maddesinde belli istekliler arasında ihale usulü ve 21. maddesinde pazarlık usulü izah edilmiştir.

Kanunun 19. maddesinde açık ihale usulü, bütün isteklilerin teklif verebildiği bir ihale usulü olarak tanımlanmıştır. Belli istekliler arasında ihale usulü ise kanunun 20. maddesinde, yapılacak ön yeterlilik değerlendirmesi sonucunda idarece davet edilen isteklilerin teklif verebildiği ihale usulü şeklinde hüküm altına alınmıştır. 20. maddenin devam hükmünde, yaklaşık maliyeti eşik değerini aşan yapım işleri ihaleleri ile mal ve hizmet alım ihaleleri ile yapım işleri ihalelerinden işin özelliğinden ileri teknoloji ve/veya uzmanlık gerektirmesi durumundan bahisle açık ihale usulünün uygulanmadığı işlerde de belli istekliler arasında ihale usulünün uygulanabileceği belirtilmiştir.

Mezkur kanunun 21. maddesinde üçüncü ve son ihale usulü olan pazarlık usulünden, hangi hallerde kullanılması gerektiği 6 bent halinde sayılarak bahsedilmektedir. Madde hükmünde belirtilen bu 6 bentten birinin var olması halinde pazarlık usulü ile ihale gerçekleştirilebilmektedir.

Kamu İhale Kanunu kapsam olarak irdelendiği zaman ihale sürecinin yukarıda ifade edilen üç tür ihale usulüne göre şekillendiği görülmektedir. Söz konusu durum karşısında çalışma konusunu oluşturan doğrudan teminin hangi ihale usulüne dâhil olduğu sorusu akla gelmektedir. Bu noktada belirttiğimiz soruya yanıt aramadan önce, doğrudan temin uygulamasının bir ihale usulü mü yoksa bunlardan başka bir ihale yöntemi mi olduğuna yönelik yasal mevzuat gerekçesine, yargı kararlarına ve idari kararlara göre değerlendirme yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

Konu değerlendirilirken yasal mevzuat, Anayasa Mahkemesi, Danıştay, Yargıtay, Sayıştay ve Kamu İhale Kurumu tarafından verilen kararlara atıfta bulunarak doğrudan temin uygulamasının ihale usulleri arasındaki yerini izah ve tespit edeceğiz. Bu bağlamda, öncelikle 4964 sayılı Kanun ile 4734 sayılı Kanunda yapılan değişiklikten

bahsedilmesi gerekmektedir. Bilineceği üzere, daha önce 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 18. maddesinin (d) bendinde ihale usulü olarak yer verilen doğrudan temin kavramı, 30.07.2003 tarihinde kabul edilen 4964 sayılı Kanunun 12. maddesiyle belirtilen kısımdan çıkartılmış ve yine 4964 sayılı Kanunun 15. maddesiyle Kanunun 22. maddesi kapsamında son halini almıştır. Yapılan bu değişikliğin gerekçesine bakıldığında ise, “...Madde (4964 sayılı kanun 12. Maddesi) ile esasen bir ihale usulü olmayan “doğrudan temin ihale usulleri arasından çıkarılmakta ve buna ilişkin esas ve usuller Kanunun 22. Maddesinde düzenlenmektedir” şeklinde ifadelerle yer verildiği görülmektedir. Yine Anayasa Mahkemesi’nin<sup>3</sup> kararında doğrudan temine ilişkin; “Doğrudan temin yöntemi, bir ihale usulü olmayıp, ... alım yöntemini ifade etmektedir.” denilmektedir.

Danıştay ve Yargıtay’ın doğrudan temin uygulamasına bakışını da irdelediğimiz zaman, öncelikle Danıştay 13.Dairesi’nin<sup>4</sup> 26.01.2015 tarihli ve 2014/3945 E., 2015/165 K. sayılı kararında; “...Kanun’un 18. maddesinde ihale usulleri sayılmış olup, doğrudan temin usulüne ihale usulleri arasında yer verilmemiştir....” şeklinde doğrudan temin usulünün bir ihale türü olmadığından bahsedildiğini belirtmeliyiz.

Konuya Yargıtay’ın bakışı ise Yargıtay Dairesi’nin<sup>5</sup> kararında; “...doğrudan temin yönteminin bir ihale usulü olmadığı, sadece madde metninde belirtilen durumlarda idarelerce kullanılacak bir satın alma yöntemi olduğu... bu yüzden ihaleye fesat karıştırma suçunun unsurları itibariyle oluşmayacağı..” şeklindedir. Dolayısıyla, Yargıtay’ın da doğrudan temin uygulamasına benzer şekilde bir ihale usulü olarak değil bir satın alma yöntemi olarak yaklaştığını ve bu noktada ihaleler açısından mevzu olan ihaleye fesat karıştırma suçunun doğrudan temin için uygulanamayacağı belirttiğini görmekteyiz.

Sayıştay’ın uygulamaya dair değerlendirmesi ise Sayıştay Dairesinin<sup>6</sup> kararında “...“doğrudan temin yöntemi” bir ihale usulü olmayıp 4734 sayılı Kanunun 22. maddesinde yazılı hallerde başvurulabilecek istisnai bir yöntemdir....” şeklindeki ifadelerle açıklanmıştır. Sayıştay’ın vermiş olduğu bu karar incelendiğinde, doğrudan teminin ihale usulü olmadığı, istisnai bir yöntem olduğu ve bu yöntemin ancak Kanunun 22. maddesinde belirtilen yazılı hallerde kullanılabileceği sonuncuna varılmaktadır.

Son olarak, Kamu İhale Kurulu’nun doğrudan temin kavramına yaklaşımına bakacak olursak, Kamu İhale Kurulu’nun<sup>7</sup> kararında; “...bir ihale usulü olmayan doğrudan temin ile ilgili olarak Kurumun inceleme görev ve yetkisi bulunmamaktadır...” şeklindeki açıklamalarıyla uygulamanın bir ihale usulü olmadığından ve bu noktada kendi görev tanımının içine girmediğinden bahsettiğini görmekteyiz.

<sup>3</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, T.25.12.2014, E.2014/16 ve K.2014/197. “Doğrudan temin yöntemi, bir ihale usulü olmayıp, Kanun’da belirtilen hallerde ihtiyaçların, idare tarafından davet edilen isteklilerle teknik şartların ve fiyatın görüşülerek doğrudan temin edildiği alım yöntemini ifade etmektedir”.

<sup>4</sup> Danıştay 13.D. Kararı, T.26.01.2015, E.2014/3945 ve K.2015/165.

<sup>5</sup> Yargıtay 5.C.D. Kararı, T.13.02.2014, E.2012/13725 ve K.2014/1372.

<sup>6</sup> Sayıştay Kararı, T.26.11.2013, S.14/10273.

<sup>7</sup> Kamu İhale Kurulu Kararı, T.24.04.2013, S.2013/UY.IV-1892.

Yukarıda yer verilen yasal mevzuat, yargı kararları ve idari kararlar bir bütün olarak ele alındığında, doğrudan teminin bir ihale usulü olmadığı ve bunun yerine bir alım yöntemi olduğu sonucuna varmaktayız. Bu noktada, kavramın bu şekilde kategorileştirilmesi önem arz etmektedir. Zira doğrudan temin uygulamasının bir ihale usulü olmadığını belirgin hale getirmek bu uygulamanın netleşmesine ve yasal sınırlarının daha iyi kavranmasını sağlamaktadır.

Doğrudan temin esasen 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "Tanımlar" başlıklı 4. maddesinde; *"Bu Kanunda belirtilen hallerde ihtiyaçların, idare tarafından davet edilen isteklilerle teknik şartların ve fiyatın görüşülerek doğrudan temin edilebildiği usulü,..."* şeklinde tanımlanmıştır. Aslında hem bu tanımlamaya hem de doğrudan temin uygulamasına dair Kanun sistematığı incelendiğinde, genel olarak doğrudan teminin özellikleri aşağıdaki sıralanabilir (Odyakmaz vd., 2012:320; Odyakmaz vd., 2015: 98; Akyılmaz vd., 2018:476; Nohutçu, 2015: 388);

- i. İlan yapılmaksızın,
- ii. Teminat alınmaksızın,
- iii. İhale komisyonu kurulmaksızın,
- iv. Yeterlilik kuralları aranmadan,
- v. Piyasa araştırması yapılarak,

İhtiyaçların temin edildiği bir alım yöntemidir. Bu özellikler, aslında doğrudan temin yöntemiyle ihale usullerinde yer verilen birçok işlemde ve alım süresinden kolaylık sağlanmasının amaçlandığını ortaya koymaktadır (Yavuz, 2018:21).

Yine doğrudan temin yöntemiyle yapılan alımlarda, 4734 sayılı Kanunun "İhaleye Katılımda Yeterlilik Kuralları" kenar başlıklı 10. maddesi ile "İhaleye Katılamayacak Olanlar" kenar başlıklı 11. maddesinde belirtilen hükümler uygulanmamaktadır. Kanaatimizce, kanun koyucunun bu tercihinin temel sebebi, idarelerin ihtiyaçlarını ihale usullerindeki ilgili işlem gerekliliklerine bağlı kalmadan daha seri bir şekilde temin edebilmelerini sağlamaktır.

Ayrıca Kamu İhale Kanunu Genel Tebliği'nin 28.1.10.1. maddesine göre, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 58. maddesinde yer verilen ihalelere katılmaktan yasaklama müeyyidesinin doğrudan temin yoluyla alımlarda uygulanabilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir. Ancak Kanunun "yasak fiil ve davranışlar" kenar başlıklı 17. maddesi ile 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun yine "yasak fiil ve davranışlar" kenar başlıklı 25. maddesi kapsamında belirtilen fiil ve davranışlar nedeniyle 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu açısından suç teşkil eden fiiller için ceza sorumluluğuna ilişkin hükümlerinin ihale usulleri gibi doğrudan temin yönteminde de uygulanması mümkündür (Demirel & Arapgirli, 2016:42).

Kamu İhale Kanunu'nda yer alan ihale usulüyle yapılacak alımlara dair Kamu İhale Kurulu'na şikayet yoluyla başvuru süreci başlatılabilmekte iken aynı sürecin doğrudan temin yoluyla alımlarda uygulanması söz konusu olmamaktadır. Zira Kamu İhale Kurulu'na doğrudan temin yöntemine ilişkin itiraz olursa, kurum yapılan itirazları reddetmektedir. Fakat doğrudan temin işlemine ilişkin itirazların araştırılabilmesi mümkün olup, bunun için şikâyetçinin dilekçe ve ekleriyle Kurumun merkezine

başvurması gerekmektedir. Kamu İhale Kurumu doğrudan temin uygulamasını Kurum’un görev alanının dışında görmektedir.

Doğrudan temin yönteminde sözleşme düzenlenmesi hususunda Kamu İhale Genel Tebliği’nin 22. maddesinin 22.1.1.3. numaralı kısmında, doğrudan temin yöntemiyle alımların bazılarında sözleşme düzenlenmesinin idarenin takdirine bırakıldığı ve bazı hallerde de (22. Maddenin (c) bendi kapsamındaki alımlarda) sözleşmenin zorunlu kılındığını görmekteyiz.

Yine doğrudan temin yöntemiyle yapılan alımlarda, yasaklılık teyidi sorgulamasının ve yaklaşık maliyet hesaplamasının istisnai haller dışında idarelerin takdirine bırakıldığı belirtilmelidir. Yeri geldikçe ilerleyen bölümlerde bu istisnai durumlarda zikredilecektir.

Son olarak doğrudan temin yöntemlerine geçmeden önce Kamu İhale Kanununun 62. Maddesinin ı) bendinin hatırlanmasında yarar vardır. Söz konusu hükme göre; Kamu İhale Kurulu’nun uygun görüşü olmadıkça 22. maddede parasal limitler dahilinde yapılacak harcamaların yıllık toplamının idarelerin bütçelerine bu maksatla konulacak ödeneklerin %10’unu aşamayacağı belirtilmiştir.

## 2.2. Doğrudan Temin Yöntemleri

Kamu İhale Kanunu’nun 22. maddesinde hangi hallerde doğrudan temin yöntemiyle alımın gerçekleştirilmesi 10 bent halinde tahdidi olarak sayılmış olup, bu yöntemlerin kıyas suretiyle genişletilmesi mümkün değildir (Güneş Sözen, 2018:60). Bu noktada, doğrudan temin yönteminin uygulanması için Kanunun 22. maddesinde sıralanmış olan hallerin ve somut durumların varlığının doğru ve eksiksiz bir şekilde tespit edilmesi önem arz etmektedir (Üstün & Çalış, 2019:33). Çünkü doğrudan temin yöntemi istisnai durumlarda başvurulması gereken bir yöntem olması nedeniyle, ihale usulleri ile temin edilebilecek bir ihtiyacın bu yöntem ile karşılanması mümkün değildir (Atılbaş, 2009:38).

### 2.2.1. 22/a Bendinde Belirtilen Yöntem

Kamu İhale Genel Tebliği’nin 22.2. maddesinde Kamu İhale Kanunu’nun 22. Maddesinin 1. Fıkrasının a) bendi ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre; doğrudan temin yoluyla alınması gereken ihtiyacın sadece tek gerçek ve tüzel kişi tarafından sağlanabileceği tespit edilmesi halinde bu bent kapsamında işlem yapılması gerekmektedir. Yine bu bent kapsamına taahhüt kapsamında yapılacak işlemlerde, taahhüt konusu sözleşme veya şartnamede yer alan hükümler sonucu, belli bir model veya marka malın alınması zorunlu olması halinde de uygulanacağı belirtilmiştir.

Söz konusu doğrudan temin haline örnek mahiyetinde olması bakımından Sayıştay Dairesi’nin<sup>8</sup> kararında; ... *Belediyesi tarafından alımı yapılan malların şehrin*

<sup>8</sup> Sayıştay 6.D.Kararı, T.16.05.2013, S.116/23.

tarihi geçmişini simgeleyen ve **yapan sanatçısına özgü eserler olduğundan 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 22'nci maddesinin (a) bendi kapsamında temin edilebileceğinden...**” şeklinde yer alan açıklamalar gösterilebilir.

### **2.2.2. 22/b Bendinde Belirtilen Yöntem**

Kamu İhale Kanunu'nun 22. Maddesinin 1. Fıkrasının b) bendi ilgili olan açıklamalara Kamu İhale Genel Tebliği'nde 22.3 maddesinde yer verilmiştir. Maddeye göre, bendin sadece gerçek ve tüzel kişinin ihtiyaçla ilgili özel bir hakka sahip olması durumunda bent kapsamında işlem yapılacağı, bu bağlamda da idarelerin ihtiyacına binaen temin edilecek mal veya hizmet, sadece belirli hizmet sunanlar ve mali sağlayanlar tarafından tedarik edilmesi halinde ilan yapılmasına gerek olmaksızın doğrudan temin yoluyla alımın gerçekleştirilmesinin mümkün olacağı belirtilmiştir.

Konuyla ilgili örnek mahiyetindeki Sayıştay Dairesi'nin kararı verilebilir. Sayıştay Dairesi'nin<sup>9</sup> kararında; “...Sorumluların savunmalarından anılan motosikletlerin tek yetkili satıcısı Borusan Otomotiv ile .....ilinde **tek yetkili satıcısı Teknik Oto'dan 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 22'nci maddesinin (b) bendine göre pazarlık yapılarak Doğrudan Temin Sözleşmesi yapıldığı ve satın alma prosedürleri işletilerek alımın gerçekleştirildiği anlaşılmıştır. Bu itibarla, söz konu motosiklet alımlarının doğrudan temin yoluyla yapılmasında mevzuata aykırılık bulunmadığından, ...**” ifadelerine yer verilmiştir.

### **2.2.3. 22/c Bendinde Belirtilen Yöntem**

Kamu İhale Genel Tebliğinin 22.4.1.1. maddesinde Kamu İhale Kanununun 22. maddesinin 1. fıkrasının c) bendindeki doğrudan temin hali ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre; belirtilen bent kapsamında toplam süresi üç yılı geçmemesi şartıyla (*sözleşme kapsamındaki idarenin ihtiyacını hitap eden asıl işlem miktarının ve kapsamının tespit edilmesi kaydıyla*) asıl sözleşmeye dayalı yapılacak alımların, ihtiyaca ilişkin asıl sözleşmeye bağlanan mal ve hizmet alımıyla ilgili olarak önceden öngörülmemesine rağmen ihtiyaç nedeniyle ortaya çıkmasına ve tamamlayıcı nitelikte bir alım olmasına dikkat edilmesi gerekmektedir.

Söz konusu doğrudan temin haline örnek mahiyetinde olması bakımından Sayıştay Dairesi'nin<sup>10</sup> kararı ilgili bende örnek mahiyetinde verilebilir. Sayıştay Dairesi'nin verdiği kararda; “...2008 yılında sözleşmesi imzalanan bilgisayar otomasyon sistemlerinin bakım ve onarım hizmetinin de söz konusu sistemin kurulumunu yapan aynı firmadan 4734 sayılı Kanun'un 22/c bendinde belirtilen hükümler doğrultusunda alındığı anlaşıldığından ...” ifadelerine yer vermiştir.

<sup>9</sup> Sayıştay 6.D.Kararı, T.21.03.2017, S.240/444.

<sup>10</sup> Sayıştay 6.D.Kararı,T.13.03.2014, S.261/78.



#### 2.2.4. 22/d Bendinde Belirtilen Yöntem

Kamu İhale Kanununun 22. maddesinin 1. fıkrasının d) bendi kapsamındaki bu duruma dair açıklamalar Kamu İhale Genel Tebliğinin 22.5.1. maddesinde yer almaktadır. Bendi içeriğine bakıldığında ikili bir ayırım yapıldığı görülmektedir. Her yıl belirlenen limitler dahilinde (01 Şubat ile bir sonraki yıl 31 Ocak tarihleri arasında) mal, hizmet alımları ile yapım işleri bulunmakta, ayrıca bent kapsamında limite dahil olmayan temsil ağırlama faaliyetlerine yer verilmektedir.

Limit dışı belirlenen temsil ağırlama faaliyetleri yine madde düzenlemesi ile sınırlandırılmıştır. Buna göre; temsil ağırlama faaliyeti kapsamında sadece iâşe, seyahat ve konaklamaya ilişkin alımların madde kapsamında temini sağlanabilmektedir. Diğer taraftan, temsil ağırlama faaliyeti kapsamında üç tür alım limit dışında olup, bunlar haricindeki temsil ağırlama faaliyeti limiti aşmamak kaydıyla limit kapsamında veya ihale usulleri kullanılarak alınabilir (Demirel & Arapgiri, 2016:292).

Bent kapsamında belirlenen limitler aşağıdaki Tablo 1’deki gibidir.

**Tablo 1: Parasal Limitler**

İdare Türü	01.02.2020-31.01.2021	01.02.2021-31.01.2022
<b>B. Şehir Bel. Sınırında Olan İdareler</b>	97.008-TL	121.405-TL
<b>Diğer İdareler</b>	32.316-TL	40.443-TL

**Kaynak:** 26.01.2021 tarih ve 31376 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan Kamu İhale Genel Tebliği (Tebliğ No: 2021/1)

Parasal limitlerin büyükşehirlerde yüksek olması, idareleri Kamu İhale Kanunu’nun 19. Maddesine göre işlem yapmaktan uzaklaştırmakta, kamu idarelerinin hile riskinde en riskli alım yöntemlerine yönelmesine sebep olmakta ve hatta yapılacak alımların bölünerek alınmasına (işlerin kısımlara bölünmesi yasağına da yol açmakta) sebebiyet vermektedir (Fidan & Bat, 2021:201).

Bu bend kapsamındaki doğrudan temin uygulamasında dikkat edilmesi gereken bir diğer hususa ise Kamu İhale Genel Tebliğinin 30.5.4. maddesinde yer verilmiştir. Buna göre doğrudan temin yöntemiyle alımlarda yasaklılık teyidinin yapılması gerekli olmamasına rağmen, Kanunun 22. maddesinin 1. fıkrasının d) bendindeki limitler dahilinde yapılacak alımlarda, alım yapılacak gerçek ve tüzel kişilerin Kurumun internet sayfasındaki yasaklılar listesine olup olmadığının kontrol edilmesi, bulunması halinde söz konusu kişiden alım yapılmaması gerekmektedir.

#### 2.2.5. 22/e Bendinde Belirtilen Yöntem

İdareler ihtiyaçlarına binaen uygun taşınmaz mal alımı veya kiralanma işlemlerini doğrudan temin yöntemiyle yapabilmektedir.

Bent kapsamında işlem yapılmasında, Kamu İhale Genel Tebliğinin 22.6.1.1. maddesinde söz konusu bent ile ilgili açıklamalarında dikkate alınması uygun olacaktır.

Doğrudan temin yönteminde sözleşme yapılmasının idarenin takdirine bırakıldığı durumlara ilişkin duruma istisna olarak, bu bent kapsamında yapılan kiralama ve alımlar da sözleşme yapılması gerekmektedir.

#### **2.2.6. 22/f Bendinde Belirtilen Yöntem**

Konuyla ilgili olarak Kamu İhale Genel Tebliği'nin 22.7. maddesinde açıklamalara yer verilmiştir. Tebliğde konunun izahı yapılırken, 4734 sayılı Kanunun 22. maddesinin 1. fıkrasının f) bendinin gerekçesine atıfta bulunulmuştur. Burada; belirli bir kullanım süresi olan ve hastaya göre değişiklik arz eden, acil müdahale esnasında ihtiyaç duyulan ve hayati öneme sahip bulunan malzeme ve ilaçların önceden ihale yoluyla tedarik edilip stoklanması yerine doğrudan temin yoluyla alımının gerçekleştirilmesinin uygun olacağı ifade edilmiştir.

Söz konusu f) bendinin uygulanması noktasında; önemli olan doğrudan temin yönteminin bu bent kapsamında sayılan mal ve malzemelerle sınırlı kullanılması gerektiğidir. Nitekim Sayıştay Dairesi'nin<sup>11</sup> kararında; *"...Yapılan incelemede ... 4734 sayılı Kanunun 22 nci maddesinin (f) fıkrası gereğince 285 kalem tıbbi sarf malzemesi alındığı görülmüştür. Sağlık Uygulama ve Araştırma Merkezine alınan tıbbi sarf malzemeler stoklanabilir nitelikte, acil durumlarda kullanılması ve hastaya göre belirlenmesi gerekmeyen malzemelerdir. Dolayısıyla bu malzemelerin doğrudan temin usulü ile değil açık ihale usulü ile rekabet koşulları oluşturularak alınması gerekmektedir..."* şeklinde açıklamalara yer verilerek, doğrudan temin yöntemine başvurulmak suretiyle alım yapılır iken alım gerçekleştirilen mal ve malzemenin içeriğinin söz konusu bendin içeriğine uygun olması gerekliliği vurgulanmıştır.

#### **2.2.7. 22/g Bendinde Belirtilen Yöntem**

4734 sayılı Kanunun 22. maddesinin 1. fıkrasının g) bendi kapsamında yapılacak hizmet alımlarına ilişkin açıklamalara Kamu İhale Genel Tebliği'nin 22.8. maddesinde yer verilmiştir.

Buna göre; bent kapsamında *"Türk veya yabancı uyruklu avukatlardan ya da avukatlık ortaklıklarından"* milletlerarası tahkim yoluyla çözülmesi öngörülen uyuşmazlıklarla ilgili davalarda, savunma ve idareyi temsil amaçlı doğrudan temin yoluyla hizmet alınması mümkün hale gelmiştir.

#### **2.2.8. 22/h Bendinde Belirtilen Yöntem**

Doğrudan temin yöntemine ilişkin 4734 sayılı Kanunun 22. maddesinin 1. fıkrasının h) bendindeki haller hakkında her ne kadar 4353 Sayılı Kanun'un ilgili

<sup>11</sup> Sayıştay 2.D.Kararı, T.17.03.2016, S. 182/35386.

maddelerine atıf yapılmış olsa da 4353 sayılı Kanunun 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile yürürlükten kaldırıldığını belirtmeliyiz. Bu bağlamda, 659 sayılı KHK öd. 18/2.f. hükmünde, yürürlükten kaldırılan 4353 sayılı Kanuna yapılan atıflar ilgisine göre bu Kanun Hükmünde Kararnameye yapılmış sayılır denilerek yukarıda belirttiğimiz h) bendinin uygulama kapsamındaki hizmetlerin 659 sayılı KHK’a göre belirlenmesi sağlanmıştır.

Mevzuatımızdaki güncel duruma dair yukarıdaki bilgiler ışığında, 659 sayılı KHK’nın 5. maddesinde yer verilmiştir. 5. maddenin içeriğine bakıldığı zaman muhakemat hizmet ihtiyacı yerine getirilemediği durumda doğrudan temin usulü ile hizmet alımına gidilebildiğini görmekteyiz.

### **2.2.9. 22/ı Bendinde Belirtilen Yöntem**

4734 sayılı Kanunun 22. maddesinin 1. fıkrasının ı) bendinde ifade edilen 4904 sayılı Türkiye İş Kurumu ile İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkındaki Kanun’un 3. maddesi 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı KHK’nın 74. maddesi ile mülga edilmiştir. Dolayısıyla, ı) bendindeki doğrudan temine konu hizmet alımları hakkında sadece 4447 Sayılı Kanun’un 7. maddesine yapılan atıf kapsamında uygulama yapılabilmektedir.

### **2.2.10. 22/i Bendinde Belirtilen Yöntem**

Mezkur Kanununun 22/i bendinde; Yüksek Seçim Kurulu tarafından ihtiyaç nedeniyle seçimlerde kullanılacak bentte zikredilen malzeme ve hizmet alımları da doğrudan temin usulüyle yapılmaktadır.

### **2.3. Doğrudan Temin Süreci**

Doğrudan teminin mevzuatta ihale usulü kadar teknik detaylı hususlara göre yürütülmediğini ancak bu yöntemin kendi içinde belirli bir sistematığe göre uygulandığını görmekteyiz. Bu noktada, doğrudan temin sürecinin ana hatlarıyla aşağıdaki sıralamayla işlediğini söyleyebiliriz. Ancak anılan süreçte ikinci ve üçüncü sıradaki işlemlerin alımın durumuna göre gerçekleştiğini ve her doğrudan temin yönteminde gerçekleştirilmediğini belirtmeliyiz (Bülbül & Kaya,2017:142-150).

1. İhtiyacın Bildirilmesi,
2. Bazı Alımlar Bakımından Teknik Şartname Düzenlenmesi,
3. Bazı Alımlar Bakımından Yaklaşık Maliyet Hesabı,
4. Ödenek Kontrolü,
5. Onay Belgesinin Düzenlenmesi,
6. Fiyat Araştırmasının Yapılması,
7. Muayene ve Kabul İşlemlerinin Gerçekleştirilmesi,
8. Taşınır İşlem Fişi Düzenlenmesi,

9. Ödeme Belgesinin Düzenlenmesi,
10. Ödemenin Yapılması, Doğrudan Temin Kayıt Formunun Doldurulması

### **2.3.1. İhtiyacın Bildirilmesi**

İhtiyaçlar, idarenin görev ve yaptıkları hizmetler bağlamında önceden planlanmış olmalıdır. Dolayısıyla, doğrudan temin süreci mal veya hizmete ihtiyaç duyan birimin birim amirinin imzasıyla, satın alma birimine bu ihtiyacını bildirmesi ile başlamaktadır (Bülbül & Kaya, 2017: 142). Bu noktada, ihtiyaçların doğru tespit edilmesi ve tespit edilen ihtiyaçların kaynakların verimli ve etkin bir şekilde kullanılması suretiyle zamanında yerine getirilmesi önem arz etmektedir.

### **2.3.2. Teknik Şartname Düzenlenmesi**

Kamu İhale Genel Tebliği'nin 22.1.1.2. maddesinde, doğrudan temin yönteminde şartname düzenlenmesi idarelerin takdirlerine bırakılmaktadır. Ancak bazı işlerde mal veya hizmet alımının kapsamı itibariyle teknik şartnamenin düzenlenmesi uygun olacaktır. Genellikle bu işler özellik arz eden, teknik mal ve hizmet alımı ile yapım işlerinin kapsamına girmektedir. Örneğin; idarenin ihtiyacına binaen spesifik özelliklere sahip bilgisayar alımı işlemi bu kapsamda değerlendirilebilir.

### **2.3.3. Yaklaşık Maliyet Hesabı**

Doğrudan temin sürecinde yaklaşık maliyet düzenlenmesi ihtiyari olması rağmen, mevzuatımızda 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 22. maddesinin 1. fıkrasının d) bendindeki halin varlığına bağlı olarak yapılacak alımlar hakkında bir istisnaya yer verilmiştir. Zira Kamu İhale Genel Tebliği'nin 22.5.1. maddesinde, *"...Ancak bu bent kapsamında gerçekleştirilecek yapım işlerinde fiyat araştırmasının, Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliğinde belirlenen yaklaşık maliyetin hesaplanmasına ilişkin esas ve usullere göre yapılması zorunludur"* şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir.

### **2.3.4. Ödenek Kontrolü**

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 5. maddesinin 5. fıkrasında, *"... Ödeneği bulunmayan hiçbir iş için ihaleye çıkılamaz"* denilmektedir. Yine 5018 sayılı Kanunun 20. maddesinin 1. fıkrasının d) bendinde, *"Kamu idareleri, bütçelerinde yer alan ödeneklerin üzerinde harcama yapamaz. Bütçeyle verilen ödenekler, tahsis edildikleri amaçlar doğrultusunda yılı içinde yaptırılan iş, satın alınan mal ve hizmetler ile diğer giderlerin karşılanmasında kullanılır. ..."* ifadelerine yer verilmiştir.

Yukarıda yer verdiğimiz yasal düzenlemelerde de görüleceği üzere; doğrudan temin sürecinde de idareler yapacakları mal ve hizmet alımlarında bu durumu göz önünde bulundurarak ödenek kontrolünü yerine getirmelidirler.

### **2.3.5. Onay Belgesinin Düzenlenmesi**

Doğrudan temin müessesinde zorunlu olan aşamalardan biri de hiç şüphesiz onay belgesinin düzenlenmesi aşamasıdır. İhtiyacın ortaya çıkması ve doğrudan temin şartlarının oluşması halinde, gerçekleştirme görevlisinin talebi ve harcama yetkilisinin olurları ile onay belgesi hazırlanmaktadır (Atuğ & Taytak, 2018:100).

### **2.3.6. Fiyat Araştırmasının Yapılması**

Doğrudan temin sürecinde bir başka olmazsa olmaz aşama fiyat araştırmasının yapılmasıdır. Zira, hem 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu hem de Kamu İhale Genel Tebliğinde fiyat araştırmasının yapılması yoluyla alımın gerçekleştirilmesi zikredilmektedir.

4734 sayılı Kanun’un 22. maddesinin son fıkrasında ve Kamu İhale Genel Tebliği’nin 22.1.1.1. maddesinde; doğrudan temin yönteminde ihale sürecindeki ilan yapmak, teminat almak, komisyon kurmak ve yeterlilik kriterlerine göre alım sürecini yürütmek gibi usule yönelik işlem şartlarını takip etmek gerekli olmasa da bu yöntemle göre yapılacak alımlarda alımdan önce mutlaka fiyat araştırmasını gerçekleştirilmesi gerekliliğine vurgu yapılmıştır.

### **2.3.7. Muayene ve Kabul İşlemlerinin Gerçekleştirilmesi**

İdarelerde ihtiyaçların karşılanması için yapılacak alımlarda; alınan mal, hizmet veya yapım işinin istenilen nitelikler uygun olup olmadığını tespit etmek adına muayene ve kabul komisyonları oluşturulmaktadır.

Bahsi geçen muayene ve kabul işlemlerinin ne şekilde gerçekleştirilmesi gerektiği hususunda üç tane yönetmelik düzenlenmiştir. Bu yönetmelikler sırasıyla, mal alımı için “Mal Alımları Denetim, Muayene ve Kabul İşlemlerine Dair Yönetmelik”, hizmet alımları için “Hizmet Alımları Muayene ve Kabul Yönetmeliği” ve yapım işleri için “Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği” şeklindedir.

### **2.3.8. Taşınır İşlem Fişinin Düzenlenmesi**

Doğrudan temin yöntemiyle mal alımı yapılması halinde, alınan malın taşınır işlem fişi düzenlenerek taşınır kaydının yapılması gerekmektedir (Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği md. 48).

### **2.3.9. Ödeme Belgesi Düzenlenmesi**

İşin tamamlanmasının ardından sıra yükleniciye ödeme yapılmasına gelmektedir. Bu noktada, Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği’nin 4. maddesinde “İdarelerce, bütçeden yapılacak kesin ödemeler için düzenlenen ödeme emri belgesi” denilerek idare tarafından işin tamamlanması üzerine ödeme emri belgesi düzenlenmesi gerekliliği ortaya konulmuştur. Yine doğrudan temin yoluyla

hizmet alınan gerçek ve tüzel kişi tarafından da fatura düzenlenmelidir (Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği md. 5/3.f.).

Ödemenin yapılmasından önce, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 22/A maddesi kapsamında belirtilen belgenin aranılması zorunluluğu getirilmiştir

Yine ödeme emri belgesi düzenlenirken dikkat edilmesi gereken bir başka husus, damga vergisi kesintisidir. Doğrudan temin kapsamındaki alımlarda hak sahibine yapılacak ödemelerde binde 9,48 oranında damga vergisi kesilmesi gerekmektedir. Yine doğrudan temin yönteminde sözleşme düzenlenmesi halinde de binde 9,48 oranında damga vergisi kesilmesi gerekmektedir (488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Ek (1) Sayılı Tablo).

### **2.3.10. Ödemenin Yapılması, Doğrudan Temin Kayıt Formunun Doldurulması**

Doğrudan temin sürecinde yukarıda ifade edilen süreçler tamamlandıktan sonra son aşamada doğrudan temin sonucunda ihtiyaçları temin eden kişiye ödeme yapılmasına sıra gelmektedir.

Doğrudan temin yoluyla alınan ihtiyacın tutarı, harcama yetkilisince imzalanan ödeme emrine istinaden muhasebe yetkilisince ödenir.

Son olarak; ödeme işleminin gerçekleşmesinden sonra süreç sonunda yapılması gereken işlem den biri, Kamu İhale Genel Tebliği'nin 30.9.2. maddesinde, "*Doğrudan temin yoluyla yapılan alımlar, takip eden ayın onuncu gününe kadar "Doğrudan Temin Kayıt Formu" doldurularak EKAP üzerinde kayıt altına alınır.*" şeklinde zikredilmiştir.

## **3. Doğrudan Temin Kapsamında "İşlerin Kısımlara Bölünmesi" Yasağı**

Doğrudan temin uygulamalarında mevzuata aykırılık teşkil eden konulardan biri işlerin kısımlara bölünmesidir. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "Temel İlkeler" başlıklı 5. maddesinin 3. fıkrasında, "*...Eşik değerlerin altında kalmak amacıyla mal veya hizmet alımları ile yapım işleri kısımlara bölünemez. ...*" ifadelerine yer verilmiştir. Madde lafzına bakıldığında, konun koyucunun temel ilkeleri hüküm altına alırken belirlenmiş limitin altına düşmek için işlerin parçalara bölünmesini yasakladığı görülmektedir.

İşlerin kısımlara bölünmesi yasağında dikkate alınması gereken diğer önemli husus, 4734 sayılı Kanun'un 22. maddesinin 1. fıkrasının d) bendinde yer alan parasal limitlerin aşagısında kalabilmek adına işlerin parçalanmasına yönelik uygulamalardır. Bu noktada, bir örnek vererek olayın izah edilmesi daha uygun olacaktır. Örneğin; 2021 yılı Mart ayı için büyükşehir belediye sınırları için bulunan bir idarenin 130.000-TL'lik yapacağı bir mal alımı işini, doğrudan temin yöntemini kullanmak için 70.000-TL ve 60.000-TL olarak iki kısma bölerek doğrudan temin yöntemiyle alım gerçekleşmesi, işlerin kısımlara bölünmesi yasağı kapsamında mevzuata aykırılık teşkil edecektir.

Konuyla ilgili olarak Kamu İhale Genel Tebliği’nde de açıklamalar yer verilmiş ve kanuni düzenlemelere paralel olarak kesin bir ifadeyle işlerin kısımlara bölünmesi yasaklanmıştır. Buna göre Kamu İhale Genel Tebliği’nin 22.5.1.2. maddesinde; *“4734 sayılı Kanunun 19 uncu maddesine göre açık ihale usulü ile temini gereken ihtiyacın, Kanunun 22 nci maddesinin (d) bendi için öngörülen parasal sınırların altında kalacak şekilde, adet bazında veya aynı ihale konusu içinde yer alabilecek nitelikteki mal ve hizmet alımları ile yapım işlerinin, kalemlere veya gruplara bölünmek suretiyle aynı Kanunun 22 nci maddesinin (d) bendine göre temini, 4734 sayılı Kanunun temel ilkelerine aykırılık teşkil ettiğinden, bu yönde uygulamaların sorumluluk doğuracağı hususuna dikkat edilmesi gereklidir.”* şeklinde ifadeler yer verilmiştir.

Bütün bu düzenlemeler bağlamında işlerin kısımlara bölünmesi, açık ihale usulü ile alınması gereken ihtiyaçların bu şekilde temin edilmeyerek, Kanun’un 22. maddesinin 1. fıkrasının d) bendinde belirlenen parasal limitin altında kalmak maksadıyla kalemlere bölünmesi suretiyle ayrılarak doğrudan temin yoluyla karşılanması olarak tanımlanabilir. Bu şekilde yapılacak uygulamaların görüldüğü üzere hem tebliğ ile yasaklanmış olduğu hem de sorumluluk getireceği beyan edilmiştir.

Yine konu ile ilgili olarak Kamu İhale Genel Tebliği’nde özellikle fiyat araştırması aşamasında dikkate alınması gereken hususlara yer verilmiştir. Buna göre Tebliğ’in 22.5.1.1. maddesinde, *“Bu bentte belirlenen parasal limitlere bağlı olarak yapılacak ihtiyaç teminlerinde, piyasada yapılan fiyat araştırması sonucunda öngörülen parasal limitin aşılabacağına tespit edilmesi halinde, ihtiyacın Kanunun ilgili hükümlerine göre ihale yoluyla temin edilmesi gerekmektedir.”* ifadelerine yer verilmiştir. Tebliğ’de yer verilen düzenlemede görüleceği üzere, doğrudan temin sürecinde yer verilen fiyat araştırması idareler için bir tampon oluşturmakta, yasağa dair sınırın aşılması engellenmektedir.

İşlerin kısımlara bölünmesi yasağına dair yukarıda yer verdiğimiz şekilde mevzuatta gerekli uyarılar yapılmış olsa da zaman zaman idareler tarafından ihtiyaçlar temin edilirken bu yasağın çiğnendiği görülmektedir. Bu durum dikkate alınarak, hem konuyu daha da netleştirmek hem de yasağın ihlali neticesinde ortaya çıkan sorumluluk durumları hakkında bilgi verebilmek ve bunlara ilaveten yargı ve idari kurumların olaya bakış açısını keşfedilmek adına aşağıda çeşitli yargı ve idari kararlardan örnekler yer vereceğiz.

### 3.1. Sayıştay’ın İşlerin Kısımlara Bölünmesi Yasağına Bakış Açısı

Türkiye kamu giderlerinin yüksek denetimi esas itibarıyla Sayıştay tarafından yerine getirilmekte olup, Sayıştay’ın yerine getirdiği görevleri arasında kamu zararına yol açan hesap ve işlemlerin hesap yargısını (kesin hükme bağlama) yapmada bulunmaktadır (Taytak, 2013:36-37).

Sayıştay’ın doğrudan temin yöntemini uygulamak amacıyla işlerin kısımlara bölündüğü alım hallerini mevzuat bağlamında nasıl değerlendirdiğini ve böylece yasağa

aykırı hareketlere bakışını anlayabilmek için Sayıştay kararlarından bir tanesine örnek mahiyetinde aşağıda yer vermek uygun olacaktır.

Sayıştay 2. Dairesi'nin<sup>12</sup> 28.03.2008 tarihli ve 34015 sayılı kararında; *"...Rektörlüğünün ihtiyaç duyduğu müzik ses sisteminin 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu çerçevesinde açık ihale yoluyla satın alınması gerekirken kısımlara bölmek suretiyle iki defada aynı yükleniciden doğrudan temin usulü ile satın alındığının tespit edilmesi nedeniyle, konunun araştırılıp gerek görülmesi halinde sorumlular hakkında idari soruşturma açılarak kamu zararının sorumlulardan tahsili ile uygulamanın yukarıda bahsedilen Kanun ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine uygun hale getirilmesinin sağlanması hususunun Milli Eğitim Bakanlığı'na yazılmasına gerek olmadan Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı'na yazılmasına..."*, ifadelerine yer verilmiştir.

Sayıştay'ın yukarıda yer verilen kararında da görüleceği üzere, ihale yoluyla satın alınması gereken malzemelerin veya ihtiyaç duyulan hizmetin alım bedeline konu işi (mal miktarını veya hizmete konu çalışmaları) kısımlara bölerek doğrudan temin yöntemi ile temin edilmesi durumunda, kamu zararı tespit edilmekte ve kamu zararının sorumlulara ödettilmesi ile birlikte sorumlular hakkında gerekli işlemlerin yapılması gündeme gelmektedir. Dolayısıyla, ihale usulleri işler kısımlara bölünerek terk edildiği zaman bu tip durumların kamu zararına neden olabileceği noktasında sorumlular hakkında soruşturma açılması ve soruşturma sonucunda kamu zararı çıkmasına bağlı olarak kamu zararının sorumlulardan tahsil edilmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır. Sayıştay'ın bakış açısına son vermeden önce şu hususunda dile getirilmesi uygun olacaktır. Sayıştay 5018 sayılı Kanunla birlikte kamu zararına ilişkin tespit ve tahsil işlemleri için "kusurlu sorumluluk" anlayışına geçmiştir. Ama halen kurumlar arasında tam bir uygulama birliği sağlanamamıştır(Hepaksaz & Şahin İpek, 2018:938).

### 3.2. Danıştay'ın İşlerin Kısımlara Bölünmesi Yasağına Bakış Açısı

İşlerin kısımlara bölünmesi yasağına aykırılık teşkil eden olaylar özelinde, usule aykırı şekilde doğrudan temin yöntemini gerçekleştirenler hakkında bulunulan şikayete karşılık soruşturma izni verilmemesi yönünde idari kararlar alınabilmekte olup, işbu kararların iptali amacıyla açılmış davalara ilişkin de Danıştay tarafından verilmiş kararlar bulunmaktadır. Aşağıda örnek mahiyetinde Danıştay kararında mahkemenin konuya bakışını irdeleyebilmekteyiz.

Danıştay 1. Dairesi'nin<sup>13</sup> 28.05.2013 tarihli ve 2013/594 Esas, 2013/724 Karar sayılı kararında; *"...2-a maddeden isnat edilen eylemle ilgili olarak, hobi bahçesi yapım işi, doğrudan temin için öngörülen parasal sınırı aştığı halde, yaklaşık maliyeti 163.072 TL belirlenen bu işi beş parçaya bölmek suretiyle gerçekleştirilerek 4734 sayılı Kanunun 5. maddesine aykırı davranıldığı, bu nedenle 2-a maddeden ilgililere isnat edilen eylemin, haklarında soruşturma yapılmasını gerektirecek nitelikte bulunduğu anlaşıldığından, şikayetçi itirazının kabulü ile İşçileri Bakanının 17.8.2012 tarih ve Mül.*

<sup>12</sup> Sayıştay 2.D.Kararı, T.28.03.2008, S.34015.

<sup>13</sup> Danıştay 1.D.Kararı, T.28.05.2013, E.2013/594, K.2013/724.



*Tef. Kur. Bşk. 2012/392 sayılı kararının; 2-a maddeden K1 ve K3 için soruşturma izni verilmemesine ilişkin kısmının kaldırılmasına...*, ifadelerine yer verilmiştir.

Bilindiği üzere, 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun kapsamında soruşturma için izin verilmesi gereken personele izin verilmemesi halinde Danıştay’a itiraz edilmektedir (4483 sayılı Kanun md. 9/3.f.). Yukarıda yer verilen örnekte ise doğrudan temin kapsamında işlerin kısımlara bölünmesi hususunda mevzuata aykırı işlem yapan kamu görevlilerine soruşturma izninin verilmesi gerektiği ve örnekte yer verilen hususun soruşturmalık bir husus olduğu izah edilmiş, mahkemenin konuya yaklaşımı net şekilde ortaya konulmuştur.

### 3.3. Yargıtay’ın İşlerin Kısımlara Bölünmesi Yasağına Bakış Açısı

Yargıtay’ın işlerin bölünmesi yasağına aykırı hareket edenler hakkında görevi kötüye kullanma suç isnadı ile gerçekleştirilen yargılamaları karara bağladığını ve aşağıda da yer verdiğimiz kararda da görüleceği üzere mevzuata aykırılık teşkil eden olaylara dair değerlendirmelerde bulunduğunu görmekteyiz.

Yargıtay 5. Ceza Dairesi’nin<sup>14</sup> 23.05.2014 tarihli ve 2013/1755 Esas, 2014/5669 Karar sayılı kararında; *“...huzurevinin tefrişatı kapsamındaki, aynı ihale konusu içinde yer alabilecek nitelikte olan işleri; elektronik, sağlık, kırtasiye, hırdavat ve temizlik şeklinde bölümlere ayırarak 4734 sayılı Yasanın 5. maddesine aykırı biçimde aynı Yasanın 22/d maddesi kapsamında kalacak şekilde doğrudan temin yoluyla alımlarını yaparak görevlerinin gereklerine aykırı hareket ettikleri, ...böylece üzerlerine atılı zincirleme görevi kötüye kullanma suçunu işledikleri sabit olduğu halde, yazılı şekilde yanılığılı değerlendirmeye beraatlerine karar verilmesi. ...Kanuna aykırı, katılan vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görüldüğünden ...”* denilmektedir.

Yargıtay’ın yukarıda yer verilen kararında da görüleceği üzere; doğrudan temin yöntemiyle Kanun’un 22. maddesinin 1. fıkrasının d) maddesi kapsamında belirlenen limitleri aşmamak adına işlerin kısımlara bölünmesinin, sorumlular açısından görevi kötüye kullanma suçuna sebebiyet verdiği belirtilmiştir.

### 3.4. Kamu İhale Kurulu’nun İşlerin Kısımlara Bölünmesi Yasağına Bakış Açısı

Doğrudan temine yönelik yapılan şikayetler her ne kadar Kurumun görev alanında olmasa da gerçekleştirilen itirazlar hakkında Kurumun işlerin kısımlara bölünmesi yasağının mevzuata aykırılık teşkil ettiği ve itiraz dilekçelerinin ilgili kuruma gönderilmesi yönünde aşağıdaki gibi kararlar verdiğini görmekteyiz.

Kamu İhale Kurulu’nun<sup>15</sup> 22.10.2012 tarihli ve 2012/UY.I-4061 sayılı kararında; özetle kararda şikayet konusu kamu kurumunda yapılacak bakım-onarım faaliyetleri, “badana-boya” ve “dolap-kapı” şeklinde ikiye ayrılarak doğrudan temin yöntemi ile alım gerçekleştirilmiştir. Kurum verdiği kararda bahsi geçen şikayet konusu olayın, 4734

<sup>14</sup> Yargıtay 5.C.D. Kararı, T.23.05.2014, E.2013/1755, K.2014/5669.

<sup>15</sup> Kamu İhale Kurulu Kararı, T.22.10.2012, S.2012/UY.I-4061.

sayılı Kanunun 5.maddesine aykırılık teşkil edeceği, bu yüzden bu durumun ilgili idareye bildirilmesi yönüyle karar almıştır.

### 3.5. İşlerin Kısımlara Bölünmesi Yasağının Değerlendirilmesi

İşlerin kısımlara bölünmesi yasağı hususunda yukarıda örnek mahiyetinde verdiğimiz yargı ve idari kararlarda da görüleceği üzere, mevzuata aykırılık teşkil eden durumlar idarede uygulamayı gerçekleştiren görevliler hakkında çeşitli sorumlulukları beraberinde getirmektedir.

Bu noktada, yasağa aykırı işler tesis eden görevlilerin idari sorumlulukları doğmaktadır. Doğrudan temine konu bu yasağın (işlerin kısımlara bölünmesinin) idareye ilişkin ihtiyaçları teminen uygulanması haline dair öncelikle Sayıştay kararlarını gözden geçirdiğimizde, sorumlular hakkında idari soruşturma açılması gündeme gelmekte ve soruşturma sonucunda kamu zararı çıkması halinde de tespit edilen zararın sorumlulardan tahsilinin yapılması istenmektedir.

Kamu zararının oluşmasına dayalı sorumluluk halinin daha iyi anlaşılabilmesi için öncelikle kamu zararı kavramının izah edilmesi uygun olacaktır. Kamu zararı kavramı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 71. maddesinde izah edilmiştir. Söz konusu maddenin 1. fıkrasına göre kamu zararı; *"kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır"*. Kanuni ifadeyle paralel olarak kamu zararı, kamu görevlilerinin idari faaliyetleri çerçevesinde kusurlarıyla sebebiyet verdikleri zararlar olarak tanımlanabilir (Akyılmaz, 2011:62). Yani usulüne uygun olmayan şekilde yapılan ödemeler, yasa dışı yapılan harcamalar, kayıtsızlık gösterilmesi sonucu oluşan fiiller sebebiyle idarenin zarara uğramış olduğunun tespit edilmesi halinde, kamu zararı meydana gelmektedir (Akan, 2011:12).

Kanun maddesinde yer verilen tanım incelendiğinde, öncelikle kamu zararının oluşabilmesi için kamu zararına neden olan kişinin kamu görevlisi olması gerekmektedir. Kamu görevlisi tanımı, 5018 sayılı kanunda yer verilmemekle birlikte, kamu görevlisinin tespitinde 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na ya da 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'na bakılarak hareket edilmesi gerekmektedir. Bu noktada, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda yer verilen kamu görevlisi kavramı, 657 Devlet Memurları Kanunu'na göre hem kamusal faaliyetlere giriş yönüyle hem de süre yönüyle daha geniş bir tanımlamaya sahiptir. Bu nedenle, kamu zararının tespitinde 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda yer verilen kamu görevlisi tanımının dikkate alınması daha uygun olacaktır (Demirel & Arapgirli, 2016:49). 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun "Tanımlar" başlıklı 6. maddesine bakıldığında ise 1. fıkranın c) bendinde kamu görevlisi, *"kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi"* şeklinde tanımlanmıştır. Tanımda da görüleceği üzere, kamu hizmetinin yürütülmesine nasıl girdiklerine bakılmaksızın sürekli, süreli veya geçici biçimde kamu hizmetini gerçekleştirmekte olan kişiler kamu görevlisi olarak adlandırılmışlardır. Ayrıca kamu görevlisi bahsine son vermeden önce şu hususunda dile getirilmesi önemlidir. Kamu görevlilerinin harcamaların yapılması ve gelirlerin

tahakkuk ve tahsil sürecinde diğer bir ifadeyle mali yönetim sürecinde yetkili kılınması gerekmektedir( Şahin İpek & Hepaksaz, 2018 :102).

Kamu zararında ayrıca kamu görevlisinin mevzuata aykırı olarak yaptığı işlem, eylem ve verdiği kararlarda kasıt, kusur veya ihmalinin bulunması gerekmektedir. Her üç manevi unsur da (kusur, kasıt veya ihmal) kaçınılmaz olarak kamu zararından sorumlu olacak kişiye mazeret şansı bırakmamaktadır (Taytak & Aydın, 2019:130). Ceza hukukuna göre kasıt, suçun kanuni tanımındaki unsurlar bilerek ve istenerek gerçekleştirildiği zaman ortaya çıkmaktadır. Yani kasıt için bilme ve isteme unsurlarının her ikisinin de bulunması gerekmektedir (Akbulut, 2018:387). Kamu zararında da kast unsuru, kamu görevlisinin mevzuata aykırılık teşkil eden zararlı sonucu bilerek ve isteyerek gerçekleştirmesi suretiyle oluşur. Kusur, kamu görevlisinin hukuk düzenince uygun görülmeyen ve tasvip edilmeyen davranışdır (Sevimli, 2019:19-21). İhmal ise, kişinin işine karşı gerekli olduğu zaman ve şekilde gereken ilgiliyi ve önemi göstermemesi, üzerine düşen vazifeyi belirlenen zamanda, düzenli bir şekilde yerine getirmemesidir (Tosun, 2016:158). Sonuçta kamu görevlisi kasıtlı, kusurlu veya ihmali davranışları ile kamu zararına sebebiyet verdiği zaman sorumluluğu doğabilmektedir.

Kamu zararının oluşmasında mevzuata aykırı eylem, karar ve işlemin olması gerekmektedir. Kamu görevlisi mevzuata göre yapması gereken işlem ve eylemi yapmaması veya alması gereken kararları almaması ya da yerine getirdiği işlem ve eylemin mevzuata aykırı gerçekleşmesi nedeniyle kamu zararına neden olmaktadır (Özbaşkan, 2019:40).

Burada mali bir sorumluluğun doğması noktasında en belirleyici unsur, hiç şüphesiz ortada bir zararın olması gerektiğidir. Zarar, daha öncede ifade edildiği gibi kamu kaynağında artışa engel olunması veya eksilmeye neden olunmasıdır (5018 sayılı Kanun md. 71).

Bütün bu açıklamalar sonrasında, ayrıca kamu zararının belirlenmesinde, 5018 sayılı Kanun’un 71. Maddesine dayanılarak hazırlanmış olan “Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in “kamu zararının belirlenmesi” başlıklı 6. maddesinde belirtilen olay ve durumların var olup olmadığının değerlendirilmesi gerektiğini de vurgulamalıyız.

Son olarak kamu zararından kaynaklı sorumluluğun doğması açısından illiyet bağının da bulunması gerekmektedir. İlliyet bağı olarak zikredilen ve aslında sebep sonuç bağı biçiminde ele alınan kavram, kamu zararının oluşmasında etkilidir. Kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı işlemlerinden, eylemlerinden ve kararlarından kaynaklanan bir kamu zararından bahsedebildiğimiz zaman illiyet bağının varlığından da bahsedebiliriz. (Geçgel, 2020:43).

Kamu zararından sonra değerlendirmek istediğimiz diğer bir husus ise; işlerin kısımlara bölünmesi sonucu açılan idari soruşturmalarda kurumların soruşturma izinlerini vermemelerine istinaden bu kararların iptaline yönelik açılan davalarda Danıştay’ın bu soruşturma izninin verilmemesi kararlarının kaldırılmasına dair verdiği yeknesak kararlardır. Bu noktada, 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılaması Hakkındaki Kanun’dan biraz bahsedilmesi gerekmektedir.

4483 sayılı Kanun'un amacı ve kapsamına bakıldığında, kanunda yer verilen görevliler hakkında soruşturma açılması için kanunda yer verilen yetkili merciler tarafından izin verilmesi gerekmektedir. 4483 sayılı Kanun'un 9. maddesinin 2. fıkrasına göre, soruşturma izni verilip verilmemesine itiraz edilebilmektedir. Bu noktada, Danıştay'a yapılacak itirazlar belirtilen kanunun 3. maddesinde yer verilen izin vermeye yetkili kişilere göre değişmektedir. Zira 4483 sayılı Kanun'un 3. maddesinde soruşturma izni vermeye yetkili olan merciler arasında yer alanların bir kısmının yetki kapsamında verdiği soruşturma kararlarına göre Danıştay'ın ilgili dairesine, diğer kısmının da aynı konuda verdiği kararlara karşı bölge idare mahkemesine yetkili merciin kararının tebliğinden itibaren 10 gün içinde itiraz başvurusu yapılabilmektedir. (4483 sayılı Kanun md. 9/2.f.)

Yargıtay'ın bakış açısına gelince; yüksek mahkemenin konuyla ilgili olarak verdiği kararlarda, işlerin kısımlara bölünmesi noktasında yapılan bu mevzuata aykırılık teşkil eden durum hakkında ilgili görevlilerin cezai sorumluluğuna gidilmesi gerektiğini ve bu bağlamda 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 257. maddesinde yer verilen görevi kötüye kullanma suçunun oluştuğuna hükmettiğini görmekteyiz. İşbu durum karşısında, işlerin kısımlara bölünmesi yasağına aykırı hareket edenlerin ceza hukuku bakımından karşılaşacakları isnatların sonuçlarını anlayabilmek adına, görevi kötüye kullanma suçunun izah edilmesi uygun olacaktır.

Bilindiği üzere, görevi kötüye kullanma suçu 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 257. maddesinde düzenlenmiştir. Görevi kötüye kullanma suçuyla korunması istenen hukuki değer, kamu görevlilerinin hukuken belirlenmiş sınırlar çerçevesinde yetkilerini görevlerinin gereklerine uygun şekilde kullandıkları hakkında oluşan güven duygusudur (Üzülmez, 2012:194).

Görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin olarak üç unsurun bulunması gerekmektedir. Bunlar; maddi unsur (tipiklik), manevi unsur (kast) ve hukuka aykırılık unsurudur. Maddi unsorda kendi içinde fail, fiil (hareket), mağdur, netice ve nedensellik bağı olarak alt başlıklara ayrıldığı görülmektedir.

Görevi kötüye kullanma suçu, özgü bir suç olarak sadece kamu görevlileri tarafından işlenebilen bir suçtur (Koca & Üzülmez, 2019: 968). Diğer bir ifadeyle, suçun faili kamu görevlisidir. Kamu görevlisi kavramının içeriği ise 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 6. maddesinde yapılan tanımla ifade edilmiştir. Bu tanıma kamu zararının anlatıldığı kısımda yer verdiğimiz için burada tekraren yer vermeyeceğiz.

Görevi kötüye kullanma suçunda, suçun mağdurunun belirlenmesi önemlidir. Konuyla ilgili birçok farklı görüş bulunmasına rağmen suçun mağdurunun Devlet, zarar görenin ise bireyler olduğu söylenebilir. Görevi kötüye kullanma suçu icrai hareketle işlenebildiği gibi icrai olmayan hareketle de diğer bir ifadeyle ihmali hareketle de işlenebilir. (Koçoğlu, 2020: 46-85)

Görevi kötüyle kullanma suçunun netice unsuruna bakıldığında ise, üç tür netice ile karşı karşıya kalındığı görülmektedir. Bunlardan ilki yapılan fiil sonucunda kişilere haksız bir menfaat sağlanmış olması, bir diğeri kişilerin mağduriyetine neden olunması ve sonucusu da kamunun zararına sebep olunmasıdır (Altun, 2019: 40-54).

Görevi kötüye kullanma suçunun oluşabilmesi için ayrıca nedensellik unsurunun bulunması gerekmektedir. Failin görevinin gereklerine aykırı hareketi ile yazdığımız neticeler arasında illiyet bağı diğer bir ifadeyle nedensellik ilişkisinin kurulması gerekmektedir (Köksal Duran, 2019:68).

Görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin olarak maddi unsurlar haricinde manevi unsur ve hukuka aykırılık unsurlarına da değinilmesi gerekmektedir. Görevi kötüye kullanma suçu kasten işlenebilen bir suç tipidir. Diğer bir anlatımla fail suç tipine giren hareketi kasten gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Üzülmez, 2012: 203). Bu noktada, görevi kötüye kullanma suçu açısından hukuka uygunluk nedenleri bulunmadığı müddetçe, kanunda belirtilen emir ve yasağa aykırı hareket edilmesi hukuka aykırılık unsurunun oluşmasına sebebiyet vermektedir (Köksal Duran, 2019: 68).

Sonuç olarak Kanun koyucu tarafından böyle bir suçun oluşturulmasında, kamu idaresinin işleyişinin düzenli bir şekilde yerine getirilmesi, kamu görevlisinin görevlerini yerine getirirken görevlerine uygun hareket etmelerini ve kamu görevinde disiplinin sağlanması amaçlanmaktadır (Okuyucu Ergün, 2009: 2).

#### 4. Sonuç

Yapılan bu çalışmada; yasal mevzuat, yargısal ve idari kararlar ışığında, doğrudan temin yöntemi ve bu alım yöntemi bağlamında da mevzuata aykırılık teşkil eden işlerin kısımlara bölünmesi yasağı incelenmiştir.

Bilindiği üzere, doğrudan temin yöntemi, idarelerin ihtiyaçlarının temini için 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nda belirtilen ihale usullerini uygulamadan ihtiyaçlarını hızlı ve kolay yonden gidermelerini sağlayan bir alım yöntemidir. Doğrudan temin yönteminde; tanımda da yer verildiği gibi ilan yapılmadan, teminat alınmadan, ihale komisyonu kurulmadan ve diğer ihale usullerine özgü prosedürler takip edilmeden kanun lafzıyla fiyat araştırması yapılarak ihtiyaçların temini sağlanabilmektedir.

Doğrudan temin kurumunun içinde bulundurduğu bürokratik işlemlerin azlığı, zaman zaman idarelerin ihtiyaçlarının teminini ihale usulü ile yapmaktan kaçınmalarına ve bunun yerine doğrudan temin yönteminden yararlanmak istemelerine yol açmaktadır. Söz konusu tercih ise, mevzuata aykırılık teşkil edecek durumları beraberinde getirmektedir. Bahsi geçen mevzuata aykırılık durumlarından biri de çalışmada izah edilmeye çalışıldığı gibi işlerin kısımlara bölünmesi yasağının ihlal edilmesidir.

İşlerin kısımlara bölünmesi uygulamasında idarelerin, ihaleyle temin etmeleri gereken ihtiyaçlarını sırf doğrudan temin yöntemiyle hızlı ve istedikleri kaynaktan temin edebilmek için işleri Kanun’un 22. maddesinin 1. fıkrasının d) bendinde belirlenen limitlerin altında kalacak şekilde parçalara ayırdıkları görülmektedir. Hâlbuki hem Kanun hem Tebliğ düzenlemeleri ile bu durum yasaklanmış ve bu yasağa aykırı davranışta bulunan görevlilerin sorumluluklarının doğacağı belirtilmiştir. Birçok yargı ve idari kararlarla bahse konu ihlal hali eleştirilmiş ve bu durumun mevzuata aykırılık teşkil ettiği beyan edilmiştir.

Mevzuata aykırılık teşkil eden bu durumla alakalı yer verdiğimiz yargısal ve idari kararlar, üzerinde durmak istediğimiz olayları veya diğer bir anlatımla alımları ve işlem tiplerini esasa yönelik olarak açıkça ortaya koymaktadır. Bu noktada; yargısal ve idari kararların incelenmesi, işlerine kısımlara bölünmesi yasağını ihlal eden ilgililerin hangi sorumluluklarının hangi şartlar altında doğacağını tespit edebilmek bakımından da önem arz etmektedir. Zira bu kararlardan da anlaşılacağı üzere, yargı ve idari kararlar bağlamında işlerin kısımlara bölünmesi yasağına aykırı hareket eden kamu görevlileri açısından; (i) idari sorumluluk yönüyle idari soruşturma, (ii) mali sorumluluk yönüyle kamu zararı, (iii) cezai sorumluluk yönüyle görevi kötüye kullanma hususları gündeme gelmektedir.

Sonuç olarak; doğrudan temin kurumu, idarelere kanunun lafzında belirlenen şartlar dahilinde, ihtiyaçlarını hızlı ve kolay yoldan temin etmede önemli bir avantaj sağlamaktadır. Ancak kendi içinde doğrudan temin yöntemine asıl alım usulü olan ihale sürecini işletmemek için başvurulması ve şartların aslında uygun olmadığı hallerde de doğrudan temin yönteminin kullanılmaya çalışılması, çalışmamızda incelediğimiz mevzuata aykırılık teşkil eden durumların ortaya çıkmasına sebebiyet verebilmektedir. Bu bakımdan, ihtiyaç temininde görevli kamu görevlilerinin; bahsi geçen sorumluluklarla karşı karşıya kalmamak için doğrudan temin yöntemini yerinde ve kanunda belirlenen şartlar çerçevesinde kullanmaları, bunun haricinde kanunun asli unsurları olan ihale usullerini kullanmaları gerekmektedir.

**Etik Kurul Onayı:** Etik kurul belgesi gerektiren bir çalışma değildir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Yazar Katkıları:**

[Erdem Ateşaoğlu](#) <sup>id</sup> - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 50.

[Ali Saklan](#) <sup>id</sup> - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 50.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

## Kaynakça

- Akalan, A.R. (2011). "Kamu Zararlarının Tazmini Konusunda Mevzuat ve Uygulamadan Kaynaklanan Problem ve Çözüm Önerileri", *Türk İdare Dergisi*, 473, 9–41.
- Akbulut, B. (2018). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Akyılmaz, B. (2011). "Kamu Zararı ve Kamu Zararında Rucü", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, LXIX(1-2), 61–78.
- Akyılmaz, B., Sezginer M. & Kaya, C. (2018). *Türk İdare Hukuku*, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Altun, H. T. (2019). "Yargı Kararları Işığında Görevi Kötüye Kullanma Suçu", Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.

- Atılbaş, Y. (2009). "4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu Kapsamında Doğrudan Temin ile Yapılacak Alımlardaki Uygulamaların Analizi", Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.
- Atuğ, M. & Taytak, M. (2018). "Kamu Satın Alımları Kapsamında Doğrudan Temin Uygulamalarının Değerlendirilmesi ve Bir Vaka Analizi", *Sayıştay Dergisi*, 110, 91–123.
- Bülbül, D. & Kaya, A. (2017). *Doğrudan Temin*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Demirel, S. & Arapgirli, M. (2016). *Doğrudan Temin El Kitabı*, Türkiye Belediyeler Birliği, Ankara.
- Fidan, M.E. & Bat, B. (2021). "Doğrudan Temin Yöntemiyle Yapılan Alımlarda Olası Hata ve Hile Riskleri: Bir Kamu Kurumu Örneği", *Journal of Yasar University*, 16(60), 192–214.
- Geçgel, B. (2019). "Kamusal Denetim Hukukunda Kamu Zararı", Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Güneş Sözen, S. (2018). "4734 Sayılı Kamu İhale Kanununda Doğrudan Temin Alım Usulü", Yüksek Lisans Tezi, Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Hepaksaz, E. & Şahin İpek, E.A. (2018). "Kamu Zararının Tespiti ve Tahsili Sürecinde Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 32(4), 921–940.
- Koca, M. & Üzülmöz, İ. (2019). *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Koçoğlu, Y. G. (2020). "Görevi Kötüye Kullanma Suçu", Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Tosun, M.U., (2016). "Kamu Zararı: Türk Kamu Yükseköğretim Kurumları Üzerine Bir Değerlendirme", *Sosyoekonomi*, 24(30), 155–168.
- Nohutçu, A. (2015). *İdare Hukuku*, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Odyakmaz, Z., Kaymak, Ü. & Ercan, İ. (2012). *Anayasa Hukuku-İdare Hukuku*, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Odyakmaz, Z., Kaymak, Ü., & Ercan, İ. (2015). *İdare Hukuku*, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Okuyucu Ergün, G. (2009). "Görevi Kötüye Kullanma Suçu", *TBB Dergisi*, 82, 2009, 1–31.
- Özbaşkan, H. (2019). "Bütçe Denetimi, Kamu Zararı ve Sonuçları", Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Sevimli, S. G. (2019). "İdare Hukukunda Kamu Zararı", Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Şahin İpek, E.A. & Hepaksaz, E. (2018). "Mali Yönetim Sisteminde Sayıştay Hesap Yargısı Açısından Kamu Zararı Unsurlarının Değerlendirilmesi", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 51, 93–114.
- Taytak, M. & Aydın, M. (2019). "Kamu Zararı Uygulamalarının Kamu Görevlileri Üzerine Yansımaları", *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 21(1), 127–146.
- Taytak, M. (2013). *Kamu Giderlerinde Yargı Denetiminin Etkinliği (Sayıştay Yargılaması)*, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Üstün, Ü.S. & Çalış, H.S. (2019). "4734 Sayılı Kamu İhale Kanununda Doğrudan Temin Usulü", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27(1), 11–36.

Üzülmez, İ. (2012). "Görevi Kötüye Kullanma Suçu (TCK m. 257)", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVI(1), 191–216.

Yavuz, N. (2018). "Kamu İhale Kanunu Çerçevesinde Doğrudan Temin Yöntemi ve Değerlendirilmesi", Yüksek Lisans Tezi, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

<http://www.mevzuat.gov.tr>

<http://www.lexpera.com.tr>

Anayasa Mahkemesi E.2014/16, K.2014/197, KT.25.12.2014

Danıştay 1.D. E.2013/594, K.2013/724,KT.28.05.2013.

Danıştay 13.D. E.2014/3945, K.2015/165, KT.26.01.2015.

KİK. 2013/UY.IV-1892, T.24.04.2013.

KİK. 2012/UY.I-4061, T.22.10.2012.

Sayıştay 1.D. 14/10273, T. 26.11.2013.

Sayıştay 6. D. 116/23, T.16.05.2013.

Sayıştay 6. D. 240/444, T.21.03.2017.

Sayıştay 6. D. 261/78, T.13.03.2014.

Sayıştay 2. D. 182/35386, T.17.03.2016.

Sayıştay 2. D. 34015, T.28.03.2008

Yargıtay 5.CD. E.2013/1755, K.2014/5669, KT.23.05.2014.

Yargıtay 5.CD. E.2012/13725, K.2014/1372, KT.13.02.2014.





## Türkiye’de Otomotiv Sektörüne Verilen Vergi Teşvikleri Etkin Mi? Ekonometrik Bir Analiz

İlknur Korkmaz Aras<sup>1</sup>

Yasin Acar<sup>2</sup>

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

### MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 28.12.2021

Düzeltilme : 11.03.2022

Kabul : 29.03.2022

Yayın : 29.06.2022

iThenticate benzerlik  
oranı: %9

### JEL Kodu:

H25, H30

### Anahtar Kelimeler:

Otomotiv Sektörü,  
Vergi Teşvikleri, Vergi  
İndirimi, Satış Miktarı

### Ö Z

Otomotiv sektörü hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin ekonomileri içerisinde stratejik bir öneme sahiptir. Ülkemizde de en önemli sektörlerden biri olan otomotiv sektörü, orta vadeli programlar içerisinde yer alan makroekonomik politikalarda öncelikli sektör olarak değerlendirilmektedir. Ekonomik büyüme için stratejik ve öncü bir sektör olması nedeniyle, ekonominin durgunluk dönemlerinde bir maliye politikası araçlarından olan bazı vergisel teşvikler otomotiv sektörüne uygulanmaktadır.

Bu çalışmada, Türkiye’de 2006-2020 yılları arasında otomotiv sektörüne uygulanan vergi indirimi ve hurda teşvik politikalarının otomotiv sektöründeki satış rakamları ele alınarak etkinliği analiz edilmeye çalışılmıştır. Çalışmadan elde edilen sonuç, vergi teşviklerinin otomobil ve hafif ticari araç satışlarını olumlu etkilediği, kamyon satışlarını ise etkilemediğidir. En önemli artış ise talebin fiyat esnekliği daha yüksek olan otomobilde görülmüştür. Ayrıca, otomotiv satışları ile kredi faiz oranları arasında olumsuz, milli gelir ile ise olumlu bir ilişki bulunmuştur. Benzin fiyatlarının otomotiv satışları üzerinde bir etkisi bulunmamıştır.

**Citation:** Korkmaz Aras, İ. & Acar, Y. (2022). “Türkiye’de Otomotiv Sektörüne Verilen Vergi Teşvikleri Etkin Mi? Ekonometrik Bir Analiz”, *International Journal of Public Finance*, 7(1), 51-72.

<https://doi.org/10.30927/ijpf.1049960>

\* Bu çalışma, birinci yazarın ikinci yazar danışmanlığında Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye ABD’de tamamlanan yüksek lisans tezinden geliştirilerek türetilmiştir.

<sup>1</sup> Bilecik Şeyh Edebali University, Graduate School of Education, Public Finance Programme, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1137-5022>, [ilknur.korkmazzz@gmail.com](mailto:ilknur.korkmazzz@gmail.com)

<sup>2</sup> Assoc. Prof. PhD., Bilecik Şeyh Edebali University, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0847-1902>, [yasin.acar@bilecik.edu.tr](mailto:yasin.acar@bilecik.edu.tr)

## Are Tax Incentives Given to The Automotive Industry in Turkey Effective? An Econometric Analysis

### ARTICLE INFO

Submitted : 28.12.2021  
Revised : 11.03.2022  
Accepted : 29.03.2022  
Available : 29.06.2022

iThenticate similarity  
score: 9%

### JEL Codes:

H25, H30

### Keywords:

Automobile Industry,  
Tax Incentive, Tax cut,  
Sales

### ABSTRACT

The automotive sector has strategic importance in the economies of both developed and developing countries. The automotive sector, one of the most critical sectors in Turkey, is considered a priority sector in macroeconomic policies included in medium-term programs. Since it is a strategic and leading sector for economic growth, some tax incentives, which are one of the fiscal policy tools in the recession periods of the economy, are applied to the automotive sector.

This study analyzes the effectiveness of tax reduction and scrap incentive policies applied to the automotive sector in Turkey between 2006 and 2020 by considering the sales figures in the automotive sector. We find that tax incentive is significantly associated with the increase in the sales of automobiles and light commercial vehicles; however, it does not affect the sales of trucks. The most significant increase was seen in automobiles with higher price elasticity of demand. In addition, a negative relationship was found between automotive sales and loan interest rates and a positive relationship with national income. We did not find any relationship between oil prices and automotive sales.

## 1. Giriş

Günümüzde devletler hem kamu harcamalarını finanse etme hem de ekonomiye müdahale aracı olarak sıklıkla vergi politikalarına başvurmaktadır. Bir maliye politikası aracı olarak kullanılan vergi teşvikleri, her ülkenin ekonomik ve yapısal özellikleri göz önünde bulundurularak iktisadi, mali ve sosyal amaçlarına uygun olarak farklı şekillerde uygulanmaktadır. Tüm Dünya ülkelerinde olduğu gibi ülkemizin ekonomisi içerisinde de önemli bir yere sahip olan otomotiv sektörü, çok sayıda sektör ile bağlantılı olması, ekonomik değişkenleri doğrudan veya dolaylı olarak etkilemesi, teknolojik gelişmelere öncülük etmesi, katma değeri yüksek ürünler üretmesi nedeniyle orta vadeli programlar içerisinde yer alan makroekonomik politikalarda öncelikli sektör olarak değerlendirilmektedir.

Küresel pazarın bir parçası olan ve ekonomiler içerisinde stratejik bir öneme sahip olan otomotiv sektöründe yatırımların, üretimin ve ihracatın artması, teknolojinin gelişmesi, verimlilik artışının sağlanması ve sektördeki katma değer in sürdürülebilir hale gelmesi amacıyla yatırım teşviki, ihracat teşviki, AR-GE teşviki ve sektöre verilen vergisel avantajlar gibi çeşitli teşvik politikaları ile desteklenmektedir. Bunların yanı sıra, otomotiv enstitüsünde üretilen ve kullanılan parçaların geri dönüştürülebilir olması, başka bir sektörde hammadde olarak kullanılabilmesi, belirli bir yaşın üzerindeki araçların kullanımının gerek çevre gerekse insan sağlığı üzerinde yaratmış olduğu olumsuz etkiyi bertaraf edilebilmesi için hurda teşvik politikası da kullanılmaktadır. Ülkemizde otomotiv sektörüne uygulanan vergi politikaları, ekonomik

şartlar göz önüne de alınarak ya vergi yükü arttırılarak ödemeler dengesini düzeltme amacıyla ya da vergi yükünü azaltarak iç piyasada talep artışına yol açacak şekilde tercih edilmektedir.

Türkiye’de vergisel teşvikler ile ilgili makalelere bakıldığında çoğunun teorik çerçevede konuyu ele aldığı görülmüştür. Ayrıca vergi teşviklerinin ilgili sektör veya konu üzerindeki etkilerini inceleyen ampirik çalışmaların azlığı dikkat çekmektedir. Bu çalışmada, otomotiv sektörüne sağlanan teşvik politikalarından hurda teşviki ve vergi indirimi teşvikinin satışlar üzerindeki etkisi incelenmiş ve ekonometrik bir model kurularak vergi teşviklerinin uygulandığı dönemler ile uygulanmayan dönemler karşılaştırılarak satış üzerindeki etkisi analiz edilmeye çalışılmıştır. Bu yönüyle çalışma, vergi teşvikleri literatüründeki nedensellik boşluğunu doldurmaya katkı sağlayacağı umulmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ilgili literatür incelenmiş ve özetlenmiştir. Üçüncü bölümde, otomotiv sektörüne uygulanan vergi teşviklerinin etkisi satış rakamları üzerinden incelenmiş, dördüncü bölümde ise ekonometrik model ile grafiksel sonuçlar teyit edilmiştir. Beşinci bölümde ise çalışmanın sonuçları tartışılmıştır.

## 2. Literatür Taraması

Vergi teşviklerinin etkinliği ile ilgili literatürdeki çalışmalara bakıldığında farklı sonuçlar ortaya çıktığı görülmektedir. Örneğin Abu-Eiesheh ve Mannering (2002), 1971-1998 dönemleri arasında Filistin yıllık verilerini kullanarak Eşanlı Denklem Modelleri ve Üç Aşamalı En Küçük Kareler (3SLS) yöntemini kullanarak nüfusun, istihdamın, ekonomik büyümenin, döviz kurlarının, petrol fiyatlarının ve otomobil ithalatına yönelik olarak hükümet tarafından yürütülen politikaların otomobil talebi üzerinde nasıl bir etkiye sahip olduğunu incelemişlerdir. Araştırmalarından elde edilen sonuca göre, otomobil sahipliğinin Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYH)’ya bağlı olarak gelişme gösterdiği ve hükümet tarafından yürütülen politikaların otomobil sahipliği üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Tanaka (2020), Japon otomobil endüstrisi üzerine yapmış olduğu çalışmada, daha çevreci otomobillere verilen vergi indirim politikalarının bu segmentteki araçların satışını olumlu etkilediğini göstermiştir.

Japonya için yapılmış başka bir çalışmada ise daha yüksek yakıt ekonomisine sahip otomobilleri teşvik etmek için tasarlanmış finansal teşvikler değerlendirilmiştir. Sıralı logit, doğrusal regresyon ve eşzamanlı denklemlerin kullanıldığı tahminler, genel tüketiciler için yalnızca vergi teşviklerinin etkili olduğunu, finansal teşviklerin etkili olmadığını ve dolayısıyla Japon politikalarının iyileştirme ihtiyacı olduğunu ortaya koymuştur (Yoo ve Yoshida, 2019).

Chen vd. (2010) dayanıklı tüketim malları üreticilerinin satışlarını ve karlarını teşvik etmede satış vergisi indiriminin etkinliğini nicel olarak araştırmışlardır. ABD’de Başkan Obama’nın ekonomik teşvik planı, yeni araba ve kamyon alımlarında bir satış vergisi kredisi dahil ederek doğrudan birincil pazarı hedef almıştır. Çalışmada,

firmaların karları ve satışları üzerindeki etkisiyle ölçülen satış vergisini düşürmenin faydasının, ürünün dayanıklılığı ile büyük ölçüde azaldığı gösterilmiştir. Bulguların büyüklüğü, bu tür politikaları değerlendirirken dayanıklılık ve firmaların davranışlarının dikkatli bir şekilde hesaba katılması gerektiğini göstermektedir.

Türkiye özelinde yapılan çalışmalara bakıldığında vergi teşviklerinin etkinliğini ölçen çalışmaların sayısının azlığı dikkat çekmektedir. Bununla beraber Gülçiçek (2013), yapmış olduğu çalışmada motorlu araçlar üzerinden alınan özel tüketim vergisi oranlarının otomotiv sektöründe satış hacmini etkilediğini ifade etmiştir. ÖTV oranlarında yapılan artışların özellikle hafif ticari araç pazarında daralmanın yaşandığını belirtmiştir. Ayrıca geçmiş dönemleri göz önüne alarak yapmış olduğu değerlendirmede, vergisel teşviklerinin sadece kriz dönemlerinde otomotiv sektöründe canlanma sağlanmak amacıyla belirli bir süre içerisinde verildiğini, bunun dışında vergi oranların genel olarak artış eğiliminde olduğunu dile getirmiştir. Şanver vd. (2017), yaptıkları çalışmada 2016 ve 2017 yıllarında özel tüketim vergisinde yapılan değişikliklere karşı mükelleflerin tutumunu ölçmek amacıyla olasılığa dayalı olmayan kolayda örnekleme yöntemi ile anket çalışması yapılmıştır. Çalışma sonucuna göre, katılımcıların özel tüketim vergisi konusu ve yapılan değişikliklerin farkında olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bunun yanı sıra, katılımcılar lüks otomobillere yapılan vergi zammını adil bulmuş, ÖTV oranlarındaki zammın otomobil tercihlerini etkilediğini ve ikinci el veya daha düşük motor silindir hacmine yöneleceği gözlemlenmiştir.

Pişkin (2017), çalışmasında toplam otomobil pazarı verileri motor silindir hacmine göre sınıflandırılarak VAR analizi yapmış ve piyasanın ÖTV oranında yapılan artışlara olan tepkisini araştırmıştır. Modelin kurulmasında 2006:Q1-2016:Q10 döneminde aylık bazda otomobil satışları, ÖTV oranları, sanayi üretimi, TL/Döviz kuru ve taşıt kredi faizleri zaman serileri kullanılmıştır. Çalışma sonucunda, otomobil pazarının ÖTV artışına verdiği tepki istatistiksel olarak anlamlı ve negatif yönlü tepki verdiği saptanmıştır. Segmentlere göre değerlendirdiğinde ise, 1600 cm<sup>3</sup>'den küçük motor hacmine sahip araçların ÖTV artışına verdiği tepki negatif yönlü, 1601-2000 cm<sup>3</sup> motor hacmindeki araçların negatif yönlü ve güçlü tepki, 2000 cm<sup>3</sup>'den daha yüksek motor hacmine sahip araçların diğer kategorilere göre daha kısa süreli ve zayıf tepki verdiğini tespit etmiştir. Önder ve Şahin (2018), çalışmada Türkiye'de üretimi yapılan araçlara yönelik talep fonksiyonu yardımıyla, ÖTV oranlarında uygulanan değişimin etkilerini Ocak 2014-Şubat 2017 dönemi aylık verilerini kullanarak panel eşbütünleşme yöntemi ile araştırmışlardır. Modele uygulanan Pedroni ve Kao eşbütünleşme testi sonucuna göre, modellerde eşbütünleşme ilişkisinin bulunduğu ve uzun dönemde binek otomobil talebi ile otomobil fiyatları, faiz oranları, yakıt fiyatları ve ÖTV oran değişikliği arasında ilişki olduğu saptanmıştır. Ayrıca yapılan çalışmada hem ÖTV oranlarının hem de borçlanma maliyetlerinin yüksek olması nedeniyle otomobil iç pazar talebini olumsuz etkilediği ifade edilmiştir. Bu olumsuz durumların ortadan kaldırılması için tüketim vergilerinin hane halkı üzerindeki baskısının azaltılması ve borçlanma maliyetlerinin düşürülmesinin eşanlı olarak uygulanması gerektiğinden bahsetmiştir.

Albayrak (2011), tarafından yapılan çalışmada Türkiye’de finansal krizin etkilerini gidermek amacıyla uygulanan dolaylı vergi politikalarının etkileri 2004-2009 yıllarını karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Çalışma sonucunda, 2004 yılına göre 2009 yılında talebi canlandırmak amacıyla uygulanan ÖTV ve KDV indirimlerinin daha çok üst gelir gruplarının lehine yönelik olarak bir dağılıma neden olduğu ve vergilerin mevcut regresif etkisinin arttırdığı sonucuna ulaşmıştır. Buhur (2017), tüketim üzerinden alınan ÖTV ve KDV indirimlerinin firmaların satışları üzerindeki etkilerini incelemiştir. Çalışma sonucunda, fiyat içerisinde önemli bir yere sahip olan tüketim vergilerinde yapılan indirimin satışları olumlu yönde etkilediğini tespit etmiştir. Ortaya çıkan tüketim artışının, o alanda veya sektördeki girişimcilerin üretim hacimlerini arttırarak daha fazla üretime teşvik ettiği sonucuna ulaşmıştır.

Tabar ve Tokatlıoğlu (2018), yaptıkları çalışmada küresel kriz dönemlerinde Türkiye’de uygulanan vergi politikalarının etkilerini incelemiştir. Harcama vergilerinde (ÖTV ve KDV) yapılan indirim krizden en çok etkilenen otomotiv, beyaz eşya, mobilya ve inşaat sektörlerini kapsamaktadır. Çalışma sonucuna bakıldığında, sağlanan vergi indirimi söz konusu sektörlerin satışları ve/veya üretimlerini arttırıcı etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca bu çalışmada, ülkelerin kamu maliyesi ne kadar güçlü olursa karşılaştıkları ekonomik krizler karşısında uyguladıkları politikaların daha başarılı sonuçlar elde edeceği vurgulanmıştır. Alper ve Serdar (2000), 1996-1999 dönemleri arasında Türkiye otomotiv sektöründe otomobil talep fonksiyonu tahmini ileri sürmüş ve 2005 yılında 1000 kişi başına düşen otomobil sayısının öngörüsünde bulunmuştur. Yapılan çalışmada otomobil talebinin fiyata görece daha esnek olduğu ortaya çıkmıştır. Otomobillerin menşeleri dikkate alınmadığında fiyatlarda meydana gelecek %10’luk bir düşüşün satışlarda %12’lik bir artışa menşeleri dikkate alındığında ise fiyatlardaki %10’luk düşüş talebi %16,8 artışa yol açtığını saptamıştır. Ayrıca yapılan çalışma sonucunda otomobil satışlarını arttırmak amacıyla uygulanan vergi indiriminin vergi gelirlerini arttıracığı yönünde güçlü bulgular bulunamamıştır.

### 3. Otomotiv Sektörüne Uygulanan Vergi Teşviklerinin Etkisi

#### 3.1. Hurda Teşvik Uygulamasının Etkileri

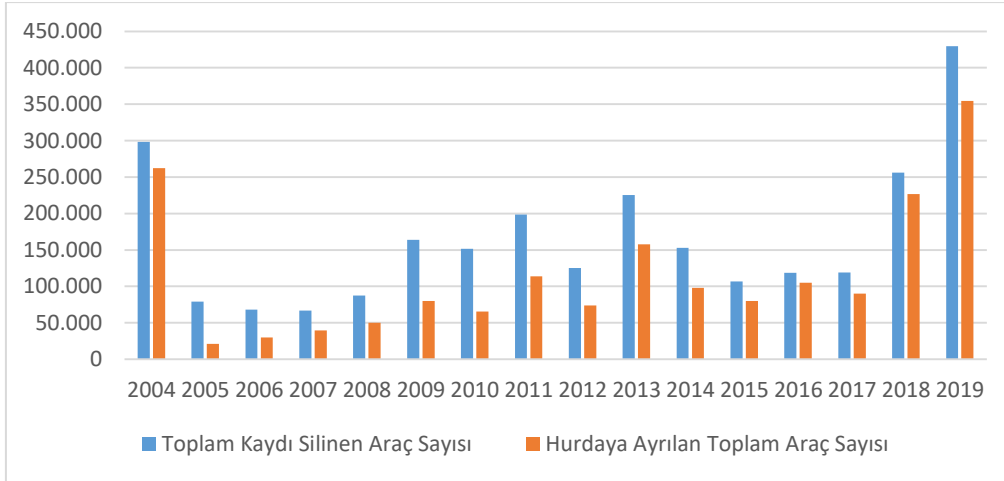
Hurda teşviki, belirli bir yaşı tamamlamış olan araçların hem çevre ve insan sağlığı üzerinde yaratmış olduğu olumsuz dışsallıkları önlemek hem de otomotiv endüstrisinde sürdürülebilirlik açısından kullanılan parçaların geri dönüşümü, sökülen parça ve malzemelerin yeniden kullanımı veya ikinci el pazarlarda satışa konu olması, başka bir sektörde tekrar hammadde olarak kullanılarak işlenebilmesi nedeniyle oldukça önemlidir. Genel olarak ömrünü tamamlamış bir aracın %85’i geri dönüştürülebilir ve yeniden kullanılabilen parçalardan oluştuğu görülmektedir (T.C Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2014)

Ülkemizde ilk defa 2003 yılında uygulanan hurda teşviki politikası yıllar itibari ile farklı kapsam ve içeriklerde belirli dönemlerde uygulanmıştır. Hurda teşviki ilk olarak 2003/25197 sayılı Resmi Gazete ile 12/08/2003-31/12/2004 tarihleri arasında

uygulanmıştır. Ancak Emniyet Genel Müdürlüğü (EGM) ve TÜİK arasında 12/04/2004 tarihinde imzalanan protokol gereği, ilgili veri girişleri 2004 yılından itibaren başladığından 2003 yılına ait verilere ulaşılamamıştır.

Aşağıdaki Şekil 1’de toplam kaydı silinen araç sayısı içerisinde yer alan hurda araç miktarları yıllar itibariyle karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

**Şekil 1. Toplam Kaydı Silinen Araç Sayısı ve Hurdaya Ayrılan Araç Sayısı (2004-2019)**



**Kaynak:** TÜİK verileri kullanılarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

2004 yılında hem vergi indirim oranının arttırılması hem de uygulama süresinin uzun olmasından dolayı teşvik politikasının başarısını daha fazla arttırmıştır. Uygulanan ilk hurda teşvikinin hem belirli bir yaşın üzerindeki araçlar piyasadan çekilmesine hem de otomotiv sektöründeki satışların artış yaşanmasına katkı sağlamıştır.

Uygulanan politikanın başarılı olması, motorlu araçların ekonomik bir değerinin olması ve ülkemizde araç parkı yaş ortalamasının yüksek olması vb. sebeplerle 2010/27749 sayılı Resmi Gazete ile hurda teşviki verilmiş ve bu teşvik 4/10/2010 ile 31/12/2011 tarihleri arasında uygulanmıştır. Uygulanan ilk hurda teşvikten farklı olarak teşvikten yararlanacak olan motorlu araç türü sınırlandırılmış ve 3.5 kilogramdan fazla olan yük ile yolcu taşımacılığına hizmet eden araçlar kapsama alınmıştır. Bir diğer farklılık ise, hurda teşviki kapsamına alınan motorlu araç cinsleri için taşıtların ağırlığı model yılları baz alınarak belirlenen kilogram fiyatı üzerinden nakdi destek sağlanmıştır. 2010 yılındaki yıllık rakamlarda uygulama süresinin kısa olmasına bağlı olarak hurdaya ayrılan toplam araç sayısı üzerinde belirgin bir etki görülmemektedir. 2011 yılı içerisinde bir yıllık süre boyunca uygulanmaya devam eden hurda teşviki, toplam kaydı silinen araçlar içerisinde yer alan hurdaya ayrılan araç sayısını bir önceki yıla göre %73,90 oranında artış yaşanmasına katkı sağlamıştır. İlgili yıl içerisinde yük ve insan taşıma amacına hizmet eden ve hurdaya ayrılan motorlu araç sayısında sırasıyla %80,26 ve %223,37 oranında bir artış yaşanmıştır. Bu dönemde uygulanan nakdi

destek şeklinde sağlanan hurda teşviki, belirlenen motorlu araçların ve dolayısıyla toplam hurdaya ayrılan araç sayısında önemli bir artış sağlamıştır.

2012 yılında ise, farklı içerik ve kapsama sahip iki ayrı hurda teşviki kararı uygulanmıştır. Bunlardan ilki, 2012/28470 sayılı Resmi Gazete ile sadece kilogram fiyatları yükseltilerek 2011 yılında uygulanan nakdi destek uygulamasının 31/12/2013 tarihine kadar uygulanmasına karar verilmiştir. 17/12/2012 tarihinden itibaren geçerli olan bu teşvik, 13 gün gibi kısa bir süre içerisinde uygulanmış olmasına rağmen Aralık ayı içerisinde hurdaya ayrılan araç sayısını bir önceki aya göre %49,11 oranında artış göstermiştir. Ancak uygulama süresinin çok kısa olması sebebiyle, ilgili yılın toplam hurda araç sayısı üzerinde belirgin bir etki gösterememiştir. 2013 yılına gelindiğinde ise bir önceki yıla göre toplam kaydı silinen araç sayısı %79,69 ve hurdaya ayrılan araç sayısı %113,94 oranında artış yaşanmıştır. Bu dönemde uygulanan bir diğer hurda teşviki ise 2012/28374 sayılı Resmi Gazete ile 04/08/2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere belirli bir model yılına ait olan motorlu araçların 31/12/2014 tarihine kadar hurdaya ayrılması halinde belirlenen tarihe kadar tahakkuk etmiş fakat ödenmemiş olan motorlu taşıtlar vergisi ile bu vergiye ait faiz, ceza, gecikme zammı ve faizi ile idari para cezalarının terkin edilmesine karar verilmiştir. Bu teşvik ile motorlu araç sahiplerinin vergisel yüklerinden kurtulmalarına katkı sağlayarak belirli bir maliyet yüklenmeden araçlarını hurdaya çıkarmalarında kolaylık sağlanması amaçlanmıştır. İki farklı hurda teşvikinin uygulandığı 2013 yılında hurdaya ayrılan araç sayısında meydana gelen artış üzerinde hangi kararın daha etkili olduğunu net bir şekilde söylemek mümkün değildir. Ancak ilgili yıl içerisinde hurdaya ayrılan motorlu araçların türleri baktığımızda, bir önceki yıla göre otobüslerde %141,54, minibüslerde %36,08 ve kamyonlarda %168,39 oranında artış gözlemlenmesi, yaşanan artışta nakdi destek şeklinde sağlanan hurda teşvikinin etkisinin daha fazla olduğunu söylememize imkân sağlamaktadır. 2014 yılında ise vergisel yüklerin terkin edilmesi şeklinde uygulanan teşvik, toplam kaydı silinen araçlar içerisinde yer alan hurda araç sayısını bir önceki yıla göre %37,97 azalış gerçekleştirmiştir. Bu azalış, nakdi destek uygulamasının sona ermesiyle birlikte yük ve yolcu taşıma amacına hizmet eden motorlu araçlardan otobüslerde %58,50; minibüslerde %36,70 ve kamyonlarda %77,50 oranındaki azalıştan kaynaklanmaktadır. Bu dönemde herhangi bir motorlu araç sınırlaması olmaksızın uygulanan teşvik politikası, teşvikin geçerli olmadığı diğer yıllar ile karşılaştırıldığında yüzdesel olarak bir artış yaşandığı gözlemlenmektedir. Ancak yaşanan bu artış diğer hurda teşvik uygulamalarında ortaya çıkan yüzdesel artışın gerisinde kalmıştır.

Belirli bir yaşın üzerindeki araçların trafikten çekilmesi ve geri dönüştürülebilir aksam ve parçalara sahip olması nedeniyle belirli araçların hurdaya ayrılmasını kolaylaştırmak için 2017/30136 sayılı Resmi Gazete ile tıpkı 2010 ve 2012 yıllarında uygulanan hurda teşvik uygulamaları gibi vergisel yükümlülükleri ve idari cezaları terkin etmek suretiyle uygulanmasına karar verilmiştir. 20/07/2017 ile 31/12/2018 tarihleri arasında uygulanan hurda teşviki, ilgili yılın 6 ay bir sürede uygulanmasına rağmen başarılı olamamış ve 2017 yılı içerisinde hurdaya ayrılan araç sayısı, bir önceki yıla göre %14,05 oranında bir azalış göstermiştir. Geniş bir motorlu araç kapsamına sahip

olmasına rağmen, hurdaya ayrılan araç sayısını arttırmadığı gibi bir önceki yılda gerçekleştirilen düzeye de ulaştırmada yetersiz kalmıştır.

2018 yılında vergisel yükümlülükler ve idari cezaların terkin edilmesi şeklinde hurda teşvik uygulaması devam ederken, ilgili yılın ikinci çeyreğinde otomotiv sektöründe yaşanan daralmanın olumsuz etkilerini azaltmak amacıyla 2018/60448 sayılı Resmi Gazete ile farklı içerikte hurda teşviki kararı alınmıştır. Bu karar kapsamında, 11/06/2018 ile 31/12/2019 tarihleri arasında, belirlenen şartları taşıyan motorlu araçların hurdaya çıkarılması halinde aynı cinsten yeni bir aracın satın alınmasında tahsil edilecek ÖTV miktarından belirlenen tutar kadar indirim sağlanacağı belirtilmiştir. 2018 yılı içerisinde hurdaya ayrılan araç sayısı bir önceki yıla göre %151,67 oranında artış göstermiştir. İlgili yılın son ayında uygulanan hurda teşviki kısa sürede hurdaya ayrılan araçları ve dolayısıyla motorlu araç satışını arttırarak pazardaki daralmanın derinleşmesini önlemiştir.

ÖTV indirimi şeklinde sağlanan hurda teşvikinin etkinliğini arttırmak amacıyla birtakım yeni düzenlemeler yapılmıştır. Bu dönemde faiz ve kur nedeniyle artan otomobil fiyatlarındaki artış göz önüne alınarak 2019/30761 sayılı Resmi Gazete ve 1013 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile mevcut şartlara göre matrahlar yeniden düzenlenmiştir. Yapılan matrah artırımını hem hurda teşvikinden yararlanacak tüketici sayısını hem de araç çeşitliliğinin artmasına imkan sağlayarak teşvik politikasının başarısını arttırmayı amaçlamıştır. Ayrıca bu düzenlemenin yanı sıra otomotiv sektöründe destek olmak amacıyla yeniden bir düzenleme yapılmış ve 2019/30802 sayılı Resmi Gazete’de ve 1148 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile hurdaya ayrılan araçlar için terkin edilecek ÖTV indirim tutarları arttırılmıştır. Yapılan düzenlemeler sonucunda, 2019 yılı itibarıyla hurdaya ayrılan araç sayısı bir önceki yıla göre %56,25 oranında artış gerçekleşmiştir. 2019 yılında hurda araç sayısında meydana gelen artış hurda teşvikinin geçerli olmadığı 2016 yılı ile karşılaştırıldığında %237,97 oranında artış gerçekleştiği görülmektedir. Bu dönemde hurdaya ayrılan araçların içerisinde en yüksek payı %77,41 ile binek otomobillere aittir. Dolayısıyla hurda teşvikinden yararlananların çoğu binek otomobil sahipleri olduğunu söyleyebiliriz. 2018 yılında uygulanmaya başlanan politika, oranların ve terkin edilecek ÖTV tutarının düzenlenmesi ile birlikte hurdaya ayrılan araç sayısında önemli bir artışa yol açmıştır.

### 3.2. Vergi İndirim Uygulamasının Satışlar Üzerindeki Etkisi

Türkiye’de otomotiv sektörünü kapsayan vergi indirimleri genel olarak, otomotiv pazarında bir daralmanın yaşanması durumunda iç talebi canlandırma amacıyla uygulanmaktadır. Daralmanın yaşandığı dönemlerde sağlanan vergisel avantajlar ile tüketicilerin talepleri ve dolayısıyla satış miktarları arttırılarak daralmanın hem otomotiv sektörü hem de bağlantılı olduğu diğer sektörler üzerindeki olumsuz etkinin ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. Vergi indirimi, G.T.İ.P kategorilerinde yer alan motorlu araçlar için farklı oranlarda gerçekleştirilmesi ve vergi indirimi dışında talebi etkileyen diğer faktörlerin her bir motorlu araç için farklı olmasından dolayı uygulama sonuçları da farklı olmaktadır. Bu çalışmada, vergi indirimi kapsamında olan

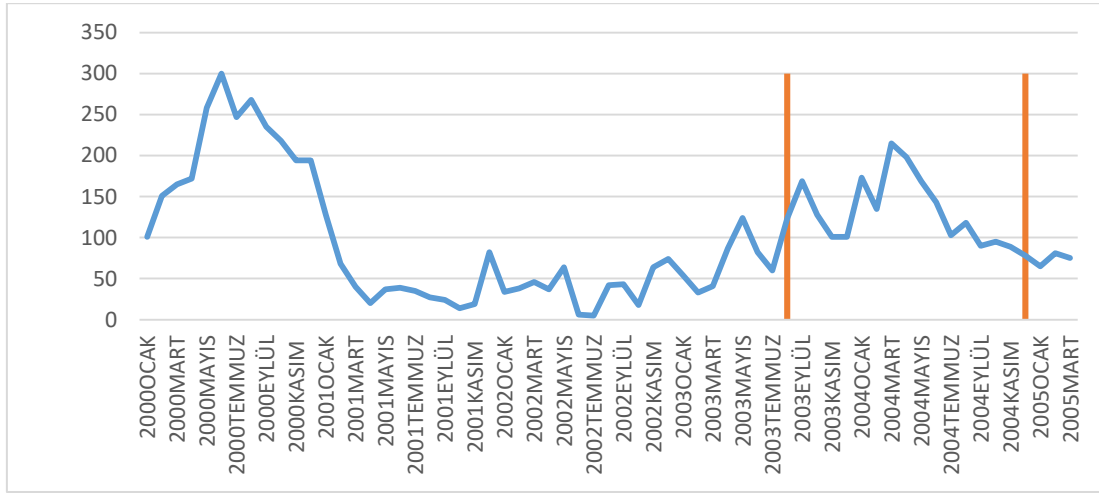


araçlardan sadece G.T.İ.P 87.02 kategorisinde yer alan otobüs, 87.03 kategorisinde yer alan binek otomobil ve 87.04 kategorisinde yer alan kamyon incelenecektir.

Ülkemizde 2001 krizinin etkileri ile birlikte otomotiv sektöründe meydana gelen daralmanın ortaya çıkardığı olumsuz etkileri bertaraf edebilmek amacıyla 2003/25197 sayılı bir tebliğ yayınlanmıştır. Bu tebliğ ile belirli şartlara sahip olan araçların hurdaya ayrılması ve yine aynı cins araç satın alınması koşuluyla ÖTV indirimi uygulanmasına karar verilmiştir. Ödenecek ÖTV vergisi üzerinden yapılacak vergi indirim tutarı 2003 yılı için 3.500.000.000 lira, 2004 yılı için ise 4.500.000.000 lira olarak belirlenmiştir.

Aşağıda yer alan Şekil 2.’de 2003/25197 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan ilgili tebliğ kapsamında yer alan motorlu araçlardan G.T.İ.P 87.02 kategorisinde yer alan otobüse ait satış miktarları yıllar itibariyle aylık olarak gösterilmiştir.

**Şekil 2. Otobüs Satış Miktarları (2000-2005)**



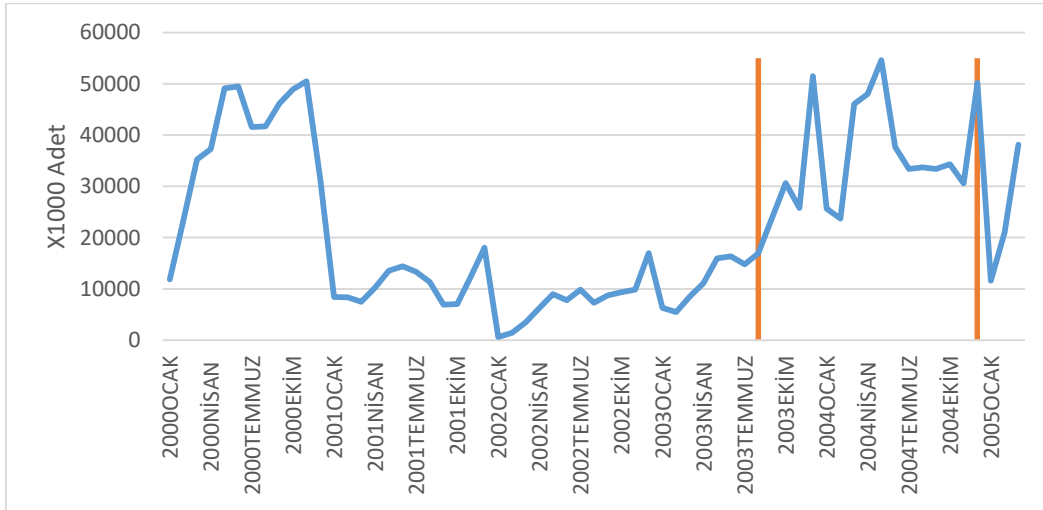
**Kaynak :** Otomotiv Sanayii Derneği (OSD) verileri kullanılarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

2001 krizinin olumsuz etkileri izleyen iki yılda da devam etmiş ve pazardaki daralma derinleşmiştir. 2003 yılı içerisinde ise, otobüs pazarında kısmi artışlar yaşanmış ve vergi indiriminin geçerli olmadığı Ocak-Temmuz döneminde gerçekleşen satış hacmi bir önceki yılın aynı dönemine göre %109,13 oranında artış gerçekleşmiştir. Vergi indirimi öncesinde satış miktarlarında meydana gelen bu artış, vergi indirimi uygulaması ile daha da yükselmiştir. Vergi indiriminin uygulandığı ilk ay olan Ağustos ayında satış miktarı, bir önceki aya göre %106,66 oranında artış göstermiş ve Kasım ayı hariç satış miktarları ilgili yılın sonuna kadar farklı oranlarda artış gerçekleşmiştir. Vergi indiriminin uygulandığı Ağustos-Aralık döneminde satış miktarları, bir önceki yılın aynı dönemine göre %158,50 oranında artmasına katkı sağlamıştır. 2003 yılı içerisinde otobüs satış miktarında vergi indirimi öncesinde meydana gelen değişimler ile 5 ay uygulanan vergi indiriminin yaratmış olduğu talep artışı otobüs satış miktarının bir önceki yıla göre %134,39 oranında artış yaşanmasına katkı sağlamıştır. 2004 yılında ise, otobüs satışları Haziran ayına kadar krizin etkilerinin hissedildiği dönemlerde

gerçekleşen miktarların üzerinde bir artış gerçekleşmişken, Haziran ayından itibaren satış hacmindeki artış oranı azalarak devam etmiştir. Ancak yine de, ilgili yıl içerisinde gerçekleşen satış miktarları bir önceki döneme göre %45,47 oranında artış göstermiştir. Bu yılda vergi indirim tutarının arttırılarak yıl boyunca uygulanması ile birlikte satış hacimlerinde meydana gelen artış, otobüs pazar payındaki daralma %35,83 oranında gerileyerek kriz öncesi döneme yaklaşmasına katkı sağlamıştır. Bu dönem içerisinde uygulanan vergi indirimi, tüketicilerin ertelenen otobüs taleplerini canlandırmada başarılı olmuş ve otobüs pazarındaki daralmanın derinleşmesini önemli ölçüde engellemiştir.

2003/25197 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan ilgili tebliğ kapsamında yer alan motorlu araçlardan G.T.İ.P 87.03 kategorisinde yer alan otomobilin aylık satış miktarları yıllar itibariyle karşılaştırmalı olarak Şekil 3.’de gösterilmiştir.

**Şekil 3. Otomobil Satış Miktarları (2000-2005)**



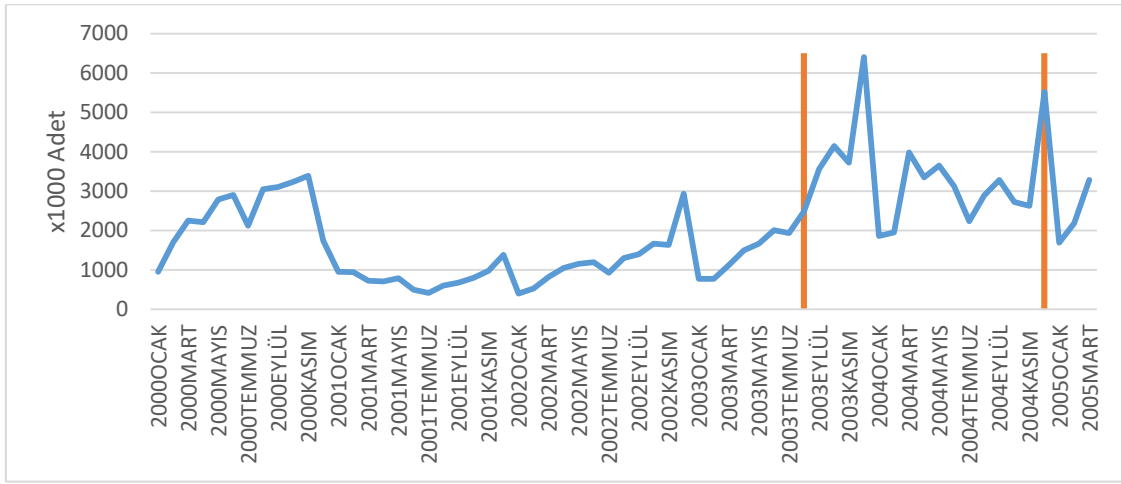
**Kaynak:** Otomotiv Sanayii Derneği (OSD) verileri kullanılarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Şekli incelediğimizde, 2001 yılında satış miktarındaki azalışlar nedeniyle otomobil pazarında meydana gelen daralma, izleyen yıl içerisinde de devam etmesi nedeniyle derinleşmiştir. 2003 yılı içerisinde aylık satış miktarlarında meydana gelen artışlar ile vergi indiriminin geçerli olmadığı Ocak- Temmuz dönemi içerisinde gerçekleşen satışlar bir önceki yılın aynı dönemine göre %104,85 oranında artmıştır. Vergi indiriminin uygulanmaya başladığı Ağustos ayındaki satış miktarları da bir önceki aya göre %14,44 oranında artış göstermiş ve bu artış ilgili yılın sonuna kadar farklı oranlarda artmaya devam etmiştir. Vergi indiriminin uygulandığı Ağustos-Aralık dönemi içerisinde gerçekleşen satış miktarları, bir önceki yılın aynı dönemine göre %184,04 oranında ciddi bir artış gerçekleşmiştir. Kısa bir süre uygulanmasına rağmen talep miktarında yaşanan bu artış, ilgili yıl içerisinde toplam otomobil pazarının bir önceki yıla göre %155,05 oranında artış yaşanmasını sağlayarak pazarda meydana gelen daralmayı önemli ölçüde engellemiştir. Vergi indiriminin satışlar üzerindeki bu olumlu

etkisi, 2004 yılı içerisinde hem vergi indirim tutarının artırılması hem de 1 yıllık bir süre içerisinde uygulanmasından dolayı artan oranlarda devam etmiştir. Özellikle Mart-Haziran dönemi içerisinde gerçekleşen satış miktarları ele alınan yıllar itibariyle en yüksek seviyeye ulaşmıştır. Bu yıl içerisinde toplam otomobil satışı bir önceki yıla göre %98,73 oranında bir artış göstermiştir. Vergi indirimi öncesinde satış miktarlarında yaşanan artış, indirim ile birlikte daha fazla artmış ve otomobil pazarı krizin etkilerinin hissedilmediği önceki dönemlerdeki seviyelerine ulaşmıştır.

2003/25197 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan ilgili tebliğ kapsamında yer alan motorlu araçlardan G.T.İ.P 87.04 kategorisinde yer alan kamyonun aylık satış miktarları yıllar itibariyle karşılaştırmalı olarak Şekil 4.’de gösterilmiştir.

**Şekil 4. Kamyon Satış Miktarları (2000-2005)**



**Kaynak:** Otomotiv Sanayii Derneği (OSD) verileri kullanılarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

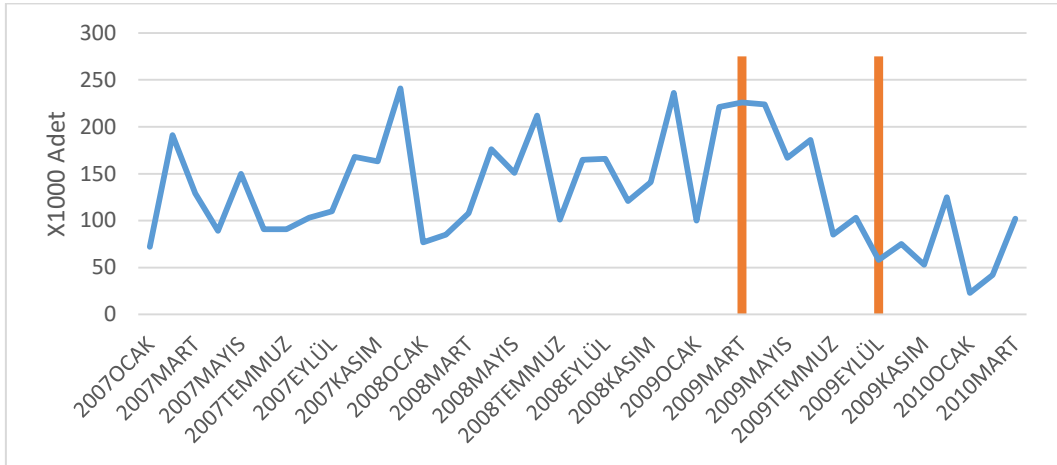
2001 krizinin olumsuz etkilerinin izleyen yılda da devam etmesiyle birlikte kamyon pazarında da önemli bir daralma meydana gelmiştir. 2003 yılında ise, kamyon talebinde meydana gelen artışlar ile birlikte satış miktarları artış eğilimi göstermiş ve vergi indiriminin olmadığı Ocak-Temmuz dönemi içerisinde gerçekleşen satış miktarları bir önceki yılın aynı dönemine göre %60,42 oranında artış göstermiştir. Bu artış eğilimi, vergi indiriminin uygulanmasıyla birlikte artan oranlarda artmış ve Ağustos ayı içerisinde gerçekleşen satış miktarı bir önceki aya göre %28,81 oranında artış göstermiştir. Bu artış, vergi indiriminin geçerli olduğu ilgili yılın sonuna kadar devam etmiş ve bu dönemde gerçekleşen satış miktarları bir önceki yılın aynı dönemine göre %127,41 oranında artmıştır. 2003 yılı içerisinde satış miktarlarında yaşanan bu artışlar ile toplam kamyon pazarı bir önceki yıla göre %100,26 oranında artış yaşanmıştır. Bu yılda toplam satış hacmi ve pazar payı, kamyon pazarında daralmanın olmadığı 2000 yılına göre %2,21 oranında üzerinde gerçekleşmiştir. 2003 yılı içerisinde uygulanan vergi indirimi daralmayı tamamen ortadan kaldırdığı gibi, pazar payının artmasına da katkı sağlamıştır. 2004 yılında ise, kamyon talebi Ocak-Eylül dönemlerinde bir önceki yılın aynı dönemlerinde gerçekleşen miktarların üzerinde gerçekleşmiş olmasına

rağmen, son çeyrek dönemde satış miktarlarında azalış yaşanmıştır. Bu dönem içerisinde, kamyon talebini belirleyen diğer unsulardan nedeniyle değişkenlik göstermiş olsa da, 2004 yılı içerisinde gerçekleşen satış miktarları bir önceki yılın aynı dönemine göre %23,62 oranında artış göstermiştir.

2008 yılında yaşanan küresel finansal krizin etkileri tüm ülkeleri farklı seviyelerde etkilemiştir. Krizin etkilerinin Türkiye’de görülmeye başladığı Eylül ayından itibaren otomotiv sektörü de dahil olmak üzere tüm sektörlerde yüksek oranda talep daralması meydana gelmiştir. Otomotiv pazarında satışları artırma ve pazardaki daralmanın derinleşmesini önlemek amacıyla vergi indirimi ile krizin ortaya çıkardığı olumsuz etki bertaraf edilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda 2009/14802 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 4560 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanun’unun Ekli II sayılı listede yer alan vergi oranlarında indirim yapılmıştır. 16/03/2009 ile 15/03/2009 tarihleri arasında geçerli olmak üzere, G.T.İ.P 87.02, 87.03, 87.04 ve 87.11 kategorilerinde yer alan motorlu araçlara farklı oranlarda vergi indirimi uygulanmıştır. Vergi indiriminin sona ereceği 15/06/2009 tarihinde 2009/15081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi indiriminin oranı ve kapsamı üzerinde değişiklikler yapılarak 30/09/2009 tarihine kadar uygulanmasına karar verilmiştir.

2009/14802 Sayılı Karar ve 2009/15081 Sayılı Karar ile uygulanmaya başlanılan vergi indirimi kapsamındaki motorlu araç olan 87.02 G.T.İ.P kategorisinde yer alan otobüse ait satış miktarları yıllar itibariyle aylık olarak Şekil 5.’te gösterilmiştir.

**Şekil 5. Otobüs Satış Miktarları (2007-2010)**



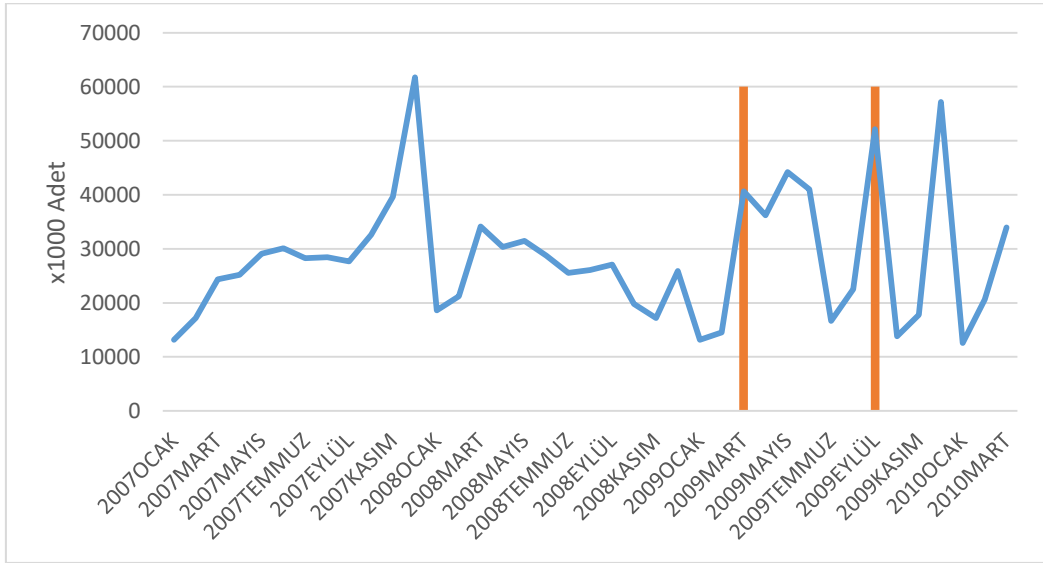
**Kaynak:** Otomotiv Sanayii Derneği (OSD) verileri kullanılarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

2009/14082 Sayılı Karar ile 15 Mart-15 Haziran tarihleri arasında geçerli olan vergi indirimi ile birlikte Mart ayında bir önceki aya göre %2,36 oranında artış ile ilgili yıl içerisinde en yüksek satış miktarının gerçekleştiği ay olmuştur. Bu artış, vergi indirimi öncesindeki Ocak ve Şubat aylarında meydana gelen yüzdesel artışın oldukça gerisinde kalmıştır. Ancak yine de Mart-Haziran dönemi içerisinde otobüs satış miktarları, küresel kriz öncesindeki aynı dönemlerle karşılaştırıldığında %24,11 oranında artış yaşadığı

görülmektedir. Otobüs pazarında vergi indiriminin yaratmış olduğu olumlu etkiyi devam ettirebilmek amacıyla 2009/15081 Karar ile vergi indirim oranında herhangi bir değişiklik yapılmaksızın uygulama sürenin Eylül ayının sonuna kadar uzatılmıştır. Şekli incelediğimizde, Haziran ayından itibaren otobüs satış miktarlarında azalış meydana gelmiş ve bu azalış vergi indiriminin son ayı olan Eylül ayına kadar devam etmiştir. Eylül ayında satış miktarı bir önceki yılın aynı ayına göre %65,06 azalış ile pazardaki daralmanın en derinleştiği ay olmuştur. Pazardaki daralmanın önlenmesi amacıyla süresi uzatılan vergi indirimi, Haziran-Eylül döneminde satışlarda beklenen artışı göstermemiştir ve bu dönemde satış miktarı bir önceki yılın aynı dönemine göre %35,44 oranında azalış göstermiştir. İlgili yıl içerisinde 7 aylık bir süre içerisinde uygulanan vergi indirimine rağmen otobüs talebini canlandırmada yetersiz kalmış ve toplam satış miktarı bir önceki yıla göre %6,67 azalış göstermiştir.

2009/14802 Sayılı Karar ve 2009/15081 Sayılı Karar ile uygulanan vergi indirimi kapsamındaki 87.03 G.T.İ.P kategorisinde yer alan otomobillerin aylık satış miktarı Şekil 6.’da gösterilmiştir.

**Şekil 6. Otomobil Satış Miktarları (2007-2010)**



**Kaynak:** Otomotiv Sanayii Derneği (OSD) verileri kullanılarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Otomobil pazarındaki daralmayı önlemek amacıyla uygulanan 2009/14082 Sayılı Karar ile Mart ayında 15 günlük kısa bir zaman diliminde satış miktarlarında ciddi bir artışa yol açmıştır. Mart ayında gerçekleşen satış miktarı, bir önceki aya göre %180,30 ve bir önceki yılın aynı ayına göre ise %18,96 oranında artış gerçekleşmiştir. Vergi indiriminin satışlar üzerindeki bu olumlu etkisi, teşvik kapsamında belirlenen aylar itibarıyla de devam etmiştir. Mart-Haziran dönemi içerisinde otomobil satış miktarı bir önceki yılın aynı dönemine göre %29,97 oranında artış göstermiştir. Bu olumlu etkinin devam etmesi amacıyla 2009/15081 Sayılı Karar ile önceki uygulamadan farklı olarak motor silindir hacmi göz önüne alınarak kapsamı daraltılmış ve vergi indirim oranları

arttırılarak uygulanmasına karar verilmiştir. Alınan karar motorlu araç ve tüketici sayısı sınırlandırdığından vergi indiriminin satışlar üzerindeki olumlu etkisinin azalmasına sebep olmuştur. Haziran-Eylül dönemi içerisinde gerçekleşen satış miktarları, bir önceki yılın aynı dönemine göre %23,22 oranında artış yaşanmıştır. Vergi indiriminin sona ereceği Eylül ayında ise, satış miktarında bir önceki yılın aynı ayına göre %92,82 oranında bir artış gerçekleşmiş ve ilgili yıl içerisinde vergi indiriminin uygulandığı aylar itibarıyla en yüksek satış miktarı gerçekleştiği ay olmuştur. Bu durum vergi indiriminin sona ermesiyle birlikte otomobil fiyatlarında meydana gelecek artıştan etkilenmek istemeyen tüketicilerin taleplerini arttırmalarından kaynaklanmaktadır.

2008 yılında otomobil pazarında %14,39'luk daralma, vergi indirimi uygulaması ile önlenmeye çalışılmıştır. Vergi indirimlerinin otomobil fiyatları üzerindeki azaltıcı etkisi, satış miktarlarını arttırarak pazardaki daralmayı önlemiş ve otomobil pazarında bir önceki yıla göre %20,85 oranında artış yaşanmasını sağlamıştır. Bu artış, krizin etkilerinin görülmediği 2007 yılı ile karşılaştırıldığında, otomobil pazarının %3,45 oranında artış yaşandığı görülmektedir. Otomobile sağlanan vergi indirimi ile krizin olumsuz etkileri bertaraf edildiği gibi, pazar payı kriz öncesi dönemlerin üzerine çıkmasına katkı sağlamıştır.

2009/14802 Sayılı Karar ile uygulanan vergi indirimi kapsamında olan bir diğer motorlu araç olan 87.04 G.T.İ.P kategorisinde yer alan kamyonun, aylık satış miktarları Şekil 7.'de gösterilmiştir.

**Şekil 7. Kamyon Satış Miktarları (2007-2010)**



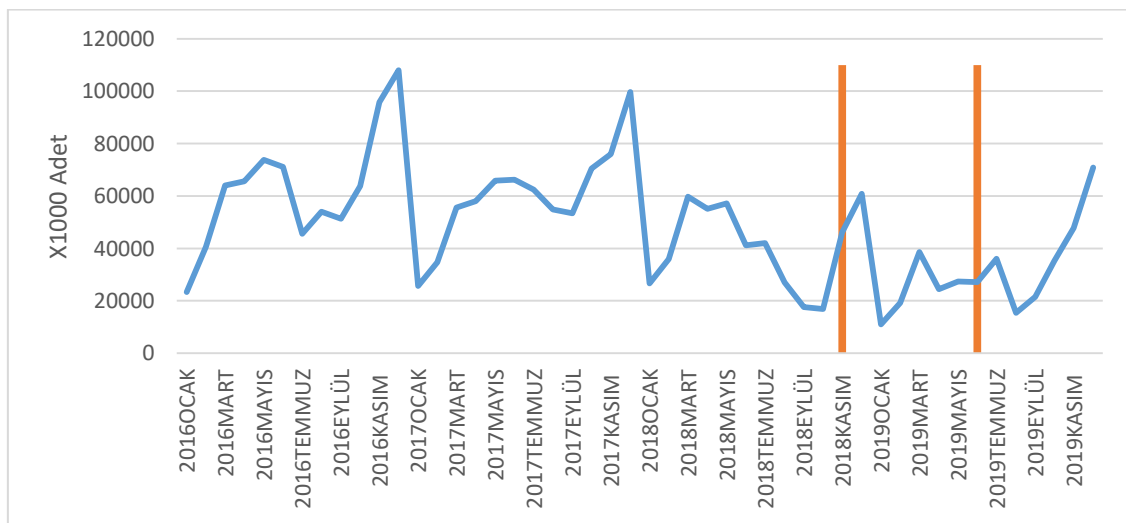
**Kaynak:** Otomotiv Sanayii Derneği (OSD) verileri kullanılarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

2008 yılının son çeyrek döneminde kamyon pazarında meydana gelen daralma ile izleyen yılın Mart ayı itibarıyla uygulanan vergi indirimi satış miktarını bir önceki aya göre %36,23 oranında arttırmıştır. Ancak bu artış, kamyon pazarının satış trendinden kaynaklanmakta ve incelenen diğer yıllar ile karşılaştırıldığında düşük bir oranda artış

gerçekleştiği görülmektedir. Vergi indiriminin uygulandığı Mart-Haziran döneminde gerçekleşen satış miktarları bir önceki yılın aynı dönemine göre %47,15 oranında azalış göstermiştir. 2009/15081 sayılı Karar ile uygulamaya devam edilen vergi indirimi kapsamının daraltılması ve indirim oranının arttırılması nedeniyle kamyon talebini olumsuz yönde etkilemiştir. Vergi indiriminin son ayı olan Eylül ayında ise, kamyon satış miktarı vergi indirim dönemi içerisinde en yüksek satış miktarının gerçekleştiği ay olmuştur. Haziran- Eylül döneminde satış miktarları, bir önceki yılın aynı ayına göre %38,16 oranında azalma gerçekleşmiştir. İlgili yıl içerisinde vergi indiriminin uygulandığı Mart-Eylül döneminde gerçekleşen satış miktarları, bir önceki yılın aynı dönemi ile karşılaştırıldığında %44,06 oranında bir azalma gerçekleştiği görülmektedir. Bu dönem içerisinde aylarda satış miktarlarında pazar trendine uygun olarak yaşanan artışlar kamyon pazarındaki daralmanın derinleşmesini kısmen önlese de tamamen ortadan kaldıramamıştır.

2018 yılına gelindiğinde ise, yükselen korumacı politikalar, zorlaşan rekabet koşulları ve küresel ekonomilerde gözlemlenen yavaşlama eğilimi tüm sektörleri etkilediği gibi otomotiv sektörünü de ikinci çeyrek dönemden itibaren olumsuz yönde etkilemiştir. (OSD, 2018: 30) Bu nedenle ilk olarak 2018/132 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile otomobiller üzerinden alınan ÖTV oranlarına esas olan vergi matrahlarının alt ve üst limitleri değiştirilmiştir. Otomobil pazar payının artması amacıyla düzenlenen matrah düzenlemesi tek başına satışlar üzerinde net bir artışın ortaya çıkmasında yetersiz olması sebebiyle 2018/287 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 31/12/2018 tarihine kadar geçerli olmak üzere 87.03 G.T.İ.P numara kapsamındaki araçların vergi oranlarında indirim uygulanmasına karar verilmiştir. Aşağıdaki Şekil 8.’de vergi indiriminin uygulandığı dönemde gerçekleşen aylık satış miktarları yıllar itibariyle karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

**Şekil 8. Otomobil Satış Miktarları (2016-2019)**



**Kaynak:** Otomotiv Sanayii Derneği (OSD) verileri kullanılarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

2018/287 sayılı Karar, ilgili yılın Kasım ve Aralık aylarında uygulanmış ve bu aylarda gerçekleşen satış miktarları, vergi indiriminin geçerli olmadığı Eylül ayı ile karşılaştırıldığında sırasıyla %174,87 ve %261,96 oranında önemli bir artış gerçekleşmiştir. 2018 yılında otomobil satış miktarları bir önceki yıla göre %22,96 oranında azalış gerçekleşmiştir. Yılın son 2 ayında satış miktarlarında sıçrama yaratan vergi indirimi, uygulama süresinin kısa olması sebebiyle toplam otomobil pazarı üzerindeki etkisi sınırlı olsa da, pazardaki daralmayı kısmen önlemiştir.

Uygulanan vergi indirimi otomobil talebini ve dolayısıyla satış miktarlarında önemli bir artışa yol açtığından 2019/287 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile uygulama süresi 30/03/2019'a kadar uzatılmıştır. Vergi indiriminin satışlar üzerindeki olumlu etkisi, 2019 yılının ilk çeyreğinde etkisini kaybetmiş ve bir önceki yılın aynı dönemine göre %43,73 oranında azalış göstermiştir. Vergi indirimine rağmen otomobil pazarında meydana gelen daralmanın devam etmesi ve daralmanın derinleşeceği endişesiyle 2019/843 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile vergi indiriminin süresi 30/06/2019 tarihine kadar uzatılmıştır. Bu dönem içerisinde, özellikle Mart ayında satış miktarında bir önceki aya göre meydana gelen %101,25 oranındaki artış otomobil pazarının satış trendinden kaynaklanmaktadır. Ancak yine de, vergi indiriminin uygulandığı dönem içerisinde Mart ayında bir önceki aya göre artış oranı diğer yıllara göre daha yüksek bir oranda gerçekleştiği görülmektedir. Bu olumlu etki, diğer aylarda geçerliliğini yitirmiş ve Mart-Haziran dönemi içerisinde otomobil satış miktarları, bir önceki yılın aynı dönemine göre satış hacminde %44,88 oranında azalma göstermiştir. 2019 yılının ikinci çeyreğinde de vergi indiriminin satışlar üzerindeki etkisi sınırlı olmuş ve pazardaki daralmayı kısmen önleyebilmiştir.

#### 4. Ekonometrik Analiz

Bu bölümde kurulan bir ekonometrik model ile vergi teşviklerinin otomotiv satışlarına etkisi tahmin edilmeye çalışılmıştır. Analizde kullanılan oto satışları ile ilgili veriler, 1974 tarihinden günümüze kadar otomotiv sektörünün gelişimine yönelik faaliyet sürdüren ve her biri küresel pazar içerisinde yer alan 14 otomotiv üreticisinin bir araya gelmesiyle oluşturulmuş Otomotiv Sanayii Derneği'nden alınmıştır. Otomobil talebini etki edebileceğini düşündüğümüz, Sanayi üretim endeksi<sup>3</sup>, taşıt kredi oranları TCMB EVDS sisteminden, ortalama benzin fiyatları da yurtiçinde faaliyet gösteren bir akaryakıt dağıtımıcısının internet sitesinden alınmıştır. Zaman periyodu 2001-Ocak:2019-Aralık olup analizde teşvik uygulanan aylar ile teşvik döneminin 6 ay öncesi ve 6 ay sonrası analizde kullanılmıştır. Bunun amacı vergi teşviklerinin etkisini daha net ortaya koyabilmektir. Modelde kullanılan değişkenlere ait tanımlayıcı istatistikler Tablo 1'de verilmiştir.

<sup>3</sup> GSYH verisi aylık olmadığı için literatürde de sıklıkla kullanılan sanayi üretim endeksi kullanılmıştır.



**Tablo 1. Tanımlayıcı İstatistikler**

Değişken	Gözlem sayısı	Ortalama	Std.Sapma.	Min	Max
Otomobil	68	30614.26	14631.35	5486	70829
Hafif Ticari	68	13929.96	7087.066	2529	31745
Ağır Ticari	68	2371.485	1493.447	474	7338
Toplam Ticari	68	16301.49	8250.522	3044	35127
Teşvik	68	.471	.503	0	1
Sanayi üretim endeksi	68	84.193	27.925	49.916	128.882
Kredi faiz oranı	68	24.971	8.522	12.727	50.023
Benzin fiyatları	68	4.964	1.662	2.843	6.995

Kurulan ekonometrik model şu şekildedir:

$$Y_t = \alpha + \beta_t + T_t + X_t + \epsilon_t \quad (1)$$

Burada,  $Y_t$ ,  $t$  dönemindeki ilgili otomotiv satışlarını,  $\beta_t$ , trend değişkenini,  $T_t$ , teşvik kukla değişkenini,  $X_t$  iktisadi kontrol değişkenleri,  $\epsilon_t$  ise hata terimini göstermektedir. Öncelikle kontrol değişkenleri modele dahil edilmemiş modelin En Küçük Kareler (EKK) yöntemi ile tahmin sonuçları Tablo 2.’de verilmiştir.

**Tablo 2. Vergi Teşviklerinin Otomotiv Satışları Üzerindeki Etkisi**

Değişkenler	(1) Otomobil	(2) Hafif Ticari Araç	(3) Ağır Ticari Araç	(4) Toplam Ticari Araç
<b>Teşvik</b>	9,198*** (3,413)	3,090** (1,543)	725.5*** (262.1)	3,815** (1,722)
<b>Trend</b>	60.91* (30.96)	-51.83*** (14.00)	-16.98*** (2.377)	-68.82*** (15.62)
<b>Sabit</b>	20,456*** (3,967)	17,436*** (1,794)	3,655*** (304.6)	21,092*** (2,002)
<b>Gözlem sayısı</b>	68	68	68	68
<b>R-squared</b>	0.129	0.241	0.507	0.303

Parantez içindeki sayılar standart hataları göstermektedir. İstatistiki anlamlılık düzeyleri \*\*\* p<0.01, \*\* p<0.05, \* p<0.1

Tablo 2, kurulan ekonometrik modelin En Küçük Kareler (EKK) yöntemi ile tahmin sonuçlarını göstermektedir. Teşvik değişkeni kukla değişken olup vergisel teşviklerin uygulandığı aylar için 1, diğer aylar için 0 değerini almaktadır. İktisadi zaman

serisi verilerinin temel özelliklerinden biri kendi yakın tarihleri ile kuvvetli ilişkili olduğudur. Bu durum iktisadi değişkenlerin bir trende (genel eğilim) sahip olduğunu göstermektedir (Çil, 2010: 14). Bu nedenle modele trend değişkeni eklenmiş ve bağımsız değişken üzerinde var olan trend etkisinin arındırılması amaçlanmıştır. Tahmin sonuçlarına göre, teşvik değişkeninin işareti pozitif ve istatistiki olarak tüm araçlar için anlamlıdır. Vergisel teşviklerin uygulandığı dönemlerde otomobil satışları, teşvik uygulanmayan dönemlere göre ortalama 9.198 adet yüksek gerçeklemiştir. Benzer şekilde, hafif ticari araç ve ağır ticari araç satışları da vergi teşviklerinin uygulandığı dönemlerde kendinden önceki 6 ay ve sonraki 6 aylık satışlara göre ortalama 3.090 artarken, ağır ticari araç satışları 725 adet artmıştır. Toplam ticari araç satışlarına bakıldığında ise vergi teşviklerinin olduğu dönemlerde satışlar ortalama 3.815 adet yüksek olduğu tespit edilmiştir. Tanımlayıcı istatistiklerde söz konusu değişkenlerin ortalamalarına bakıldığında, teşviklerin satışlara etkisi yaklaşık %20-%30 artış şeklinde olduğu ifade edilebilir.

**Tablo 3. Vergi Teşviklerinin Otomotiv Satışları Üzerindeki Etkisi  
(Kontrol değişkenler eklenmiş)**

Değişkenler	(1)	(2)	(3)	(4)
	Otomobil	Hafif Ticari Araç	Ağır Ticari Araç	Toplam Ticari Araç
Teşvik	11,292** (4,576)	4,591** (1,988)	113.3 (156.1)	4,704** (2,108)
Trend	-252.4 (368.3)	-200.6* (114.7)	-15.85 (12.13)	-216.4* (124.5)
Sanayi Üretim Endeksi	808.6*** (234.1)	275.6*** (70.22)	35.89*** (9.233)	311.5*** (77.34)
Kredi Faiz Oranı	-1,477*** (468.3)	-554.2*** (191.9)	-24.94 (19.28)	-579.2*** (207.8)
Benzin Fiyatı	-2,691 (7,669)	-896.3 (2,534)	-334.7 (265.4)	-1,231 (2,767)
Sabit	34,776* (17,337)	29,118*** (6,103)	2,555*** (556.8)	31,673*** (6,558)
Gözlem sayısı	68	68	68	68
R-squared	0.462	0.493	0.493	0.498

Tablo 3, (1) nolu denklemin kontrol değişkenlerin dahil edilmesiyle tahmin edilmiş sonuçları göstermektedir. Kontrol değişkenler dahil edildiğinde, otomobil, hafif ticari araç ve toplam ticari araç için teşvik değişkeninin etkisinin halen devam ettiği, katsayısının büyüklüğünün arttığı görülmektedir (Örneğin otomobil satışları için 11,292>9198). (3) nolu sütunda belirtildiği üzere vergisel teşvikler ağır ticari araç

satışlarını etkilememektedir. Kontrol değişkenlerin otomotiv satışları üzerindeki etkisine baktığımızda teori ile paralel sonuçları görülmektedir. Sanayi üretim endeksi değişkeninin katsayısı pozitif ve istatistiki olarak anlamlıdır. Otomotiv satışlarının temel belirleyicilerinden birinin milli gelir (sanayi üretim endeksi) olduğu Tablo 3’teki sonuçlarından anlaşılmaktadır. Kredi faiz oranları değişkeninin işareti negatif ve ağır ticari araçlar hariç istatistiki olarak anlamlıdır. Buna göre kredi faiz oranları ile otomotiv satışları arasında olumsuz bir ilişki mevcuttur. Motorlu araçların tamamlayıcısı olan benzin fiyatları ile otomotiv satışları arasında bir ilişki bulunmamıştır.

## 5. Sonuç

Gelişmekte olan ülkelerde, vergi politikaları ithal mallara olan talebin azaltılması ve dolayısıyla ödemeler dengesinin sağlanması amacıyla vergi oranları yüksek oranlarda uygulanmaktadır. Ancak ekonomide yaşanan veya beklenen bir olumsuz durumun sektörler üzerinde yarattığı etkiyi ortadan kaldırmak için kamu müdahalesini zorunlu kılmakta ve bir maliye politikası aracı olarak vergi teşvik politikalarına başvurulmaktadır. Otomotiv sektörüne sağlanan vergi teşviklerinden biri olan hurda teşviki, geçmişten günümüze kadar farklı içerik ve kapsamlarda uygulanmıştır. Teşvikin uygulandığı her dönemde trafikten kaydı silinen araçlar içerisinde yer alan hurdaya ayrılan araç sayısında ciddi bir artışa yol açmıştır. Özellikle yeni bir araç alımında ÖTV indiriminin sağlandığı teşvik dönemlerinde, hurdaya ayrılan araç sayısı diğer hurda teşvik uygulamalarına göre %100’ün üzerinde ciddi bir artışa neden olduğu görülmektedir. Otomotiv pazarında satış miktarlarının artmasına katkı sağlayan bu durum, çarpan etkisiyle hem diğer sektörleri etkileyerek ekonomik canlanma yaratacak hem de devletin yeni araç satışı sebebiyle vergi gelirleri artacaktır. Bunların yanı sıra, otomotiv sektöründe yer alan parça ve aksesuarların ekonomik bir değerinin olması ve geri dönüştürülebilir nitelikte olmasından dolayı da hurda teşvikinin yasal düzenlemelerle kalıcı hale gelmesi son derece önemlidir.

Motorlu araç satış fiyatları içerisinde önemli bir vergi olan ÖTV oranlarında yapılan indirim, tüketicilerin yeni veya ertelenmiş motorlu araç taleplerini canlandırma amacıyla uygulanmaktadır. Ancak bir motorlu aracın talebi, fiyat dışındaki diğer ekonomik değişkenler tarafından da doğrudan veya dolaylı olarak etkilenmektedir. Bu durum ise, vergi indiriminin uygulandığı yıllara bakıldığında aynı araç türlerinde farklı sonuçlar elde edilmesine neden olmaktadır. Örneğin; G.T.İ.P 87.03 kategorisinde yer alan bir otomobil hem tüketiciler tarafından daha fazla tercih edilen bir motorlu araç olması hem de ÖTV’nin satış fiyatı içerisinde önemli bir ağırlığı olması nedeniyle talebi fiyattaki değişimlere karşı daha duyarlıdır. Ancak sadece vergi indirimi otomobil talebini belirleyen tek değişken olmadığından 2003-2004 ile 2009 yılları ile 2019 yılında uygulama sonuçları farklı olmaktadır. Bunun yanı sıra, bazı araç türlerinden olan G.T.İ.P 87.02 kapsamında yer alan otobüs ve 87.04 kategorisinde ağır ticari araç kapsamında yer alan kamyon talebi de ekonomideki durum veya beklentilerin iyimser olması vergi indirimi olmaksızın satışları arttırmada tek başına yeterlidir. Bunun sebebi, bu kategorilerde yer alan araçların bireysel tüketim amacıyla tercih edilmemesinden

kaynaklanmaktadır. Ayrıca bu araçlara uygulanan ÖTV oranları, otomobile uygulanan oranlardan daha düşüktür ve bu nedenle fiyattaki değişimlere karşı ani talep artışları yaşanmamaktadır. Bu durum, ekonometrik analizde de net olarak görülmektedir. Vergi teşvikinin geçerli olduğu her dönemde, hafif ticari araç kapsamında olan binek otomobilin talebinde, diğer motorlu araçlara göre daha fazla artış yaşanmıştır. Ağır ticari araç kapsamındaki kamyon talebini fiyat unsuru dışında diğer ekonomik değişkenler de etkilediğinden teşvikler ağır ticari araç satışlarını etkilememektedir. Vergi indirim kapsamında yer alan tüm araç tipleri, teşvikinin uygulandığı dönemlerde satış miktarlarındaki artış oranları birbirinden farklı olsa da vergi teşviklerinin satışlar üzerinde etkili olduğu görülmüştür.

Araştırmamızın sonuçları, ÖTV ve KDV oranlarında yapılan indirimin satışlar üzerinde etkili olduğu sonucuna ulaşan Buhur (2013) ve Tabar ve Tokatlıoğlu (2018) ile uyumludur. Ayrıca kredi faiz oranlarının düşük olmasının kredi hacmini artıracığı ve bu nedenle otomotiv satışlarını olumlu etkileyeceğini gösteren Eken ve Çiçek (2009) de benzer sonuçlar bulmuşlardır. Son olarak çalışmamızda benzin fiyatlarının tüm araç tiplerinin satışlarına bir etkisi bulunmamıştır. Vergi indirimleri uygulanırken araç tiplerinin göz önünde bulundurulması ve politika yapıcılarının bu hususu dikkat etmeleri vergi indirimlerinin ve maliye politikasının etkinliği açısından önem arz etmektedir.

**Etik Kurul Onayı:** Etik kurul belgesi gerektiren bir çalışma değildir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Yazar Katkıları:**

İlknur Korkmaz Aras <sup>ii</sup> - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 50.

Yasin Acar <sup>iii</sup> - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Yöntem, Veri Analizi ve Tartışma, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 50.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

## Kaynakça

Abu-Eisheh, Sameer ve Mannering Fred L. (2002). "Forecasting Automobile Demand For Economies in Transition: A Dynamic Simultaneous-Equation System Approach", *Transportation Planning And Technology*, 25(4), 311-331.

Albayrak, Özlem (2011). "Finansal Krizde Uygulanan Vergi Politikalarının Gelir Dağılımına Etkileri: 2004-2009", *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 66(2), 1-34.

Alper, C. E., & Mumcu-Serdar, A. (2000). *Türkiye'de otomobil talebinin tahmini*. Ekonomi ve Ekonometri Merkezi, Boğaziçi Üniversitesi.

- Buhur, Sami (2017). “ÖTV ve KDV İndirimlerinin Girişimcilerin Satışları Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği”, *8.Uluslararası Girişimcilik Kongresi*, 922-929.
- Chen, J., Esteban, S., & Shum, M. (2010). “Do Sales Tax Credits Stimulate The Automobile Market?”, *International Journal of Industrial Organization*, 28(4), 397-402.
- Çil, N. (2010). *Ekonometri Ortak Ders Kitabı*, İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi.
- Eken, M. H., & Çiçek, M. (2009). “Türkiye’de Otomotiv Sektöründeki Ürünlerin Kredilerle Finansmanının Satışlara Etkisi”, *Maliye ve Finans Yazıları*, 1(84), 61-77.
- Gülççek, Ayşe (2013). “Türkiye’de Otomotiv Sektörü, Vergi Gelirlerine Etkisi ve Vergisel Sorunlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 300, 21-26.
- Otomotiv Sanayiciler Derneği (2018). *Aylık Otomotiv Sektörü Değerlendirme Raporları*, [http://www.osd.org.tr/sites/1/upload/files/2018-12\\_OSD\\_Aylik\\_Degerlendirme\\_Raporu-5391.pdf](http://www.osd.org.tr/sites/1/upload/files/2018-12_OSD_Aylik_Degerlendirme_Raporu-5391.pdf), (09.05.2019).
- Önder, Kübra ve Şahin, Muhammet (2018). “Özel Tüketim Vergisi Artışlarının Hanehalkının Binek Otomobil Talebi Üzerine Etkisi: Panel Eşbütünleşme Analizi”, *Maliye Dergisi*, Sayı:174, Ocak-Haziran, 337-359.
- Pişkin, Sercan (2017). Belirsizlik ve Bilinmezlik: Yeni ÖTV Düzenlemesinin Otomotiv Sektörüne Etkileri, [https://taysad.org.tr/Uploads/BilgiBankasi/06-02-2017-09-58-170206-Yeni\\_OTV\\_Duzenlemesinin\\_Otomotiv\\_Sektorune\\_Etkileri\\_TSKB-2207.pdf](https://taysad.org.tr/Uploads/BilgiBankasi/06-02-2017-09-58-170206-Yeni_OTV_Duzenlemesinin_Otomotiv_Sektorune_Etkileri_TSKB-2207.pdf), (8.04.2020).
- Şanver, Cahit, Ayas Işıl ve Topalfakıoğlu Nihayet Mehtap (2017). “Mükelleflerin Özel Tüketim Vergisinde Yapılan Değişikliklere Tepkileri”, *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(4), 214-231.
- T.C Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı (2014). *Ulusal Geri Dönüşüm Stratejisi ve Eylem Planı 2014-2017*, <https://webdosya.csb.gov.tr/db/ugds/ustmenu/ustmenu615.pdf>, (13.06.2019)
- T.C Resmi Gazete (2003). *Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, 31 Temmuz 2003, Sayı: 25197.
- T.C. Resmi Gazete (2009). *15081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı*, 16 Haziran 2009, Sayı:27260 (Mükerrer).
- T.C. Resmi Gazete (2009). *14802 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı*, 16 Mart 2009, Sayı:27171.
- T.C. Resmi Gazete (2010). *Bir Kısım Motorlu Kara Taşıtlarının Piyasadan Çekilmesine İlişkin Tebliğ*, 4 Kasım 2010, Sayı:27749
- T.C. Resmi Gazete (2012). *Bir Kısım Motorlu Kara Taşıtlarının Piyasadan Çekilmesine İlişkin Tebliğ*, 17 Aralık 2012, Sayı:28470.
- T.C. Resmi Gazete (2012). *Motorlu Araçlar Genel Tebliği (Seri No:41)*, 04 Ağustos 2012, Sayı:28374.
- T.C. Resmi Gazete (2017). *Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:48)*, 20 Temmuz 2017, Sayı:30136.
- T.C. Resmi Gazete (2018). *287 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı*, 31 Ekim 2018, Sayı:30581.

- T.C. Resmi Gazete (2018). *7 Cumhurbaşkanlığı Kararı/4760 ÖTV 2 sayılı listede yer alan bazı malların özel tüketim vergisi oranlarına esas özel tüketim vergisi matrahlarının yeniden tespiti hakkındaki karar (Karar Sayısı:132)*, 20 Eylül 2018, Sayı: 30545.
- T.C. Resmi Gazete (2018). *7103 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanunu*, 11 Haziran 2018, Sayı:60448.
- T.C. Resmi Gazete (2019). *1013 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı*, 30 Nisan 2019, Sayı:30761.
- T.C. Resmi Gazete (2019). *1148 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı*, 15 Haziran 2019, Sayı:30802.
- T.C. Resmi Gazete (2019). *843 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı*, 21 Mart 2019, Sayı:30721.
- Tabar, Çağlayan ve Tokatlıoğlu, Mircan (2018). “Küresel Ekonomik Kriz Dönemlerinde Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi”, *International Journal of Public Finance*, 3(1), 27-46.
- Tanaka, S. (2020). “When Tax Incentives Drive Illicit Behavior: The Manipulation of Fuel Economy in The Automobile Industry”, *Journal of Environmental Economics and Management*, 104, 102367.
- Yoo, S., & Yoshida, Y. (2019). “Consumer Preferences and Financial Incentives in The Japanese Automobile Industry”, *Transport Policy*, 81, 220-229.



## Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Fiillerine Uygulanacak Cezaların Ölçülülük ve Non Bis İn İdem İlkeleri Açısından İncelenmesi\*

Vakkas Yurtlu<sup>1</sup>

Burçin Bozdoğanoglu<sup>2</sup>

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

### MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 23.01.2022

Düzeltilme : 12.05.2022

Kabul : 30.05.2022

Yayın : 29.06.2022

iThenticate benzerlik oranı: %10

### JEL Kodu:

K34, K14, K10

### Anahtar Kelimeler:

Ölçülülük İlkesi, Non Bis İn İdem İlkesi, Birleşme Hükümleri, Cezaların Caydırıcılığı

### Ö Z

Toplumsal düzenin ve hukuk düzeninin sağlanması açısından devletler, bireylerin hukuka aykırı davranışlarının önüne geçmek için bazı tedbirler almaktadır. Bu tedbirler failin hukuka aykırı şekilde gerçekleştirmiş olduğu eylemleri karşılığında uygulanan yaptırımlardan oluşmaktadır. Yine devletler ülkedeki vergisel düzeninin sağlanması bakımından, bu düzene aykırı davranışlara neden olan bireyleri yaptırımlarla cezalandırmaktadır. Söz konusu yaptırımlar da vergi kabahatleri ve vergi suçları olmak üzere ikili bir sınıflandırma ile ifade edilmektedir. Doktrinde yaptırımların uygulanması hususunda tartışmaya neden olan önemli konulardan birisi de; tek fiil ile vergi kaçakçılığı suçu ve vergi ziyayı kabahati yaratılması sonucu uygulanacak olan hürriyeti bağlayıcı ceza ile üç kat vergi ziyayı cezasının birleşemeyeceği ve bu iki yaptırım türünün ayrı ayrı uygulanmasıdır.

Çalışmada literatür tarama yöntemi kullanılmış olup, vergi kaçakçılığı fiiline uygulanacak hapis cezasının ölçülülük ilkesi bağlamında değerlendirilmesi yapılmış ve hürriyeti bağlayıcı cezaya ek olarak vergi kaybının da meydana geldiği durumlarda uygulanacak olan üç kat vergi ziyayı cezası non bis in idem ilkesi kapsamında incelenerek konuya ilişkin önerilerde bulunulmuştur.

**Citation:** Yurtlu, V. & Bozdoğanoglu, B. (2022). "Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Fiillerine Uygulanacak Cezaların Ölçülülük ve Non Bis İn İdem İlkeleri Açısından İncelenmesi", *International Journal of Public Finance*, 7(1), 73-92. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1061869>

\* Bu çalışma Prof. Dr. Burçin Bozdoğanoglu danışmanlığında Vakkas Yurtlu tarafından hazırlanan ve 21.12.2021 tarihinde savunulan "Vergi Kaçakçılığı Fiili ve Cezalarının Ölçülülük ve Non Bis İn İdem İlkeleri Çerçevesinde İncelenmesi" isimli yüksek lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

<sup>1</sup> Master, Bandırma Onyedil Eylül University, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7719-610X>, vakkasyurtlu@hotmail.com

<sup>2</sup> Prof. PhD., Bandırma Onyedil Eylül University, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9337-2895>, burcindogan@gmail.com

## An Investigation of the Penalties to be Applied to Smuggling Acts in Tax Criminal Law in Terms of Proportionality and Non Bis In Idem Principles

### ARTICLE INFO

Submitted : 23.01.2022  
Revised : 12.05.2022  
Accepted : 30.05.2022  
Available : 29.06.2022

iThenticate similarity  
score: 10%

### JEL Codes:

K34, K14, K10

### Keywords:

Principle of  
Proportionality,  
Principle of Non Bis In  
Idem, Merger  
Provisions, Deterrence  
of Penalties

### ABSTRACT

In terms of ensuring social order and legal order, states take some measures to prevent the unlawful behavior of individuals. These measures consist of sanctions applied in return for the actions of the perpetrator unlawfully. Again, in terms of ensuring the taxation order in the country, the states punish individuals who cause acts contrary to this order with sanctions. The sanctions in question are expressed in a dual classification as tax misdemeanors and tax crimes. One of the important issues that cause debate is the implementation of sanctions in the doctrine; It is the case that the penalty that binds freedom to be applied as a result of creating a tax evasion crime and tax loss misdemeanor with a single act cannot be combined with a triple tax loss penalty and these two types of sanctions are applied separately.

In the study, the literature review method was used, the prison sentence to be applied to the act of tax evasion was evaluated in the context of the principle of proportionality, and the three-fold tax loss penalty to be applied in cases where tax loss occurs in addition to the freedom-binding penalty was examined within the scope of the non-bis in idem principle and suggestions were made on the subject.

## 1. Giriş

Toplumda, yaptırımla sonuçlanan bazı haksız davranışlar hor görme, ayıplanma ve dışlanma şeklinde gerçekleşmekteyken bazıları ise kanunların bizzat öngörmüş olduğu yaptırımlardan meydana gelmektedir. Bu yaptırımların uygulanmasındaki asıl amaç failin suç işleme niyetini minimum seviyelere indirerek ıslah edilmesini sağlamaktır. Kanunlara aykırı hareketlere uygulanacak yaptırımların incelendiği önemli alanlardan birisi de çalışmanın konusunu oluşturan vergi ceza hukukudur.

Vergi Ceza Hukukunda yıllardır tartışma konusu yapılmış olan hususlardan biri, vergi kaçakçılığı fiilinin vergi ziyayı kabahatine sebebiyet verilerek işlenmesi sonucu hürriyeti bağlayıcı ceza ile üç kat vergi ziyayı cezasının birlikte uygulanmasıdır. Bu hususun çalışmaya konu edilmesindeki amaç, vergi kaçakçılığı fiili sonucunda uygulanacak olan her iki cezalandırma türünün Anayasa'nın 13. maddesinde ifade edilen ölçülülük ve AİHS'nin Ek 7 Nolu Protokolü'nün 4. maddesinde yer alan non bis in idem ilkelerine uygunluğunun tespit edilerek iç hukuktaki mevcut düzenlemenin değerlendirilmesidir. Çalışma, vergi kaçakçılığı fiili sonucu kanunda öngörülen cezaların uygulamada etkinliğinin artırılması ve failin suç işleme niyeti üzerinde baskı kurularak, suçun işleme kararının minimum seviyelere indirilmesi bakımından önem arz ettiği düşünülmektedir.

Literatür tarama yöntemi kullanılmış olan bu çalışmada öncelikle, ölçülülük ilkesi ile non bis in idem ilkesinin genel olarak ne ifade ettiği, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) kararları dikkate alınarak non bis in idem ilkesinin kapsamının,



sınırının ve bu ilkenin denetiminde kullanılan kriterlerin neler olduğuna yer verilmiştir. Çalışmanın izleyen bölümünde ise, vergi kaçakçılığı fiiline uygulanan hem hürriyeti bağlayıcı cezaların hem de üç kat vergi ziyai cezasının ölçülülük ve non bis in idem ilkeleri açısından incelenerek yaşanan sorunların değerlendirilmesi yapılmıştır.

## 2. Ölçülülük İlkesi

### 2.1. İlkenin Tanımı ve Hukuki Niteliği

Ölçülülük kelimesi, Türk Dil Kurumu (TDK) tarafından “*Ölçülü, dengeli olma durumu, ılım, itidal*” şeklinde tanımlanmaktadır (www.tdk.gov.tr). İlke, literatürde İngilizce “*proportion*” “*proportionality*” terimlerinin Türkçe karşılığı şeklinde ifade edilmektedir (Saygın, 2017: 66). Hukuk normunda ölçülülük ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması gereğinin doğmuş olduğu durumlarda, kullanılacak sınırlandırma aracının amaca ulaşmada elverişli, gerekli ve amaç ile araç arasında bir orantının olmasını ifade eden anayasal bir ilkedir (Zabunoğlu, 2017: 2643). Tanımdan da anlaşılacağı üzere ölçülülük ilkesi “*elverişlilik*”, “*gereklilik*” ve “*orantılılık (dar anlamda ölçülülük ilkesi)*” unsurlarından oluşmaktadır.

İlkenin sıklıkla uygulanmış olduğu alan, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması esnasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların incelenerek, bu uyuşmazlıkların giderilmesi veya minimum düzeye indirilmesi noktasıdır. Hukukun üstünlüğünün geçerli olduğu bir toplumda, kanun koyucunun temel hak ve özgürlükleri sınırlandırmak için başvurmuş olduğu müdahalenin ölçülü bir şekilde yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda, ölçülülük ilkesi hakkın özünden ya da demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olmama noktasından önceki sınırlama alanının kontrolünü sağlamaktadır. Ölçülülük ilkesi, sınırlama ile hedeflenen amaca erişmek için hak ve özgürlüklere hangi ölçüde sınırlama getirilmesinin yeterli olacağını belirleyen ilke olarak ifade edilmektedir (Metin, 2017: 4).

Danıştay 12. Dairesi, 23.02.2017 tarih ve E. 2016/8855, K. 2017/461 Sayılı Kararında ölçülülük ilkesi ile ilgili olarak, “*Eylem ile yaptırım arasında bulunması gereken adil denge, ölçülülük ilkesi olarak adlandırılmakta ...*” şeklinde açıklamada bulunarak ilkenin önemine işaret etmektedir. Ölçülülük ilkesinin modern anlamda ilk bulgularına Prusya Yüksek İdare Mahkemesi’nin 1882 yılında vermiş olduğu bir kararında rastlanmaktadır. Mahkeme bu kararında kolluk kuvvetlerinin idari tedbir uygulamasını gerekli bulmuş ancak bu tedbirin amaçlanan sınırı açmış olduğu gerekçesiyle ölçülü olmadığı yönde karar vermiştir (Uçar & Yereli, 2019a: 206). İlk kez Almanya’da uygulanmaya başlanan ölçülülük ilkesi Fransa, Hollanda ve AB’ye üye diğer ülkeler olmak üzere kısa sürede bütün ülkeler tarafından uygulanmaya başlanarak hukukun temel ilkeleri arasında yerini almıştır (Oğurlu, 2001: 488).

Türk Hukuk’unda ise ölçülülük ilkesi, 2001 yılında Anayasa’da yapılan değişiklik ile T.C. Anayasası’nın “*Temel Hak ve Ödevler*” başlığının 13. maddesine eklenerek hukuki bir statü kazanmıştır. Bu maddede ilkeye ilişkin olarak “*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlandırılabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve*

*ruhuna, demokratik toplum düzenin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz”* ifadelerine yer verilerek ilkeye anayasal bir statü kazandırılmıştır (Uçar & Yereli, 2019b: 578).

İlke, sınırlandırma aracı ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin kurulmasını ifade ettiğinden ceza hukuku alanını önemli ölçüde ilgilendirmektedir. Öte yandan temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması konusunda ortaya çıkan uyumsuzlukların çözüldüğü anayasa yargısının nihai karara bağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır (Oğurlu, 2001: 487).

İlkenin hukuki niteliğinin tespiti konusunda doktrinde birden çok görüş olmasına rağmen kabul edilen genel görüş ilkenin kaynağının hukuk devleti ilkesi olduğu yönündedir. Hukuk devleti ilkesi, ilkenin geçerliliğini ve niteliğini açıklayan pozitif temel olarak ifade edilmektedir (Oğurlu, 2001: 491). AYM, 17.01.2013 tarih ve E. 2012/80, K. 2013/16 Sayılı Kararında “...hukuk devleti ilkesinin bir gereği ve ceza hukukunun temel prensiplerinden olan ölçülülük ilkesiyle bağlıdır” şeklinde açıklamada bulunarak ölçülülük ilkesinin kaynağının hukuk devleti ilkesi olduğuna işaret etmektedir. Bununla birlikte Danıştay da ölçülülük ilkesinin hukuki dayanağının hukuk devleti ilkesi olduğu yönünde hem fikirdir<sup>3</sup>.

İlkenin hukuki dayanağının tespiti hususunda yer alan bir diğer görüş ise ölçülülük ilkesinin “temel hak ve hürriyetlerin özü” kavramının sonucu olarak ortaya çıktığıdır. Bu noktada ölçülülük ilkesi ile temel hak ve hürriyetlerin özü kavramı arasındaki ilişki konusunda Anayasa Mahkemesi’nin “Aralarında sıkı bir ilişki bulunan”, “temel hak ve hürriyetlerin özü”, “demokratik toplum düzeninin gerekleri” ve “ölçülülük ilkesi” kavramları bir bütünün parçaları olup, “demokratik bir hukuk devleti”nin özgürlükler rejiminde gözetilmesi gereken temel ölçütleri oluşturmaktadır.”<sup>4</sup> şeklindeki tespiti çerçevesinde bu üç ölçütün ortak özelliğinin, temel hak ve özgürlüklerin ancak kamu yararının zorunlu kıldığı hallerde sınırlanması gerektiğini ifade etmek mümkündür (Metin, 2017: 4). Bu sebeple anayasal güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerin özüne müdahalede bulunacak yollara başvurulması, ölçülülük ilkesinin uygulanma amacından sapılmasına ve ilkeye olan güvenin sarsılmasına neden olmaktadır.

## 2.2. Ölçülülük İlkesinin Unsurları

### 2.2.1. Elverişlilik Unsuru

Elverişlilik, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında kullanılacak olan aracın amaca ulaşmadaki etkinliğini ifade etmektedir. AYM, 18.10.2007 tarih ve E. 2007/4, K. 2007/81 Sayılı Kararında elverişlilik ile ilgili olarak “Sınırlayıcı önlem ile sınırlama amacı arasındaki ilişkinin denetiminde, yasal önlemin sınırlama amacına

<sup>3</sup> Danıştay 12. Daire, E. 2016/8855, K. 2017/461, 23.02.2017: “Disipline konu eylemler ile yaptırımlar arasında adil bir dengenin gözetilmesi de hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir.”

<sup>4</sup> AYM, E. 2016/165, K. 2017/76, 15.03.2017. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/04/20170413-7.pdf>.

*ulaşmaya elverişli olup olmadığını saptamaya yönelik...*” şeklinde açıklamada bulunmuştur.

Elverişlilik unsurunun sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için kanun koyucunun temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması hususunda elverişlilik tespitinin hangi ölçütlere göre yapılması gerektiğini açık bir şekilde belirtmesi gerekmektedir. Elverişlilik unsurunda dikkat edilmesi gereken önemli kıstas, kullanılacak olan aracın amaca ulaşmada tamamen yetersiz bir özellikte olup olmadığının önceden tespit edilmesidir. Sınırlama aracının amaca ulaşmada yetersiz, etkisiz olması veya toplum üzerinde büyük bir yük oluşturması elverişlilik unsurunun başarıyla uygulanmamasına ve bunun sonucunda ölçülülük ilkesine aykırı bir durumun ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Karakoç, 2013: 1281). Araç amaca ulaşmada kısmen yeterli olsa bile elverişlilik unsuru sağlanmış olmaktadır. Nitekim Almanya Anayasa Mahkemesi (AAM) sınırlama aracının amaca ulaşmada elverişli olarak değerlendirilebilmesi için temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında kullanılan bu aracın amaca ulaşmada bir katkısının olması gerektiği düşüncesindedir (Uçar & Yereli, 2019a: 208).

### **2.2.2. Gereklilik (Zorunluluk) Unsuru**

Gereklilik unsuru, amaca ulaşmada kullanılacak birden çok sınırlama araçları içerisinde temel hak ve özgürlüklere en az müdahale eden yumuşak nitelikteki aracın seçilmesini ifade etmektedir (Taylor, 2015: 143). Gereklilik unsurunun tespiti yapılmadan önce sınırlandırmada kullanılacak olan aracın halihazırda bulunuyor olması gerekmektedir. Amaca ulaşmada hâlihazırda birden çok aracın varlığı söz konusu ise, temel hak ve özgürlüklere en az müdahalede bulunan aracın seçilmesi gerekmektedir. Gereklilik unsuru, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması hususunda bireye en az yükümlülük getiren aracın seçilmesiyle tamamlanmaktadır.

Ölçülülük ilkesi denetiminde gereklilik ve elverişlilik unsurları birlikte değerlendirilmektedir. İlk olarak amaca ulaşmak için elverişli araçlar tespit edilmekte, daha sonra elverişli araçlar arasından amaca ulaşmada en gerekli ve temel hak ve özgürlüklere en yumuşak müdahalede bulunan araç seçilmektedir. AAM gereklilik unsuru ile ilgili olarak *“Olası bir tehlikeyi bertaraf etmek maksadıyla kanun koyucunun yumuşak önleme araçlarına başvurmaksızın genel yasaklama yoluna gitmesi ölçülülük ilkesinin ihlali olarak değerlendirilmiştir”* şeklinde açıklamada bulunmuştur (Serozan, 1970: 244).

### **2.2.3. Orantılılık (Dar Anlamda Ölçülülük) Unsuru**

Orantılılık, bazı kaynaklarda *“oranlılık”* olarak ifade edilmektedirken, Alman Hukukunda *“dar anlamda ölçülülük”* veya *“katlanılabilirlik”* olarak tanımlanmaktadır (Metin & Dinler, 2012: 109). Orantılılık unsuru, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında kullanılan araç ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin kurulmasını ve bu dengenin korunmasını ifade etmektedir. AYM, 23.06.1989 tarih ve E. 1988/50, K. 1989/27 Sayılı Kararında orantılılık ile ilgili olarak *“Güdülen amaç ve bu amaca ulaşmada kullanılacak aracın, ölçüsüz bir oranı içerip içermediğinin ve*

*bireye getirilen yükümlülüklerin ölçülü olup olmadığı...*” şeklinde açıklamada bulunmuştur.

Sınırlamada kullanılacak olan aracın elverişli olması ve amaca ulaşma konusundaki gerekliliği tespit edildikten sonra son olarak araç ile amaç arasındaki ilişkinin sağlanması orantılılık unsurunun bir gereğidir. Herhangi bir önem atfetmeyen amaç uğruna toplum üzerinde baskı oluşturulması ve katlanılmaz yük getirilmesi orantılılık unsuruna aykırılık teşkil etmektedir. Orantılılık, ölçülülük ilkesinin önemli önemli aşamalarından birini oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu unsur, ölçülülük ilkesi ile adalet ilkesi arasında bir köprü vazifesi görerek ölçülülük ilkesinin daha adil ve eşit bir şekilde uygulanmasına hizmet etmektedir (Uçar, 2018: 109).

### 2.3. AYM ve AİHM’in Ölçülülük İlkesi Yorumu

Ölçülülük ilkesi anayasada açıkça düzenlenmemiş olmasına rağmen AYM’nin vermiş olduğu kararlar dikkate alındığında ölçülülük ilkesine dair bulgulara rastlamak mümkündür (Metin & Dinler, 2012: 213). 2001 anayasa değişikliği öncesinde AYM, kararlarında ölçülülük denetimini ilkenin bütün unsurlarına yer vererek ya da birkaç unsuruna yer vererek yapmıştır. AYM’nin ölçülülük ilkesine dair ilk değerlendirmesine 1961 yılında vermiş olduğu bir kararında rastlanmaktadır. Mahkeme bu kararında büyükbaş hayvan hırsızlığı suçu işleyenlere diğer hırsızlık suçu işleyenlere nazaran üç misli ceza verilmesini Anayasa’ya aykırı bulmamıştır. Mahkeme burada orantılılık unsuru yerine cezanın adalet ilkesi bakımından değerlendirilmesini yapmıştır (Metin & Dinler, 2012: 46).

Ölçülülük ilkesi, AİHS’de açıkça düzenlenmemiş olmasına rağmen, AİHM’nin kararlarında bu ilkenin denetiminin sıkı bir şekilde yapıldığı görülmektedir. AİHM, 06.07.2006 tarih ve 59405/00 numaralı Erbakan Türkiye Davasında, yerel seçim öncesi miting yapmak üzere Bingöl’e giden siyasi parti başkanının miting sırasında yapmış olduğu konuşmanın içeriğinden dolayı, parti başkanı hakkında bir yıl hapis cezası ve 220.000 TL adli para cezası uygulanmıştır. Bu cezaların yanı sıra failin fikir ve düşünce özgürlüğü ve siyasi birtakım hakları kısıtlanmıştır. Bunun üzerine fail AİHM’e başvurmuş ve mahkeme ülkenin tanınmış siyasetçisine hapis cezası, adli para cezası ve diğer tedbirlerin uygulanmasının bu siyasetçi üzerinde büyük bir yük oluşturacağı gerekçesiyle amaç ile araç arasındaki dengenin bozulduğu yönünde karar vermiştir.

AİHM, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması hususunda alınacak tedbirlerin ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil etmemesi yönünde görüşler ileri sürmektedir. Mahkeme ölçülülük denetimi esnasında birtakım hususlara dikkat çekmektedir. Bu hususlar; bir hakkın sınırlandırılmasında mevcut sınırlama aracının yanında başkaca tedbirlerin varlığının kontrol edilmesi, tedbirlerin iptal edilmesi durumunda ortaya çıkacak olumsuzlukların önceden tespit edilmesi, sınırlandırmada kullanılacak olan aracın nasıl uygulanacağını ortaya konması, kullanılacak olan aracın amaca ulaşmadaki etkinliğine ve toplum veya birey üzerinde oluşturacağı zararın göz önünde bulundurulması denetimin gerçekleştirilmesi şeklindedir (Uçar, 2018: 149).

AYM ile AİHM’in ölçülülük denetimi arasında farklılıklar mevcuttur. AYM’nin ölçülülük denetimi, hakkın özüne dokunulması durumlarında devreye girmektedir. Bu

noktada AYM, ölçülülük ilkesini hakkın özünün ihlal edilmesinden önceki aşamalar için gerekli bulmamıştır (Ceylan, 2008: 78). Nitekim AYM'nin bu tutumu ölçülülük ilkesinin etkisini azaltmakta ve uygulama alanını daraltarak sağlıklı sonuçlar alınmasını engellemektedir. AİHM ise sınırlandırmaya gerek duyulması halinde daha ilk aşamada sınırlama aracı ile sınırlama amacı arasında makul bir dengenin gözetilmesini, uygulanan sınırlama aracının bireyler üzerinde aşırı yük oluşturmaması gerekliliğini ifade etmektedir. Bu sebeple hakkın özüne müdahale edilip, bu haktan mahrum bırakılması halinde ölçülülük denetimine başvurulması ilkedeki beklenen amacın gerçekleştirilememesine neden olmaktadır.

### 3. Non Bis İn İdem (İki Defa Yargılama ve Cezalandırma Yasağı) İlkesi

#### 3.1. İlkenin Tanımı ve Hukuki Niteliği

İlke, kelime olarak parçalara ayrıldığında farklı anlamlar içermektedir. Latince karşılığı olan “non” kelimesi olumsuzluğu ifade etmekte, “bis” kelimesi tekrar anlamını, “idem” kelimesi ise aynı anlamını ifade etmektedir (Bahçeci, 2018: 254). Non bis in idem ilkesi, aynı failin aynı fiilinden dolayı iki defa yargılanamayacağı ve cezalandırılmayacağını ifade etmektedir (Oğurlu, 2003: 103). İlke, failin tek bir fiiliyle gerçekleştirmiş olduğu aynı eyleminden dolayı iki defa yargılanamayacağı, cezalandırılmayacağı ve soruşturmaya konu edilemeyeceğini ifade etmektedir.

İlke, AİHS Ek 7 Nolu Protokolünün “Aynı Suçtan İki Kez Yargılanmama ve Cezalandırılmama Hakkı” başlığının 4. maddesinde düzenlenmiştir (Geçer, 2016: 330). Bu maddede ilkeyle ilgili olarak; “Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devlet yargısal mercilerince yargılanamaz ve cezalandırılmaz” şeklinde açıklamaya yer verilmiştir. İlkenin içeriği, vergi hukukunda tek bir fiille vergi kaçaklığı suçu ve vergi ziyayı kabahati yaratılması sonucu fail hakkında hem hürriyeti bağlayıcı ceza hem de idari para cezası öngörülmesi halinde yapılacak yargılamanın durumu ile çelişkili bir haldedir. Bu durum bir sonraki bölümde bahsedilecek olan AHİM kararlarından da anlaşılacağı üzere non bis in idem ilkesine aykırı olarak ifade edilmektedir.

İlkenin geçerlilik kazanabilmesi için birtakım unsurları bünyesinde taşıması gerekmektedir. Bu unsurlardan ilki, failin işlemiş olduğu eylemin aynı olmasıdır. Eylemin aynı olması, Cumhuriyet savcısı tarafından vergi kaçaklığı suçuna ilişkin düzenlenen iddianameye konu somut olayın kendisini ifade etmektedir (Özen, 2010: 393). Bir diğer olan unsur ise failin aynılığıdır. Failin aynılığı, işlemiş olduğu suç nedeniyle hakkında dava açılan, iddianamede ismi geçen ve yine hakkında kesin bir hüküm verilmiş olan kişiyi ifade etmektedir (Özen, 2010: 393). Non bis in idem ilkesinin düzenlenmesindeki amaç, hukuki güvenliğin sağlanması ve mahkemenin vermiş olduğu kararlara yönelik kesin bir otoritenin kurulmasıdır. İlkeye göre, cezalandırmaya konu olan idari ve cezai nitelikteki yargılamaların birbiri ile bağlantılı bir şekilde yürütülerek nihai bir sonuca ulaştırılması gerekmektedir (Doğmuş, 2020: 91).

Uluslararası nitelik taşıyan non bis in idem ilkesi, anayasada yer alan hukuk devleti ilkesinin vazgeçilmez bir unsurunu oluşturmaktadır. İlkenin hangi ölçütlere göre ve nasıl uygulandığına dair bulgulara ulaşmak için AİHM'İN ilke hakkında vermiş olduğu kararların incelenmesi gerekmektedir.

### **3.2. Non Bis in Idem İlkesinin AİHM Kararları Çerçevesinde İncelenmesi**

AİHM, non bis in idem ilkesi denetimini gerçekleştirdiği kararlarında bazı hususlara dikkat etmektedir. Mahkeme, fail hakkında yapılan ilk yargılamanın cezai nitelikte olup olmadığı, failin yargılamaya tabii işlemiş olduğu suçun aynı neviden kaynaklanıp kaynaklanmadığı, suç sonucu fail hakkında kesin bir hükmün bulunup bulunmadığı ve aynı fail hakkında aynı suçtan dolayı hem yargılama hem de cezalandırma işlemi olup olmadığını tespit ederek karar vermektedir (Doğmuş, 2020: 86).

Aşağıda AİHM'nin vergi kaçakçılığı suçu işlenmesi karşılığında fail hakkında hükmedilen hürriyeti bağlayıcı ceza ile adli para cezası durumunu non bis in idem ilkesi çerçevesinde incelemiş olduğu kararlara yer verilecektir.

#### **3.2.1. Ponsetti ve Rosenquit Kararı**

Ponsetti davasına konu olayda, fail Ponsetti 1988, 1989 ve 1990 yıllarına ilişkin beyannamelerini süresinde vermemesi sebebiyle ortaya çıkan vergi kaçakçılığı suçundan dolayı üç ay hapis cezasına hükmedilmiş ve hazinenin uğramış olduğu vergi kaybı sebebiyle de hakkında idari para cezası uygulanmıştır (Çavuş, 2016: 302). Fail Ponsetti, AİHS Ek 7 Nolu Protokolü'nün 4. maddesinin ihlal edildiği gerekçesiyle AİHM'e başvurmuştur. AİHM, vergi kaçakçılığı suçu cezası ile idari para cezasının kurucu unsurlarının farklı olduğunu ifade ederek non bis in idem ilkesine aykırılık olmadığı yönünde karar vermiştir (Çavuş, 2016: 302).

Ponsetti davasına benzerlik gösteren Rosenquit davasında ise, AİHM fail hakkında hem hürriyeti bağlayıcı ceza hem de idari para cezası uygulanmasını bu cezaların amaçları yönünden ele almıştır. Mahkeme, vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi için kusurun varlığının arandığı ancak idari para cezasının uygulanabilmesi için böyle bir şartın gerekli olmadığını ifade ederek non bis in idem ilkesine aykırı bir durumun söz konusu olmadığı kararına varmıştır (Bahçeci, 2018: 262).

#### **3.2.2. Zolotukhin/Rusya Kararı**

Zolotukhin/Rusya Kararı, davaya konu olay itibarıyla her ne kadar vergi ile ilgili olmasa da AİHM'in ilke kapsamında içtihadının değişmiş olduğuna dair önemli bir karardır. Davaya konu olayda fail, kız arkadaşını izin almadan askeri alana sokmaya kalkışması esnada yakalanmış ve bunun sonucunda kamu görevlilerine hakarete bulunmuştur. Bunun üzerine fail hakkında "huzur bozucu küçük eylemler" den dolayı üç günlük hapis cezasına hükmedilmiştir. Yeterli delil olmaması sebebiyle fail bu suçtan

beraat etmiş, ancak ilerleyen zamanlarda failin beraat etmiş olduğu aynı suçundan dolayı ceza kovuşturması başlatılmıştır<sup>5</sup>.

Fail aynı suçtan dolayı hakkında iki defa yargılama yapılması durumunu AİHS Ek 7 Nolu Protokolü'nün 4. maddesini ihlal ettiği gerekçesiyle AİHM'e taşımıştır. AİHM, fail hakkında yapılan çifte yargılamanın aynı unsurları ve benzer ölçütleri taşımasını gerekçe göstererek mevcut yargılama durumunu non bis in idem ilkesine aykırı bulmuştur (Güneş, 2016: 96). Mahkeme bu kararında "aynı suç" kavramı üzerinde durarak yeni bir içtihat getirmiş ve bu kavramdan özünde aynı olan olayın yani suçun anlaşılması gerektiğini vurgulamıştır.

### 3.2.3. Glantz/Finlandiya Kararı

Davaya konu olayda mahkeme, failin örtülü kar payı elde etmesi sonucu hakkında ilave vergi tahakkuk edilmesini ve beyannamede gelirin eksik bildirilmesi üzerine vergi kaçakçılığı suçundan yargılanmasını failin aynılığı yönünden değerlendirmeye tabi tutarak, her iki cezalandırma durumunun aynı fiilden kaynaklandığı sonucuna varmıştır<sup>6</sup>. Nitekim mahkeme Zolotukhin/Rusya kararında içtihat haline getirdiği aynı suç kavramını bu kararında geniş bir şekilde yorumlayarak, fail hakkında birinci yargılama kesinleştikten sonra diğer yargılamaya devam edilmesini veya yeni bir yargılamaya başlanılmış olmasını non bis in idem ilkesinin ihlal edildiğini belirtmiştir (Doğmuş, 2020: 106).

Mahkeme bu kararında vergi kaçakçılığı suçu cezası ile idari para cezasının kurucu unsurlarının farklı olmadığı, aynı suçtan kaynaklandığı sonucuna varmıştır. Ayrıca mahkeme, Fin ceza sistemine göre yapılan cezalandırma işlemlerinin zaman ve nitelik bakımından birbiriyle bağlantı olmamasından dolayı fail hakkında iki defa yargılama yapıldığı görüşüne yer vermiştir (Yaltı, 2015: 90).

### 3.2.4. A ve B/Norveç Kararı

Mahkemeye konu olayda başvurucular, şirkete ait olan hisse senetlerinin satışından elde etmiş oldukları geliri 2002 yılı gelir vergisi beyannamesine eklememeleri sonucunda haklarında idari para cezası uygulanmıştır. Üç hafta içerisinde herhangi bir yargı koluna başvurulmaması sonucunda ceza kesinleşmiş ve cezanın kesinleşmesinden sonra başvurucular hakkında vergi dolandırıcılığı suçu nedeniyle bir yıl hapis cezasına hükmedilmiştir<sup>7</sup>. Başvurucular kesinleşmiş bir idari para cezasının yanında hürriyeti bağlayıcı cezanın da uygulanmasını non bis in idem ilkesine aykırı olduğunu ifade ederek AİHM'e başvurmuşlardır.

<sup>5</sup> AİHM, Zolotukhin/Rusya Kararı, 10.02.2009, Başvuru No: 14939/03, <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-119611%22%5D%7D>.

<sup>6</sup> AİHM, Glantz/Finlandiya Kararı, 20.08.2014, Başvuru No: 37394/11, Glantz V. Finland - [Turkish Translation] By The Turkish Ministry Of Justice (Coe.int).

<sup>7</sup> AİHM, A ve B Norveç Kararı, 15.11.2016, Başvuru No: 24130/11, 29758/11, A And B V. Norway (Coe.int)

AİHM, her iki davayı bütünsellik açısından ele almış ve iki yargılamanın zaman ve öz bakımından birbiriyle bağlantılı olduğunu ve fail tarafından öngörülebilir olduğunu ileri sürerek ilkeye aykırı olmadığı yönünde karar vermiştir (Doğmuş, 2020: 107). Mahkeme bu kararında çekirdek alan kavramını getirerek idari para cezalarının suçun çekirdek alanına müdahale etmediği gerekçesiyle bu cezaların ilke kapsamında değerlendirilemeyeceği sonucuna varmıştır. Bununla birlikte AİHM bu kararıyla Glantz/Finlandiya Kararı öncesi içtihadına geri dönerek non bis in idem ilkesinin amacından uzaklaşmıştır (Bahçeci, 2018: 276).

### 3.2.5. Bjarni Armannsson/İzlanda Kararı

Başvurucu, Glitnir Bankası CEO'luk görevinden ayrıldıktan sonra bankadan aldığı hisse senetlerini satmış ve elde etmiş olduğu geliri beyannameye eklememiştir. Bu nedenle fail hakkında altı ay hapis cezası ile birlikte idari para cezası uygulanmıştır. Fail uygulanan bu cezalandırma işleminin AİHS Ek 7 Nolu Protokolü'nün 4. maddesini ihlal ettiği gerekçesiyle AİHM'e başvurmuştur. AİHM, her iki yargılamanın bağlantı yönünden yoksun olması ve farklı yargı mercileri tarafından incelenmiş olduğuna karar vererek non bis in idem ilkesine aykırı bulmuştur<sup>8</sup>.

Görülebileceği üzere AİHM'in non bis in idem ilkesi kapsamında vermiş olduğu kararlar incelendiğinde birbiriyle çelişkili sonuçlara ulaşılmıştır. Bu çelişkinin önemli sayılabilecek nedenlerinden biri, kendisine gelen davalarda inceleme yaparken adil yargılanma hakkının gözetilmemesidir. Mahkeme davaya konu olayları incelerken adil yargılanma hakkı yerine tamamen non bis in idem ilkesi açısından değerlendirme yapmaktadır (Bahçeci, 2018: 276). Hâlbuki Birleşmiş Milletler Siyasi ve Medeni Haklar Uluslararası Sözleşmesi'nin 14/7<sup>9</sup>. Madde hükmü incelendiğinde non bis in idem ilkesinin adil yargılanma hakkının bir unsuru olduğu ve birbiri ile bağlantı içerisinde değerlendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır (Bahçeci, 2018: 275).

Önceki başlıkta açıklanan A ve B/Norveç kararında mahkemenin, içtihat olarak getirmiş olduğu çekirdek alan kavramından ne anlaşılması gerektiği yönünde açıklama yapmamış olması sorunu daha da büyütürken getirilen içtihatların geri planda kalmasına sebep olmaktadır (Bahçeci, 2018: 276). Bu husus mahkemenin tutarsız kararlar vermesinde değerlendirilmesi gereken ikinci sebep olarak ifade edilmektedir. Öte yandan AİHS Ek 7 Nolu Protokolü'nün 4. maddesinde non bis in idem ilkesine ilişkin olarak aynı suç kavramından bahsedilmektedir. Ancak mahkeme kendisine gelen davaları aynı fiil kavramı üzerinden değerlendirmeye almaktadır. Dolayısıyla mahkemenin aynılığı tam olarak ifade etmemesi bazı kararlarında (Posentti ve Rosenquit Kararı) tutarsız hükümlere neden olmaktadır (Doğmuş, 2020: 88). Bu sebeptendir ki AİHM, yukarıda belirtilmiş olan sorunların giderilmesi yönünde çalışmalara öncelik vermesinin yerinde olacağı düşünülmektedir. Sorunların giderilmesiyle birlikte kararlar arasındaki tutarsızlığın oluşturduğu sonuçların bertaraf

<sup>8</sup> AİHM, Bjarni Armannsson Kararı, 30.06.2019, Başvuru No: 72098/14, bjarni ármannsson v. iceland (coe.int).

<sup>9</sup> "Hiç kimse, bir ülkenin yasalarına ve ceza usulüne göre daha önce kesin olarak mahkûm olmuş ya da beraat etmişse, aynı fiil için yeniden yargılanamaz ve cezalandırılmaz".



edilmesi ve uluslararası bir güven ortamının oluşturulması mümkün görünmektedir. Aksi takdirde sözleşmeye üye olan ülkeler açısından bir güvensizlik, üye olmayan ülkeler açısından ise bir çekince durumunun oluşması söz konusu olabilecektir.

### 3.3. Türk Hukukunda Non Bis İn Idem İlkesi ve Uygulanabilirliği

Türk Hukukunda non bis in idem ilkesine ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak kanunlarda yer alan bazı düzenlemelerin ilkenin uygulanabilirliğini ortaya koyduğu anlaşılmaktadır. Kabahatler Kanunu'nun (KK) 15. maddesine göre bir kimse tarafından tek bir fiil ile birden fazla kabahat işlenmesi durumunda, bu kabahatler için sadece idari para cezası öngörüldüğünde, bu cezalardan en ağır uygulanmaktadır. (KK m.15/1) Failin gerçekleştirmiş olduğu eylem hem suç hem de kabahat teşkil ediyorsa, faile sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanmaktadır (KK m.15/3). KK'nin 15. maddesinde ifade edilen açıklamalar incelendiğinde non bis in idem ilkesinin benimsendiği sonucuna ulaşılmaktadır.

TCK'nin 44. maddesinde yer alan ve tek bir eylemle birden fazla farklı suçun işlenmesi halinde bu suçlardan en ağır cezayı gerektirenin uygulanması anlamına gelen fikri içtima hükümleri ile CMK'nin 172. maddesinin ikinci fıkrasında ifade edilen *"Kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verildikten sonra yeni delil meydana çıkmadıkça, aynı fiilden dolayı kamu davası açılmaz"* hükmü birlikte değerlendirildiğinde ceza hukukunda non bis in idem ilkesinin benimsenmiş olduğu anlaşılmaktadır. Nitekim ilkenin somut olarak uygulandığı VUK'un 336. madde hükmünden anlaşılmaktadır. Bu maddeye göre tek bir fiille vergi ziyai kabahati ve VUK'un 352. maddesinde ifade edilen usulsüzlük kabahatlerinin işlenmesi durumunda bu iki kabahatten cezası en ağır olanın uygulanması söz konusudur. Türk Ceza Hukuku'nda tartışmaya neden olan ve çalışmanın temel konusunu oluşturan VUK 340. maddesinde ifade edilen vergi kaçakçılığı fiili nedeniyle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda hem hürriyeti bağlayıcı ceza hem de üç kat vergi ziyai cezasına hükmedilmesidir. Bu maddede ifade edildiği gibi her iki cezalandırma halinin birleşmeyeceği ayrı ayrı cezalandırmaya tabi tutulacağı ifade edilmektedir. Bu durum non bis in idem ilkesini açık bir şekilde ihlal etmekle beraber ilerleyen başlıklarda vergi kaçakçılığı fiiline uygulanacak cezalarla bağlantısı kurulacak olan ölçülülük ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir.

AYM, 25.03.2015 tarih ve 2014/72 başvuru numaralı kararında; zamanında ödenmeyen KDV nedeniyle oluşan vergi ziyai kabahati ile sahte fatura kullanmak suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanacak yaptırımların konu, hukuki yarar ve maddi unsurlar açısından farklı oldukları, bunlara ilişkin yargı süreçlerinin ayrı disiplinlere ait olduğu gerekçesiyle non bis in idem ilkesi kapsamında değerlendirilemeyeceğini ifade etmiştir. Yargıtay ise 11. Ceza Dairesi 09.12.2019 tarih ve E. 2016/12450, K. 2019/8996 Sayılı Kararında, ceza muhakemesinin yapılabilmesi için belirli şartların olması gerektiğini, ancak non bis in idem ilkesinin bu şartların gerçekleşmesini engellediği yönünde görüş belirterek ilkenin değerlendirme kapsamına alınmaması gerektiğine yer vermiştir. Yargı kararları da dikkate alındığında non bis in idem ilkesinin uygulanmadığı gözlemlenmektedir.

Türkiye Ek 7 Nolu Protokolü 14 Mart 1985 tarihinde imzalamış ve protokolün onaylanıp onaylanmamasına dair uygunluğunu ifade eden kanunu ise 25 Mart 2016 tarihli 29664 sayılı Resmi Gazete’de yayımlamış ve 1 Ağustos 2016 tarihinde de yürürlüğe girmiştir (Tosun, 2017: 100-101). Türkiye uluslararası nitelikte olan AİHS’e taraf ülke konumundadır. Öte yandan T.C. Anayasası’nın 90. maddesinde de ifade edildiği üzere usulüne uygun yürürlüğe girmiş olan uluslararası sözleşmeler kanun hükmündedir. Dolayısıyla Türkiye’nin de taraf olduğu AİHS’in Ek 7 Nolu Protokolü’nün 4. maddesinde ifade edilen non bis in idem ilkesinin iç hukukta uygulanmasının gerekli olduğu düşünülmektedir.

#### **4. Vergi Kaçakçılığı Fiillerinin İşlenmesi Sonucu Uygulanacak Yaptırımların Ölçülülük ve Non Bis in idem İlkeleri Açısından İncelenerek Yaşanan Sorunların Değerlendirilmesi**

VUK’un 359. maddesinde vergi kaçakçılığı fiilleri ve bu fiillere uygulanacak cezalara yer verilmiştir. VUK’un 359. maddesi a<sup>10</sup> bendinde sayılı fiiller için on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası, b<sup>11</sup> ve ç<sup>12</sup> bendinde sayılı fiiller için üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ve c<sup>13</sup> bendinde sayılı fiiller için ise iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. Ayrıca vergi kaçakçılığı fiilinin vergi ziyanına sebebiyet verecek şekilde işlenmesi durumunda fail hakkında, hürriyeti bağlayıcı cezanın yanında üç kat vergi ziyaı cezası da uygulanmaktadır.

Vergi kaçakçılığı fiiline uygulanacak cezaların failin ticari hayatını devam ettirmesini engellemeyecek ve ekonomik ve psikolojik yönden baskı oluşturmayacak biçimde belirlenmesi gerekmektedir. Uygulanacak olan cezanın belirlenmesinde mali

<sup>10</sup> “Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar.”

<sup>11</sup> “Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar.”

<sup>12</sup> “Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım ve yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel ve bilişim yoluyla müdahale edilerek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge ve bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler.”

<sup>13</sup> “Bu kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar.”

güç kriterinin gözetilmesi ve ölçülülük ilkesi ile mali güç kriteri arasında sağlıklı bir bağlantı kurulması gerekmektedir. Aksi takdirde ölçülülük ilkesi kapsamında yapılan incelemelerin sağlıklı sonuçlanmamasına neden olmaktadır. Dolayısıyla ölçülülük denetimi yapılırken mali güç kriterinin gözetilmesi ve ölçülülük ilkesini zedeleyen yöntemlerden ve uygulamalardan kaçınılması gerekmektedir (Taylor, 2015: 149).

VUK 359. maddesindeki cezalar incelendiğinde, vergi kaçakçılığı fiillerine verilecek olan en yüksek hapis cezasının 5 yıl olduğu görülmektedir. Fail hakkında üst limitten hükmolunan 5 yıllık hapis cezasının tamamı ceza infaz kurumunda geçirilmemektedir. Bunun sebebi 5275 Sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkındaki Kanun'un (CGTİHK) 105/A ve 107. maddelerinde ifade edilen denetimli serbestlik ve koşullu salıverilme tedbirlerinden kaynaklanmaktadır. CGTİHK'nin 105/A maddesinde daha önce 2 yıl olan denetimli serbestlik süresi 1 yıl olarak düzenlenmiş ve 107. maddesinde ise koşullu salıverilme hükümlerinden yararlanılabilmesi için ceza infaz kurumunda geçirilecek süre, fail hakkında hükmolunan hapis cezasının yarısı olarak belirlenmiştir (CGTİHK md.105/A-107). Böylece vergi kaçakçılığı fiili işlemiş bir failin üst limitten (5 Yıl) almış olduğu hapis cezasının infaz kurumunda geçireceği süre şu şekilde hesaplanabilmektedir; 5 yıl (60 ay) hapis cezasına mahkûm edilmiş bir failin koşullu salıverilme hükümlerinden yararlanabilmesi için infaz kurumunda geçireceği süre 2,5 yıl (30 ay)'dır. Ayrıca 1 yıllık (12 ay) denetimli serbestlik süresi de dikkate alındığında failin ceza infaz kurumunda geçireceği toplam süre 1 yıl 6 ay (18 ay)'dir<sup>14</sup>. Sonuç olarak üst limitten (5 yıl) uygulanan cezanın sadece 1/3'lük kısmı ceza infaz kurumunda geçirilmektedir. İlk bakışta her ne kadar yüksek görünen bir cezanın varlığı kabul edilse de CGTİHK'nin 105/A ve 107. maddelerinde ifade edilen denetimli serbestlik ve koşullu salıverilme hükümleri dikkate alındığında kanunda öngörülen ceza miktarının tamamının ceza infaz kurumunda geçirilmemesi hapis cezasını caydırıcılığını ortaya koyamamaktadır.

Cezaların caydırıcılığını etkileyen ve ilke kapsamında değerlendirilmesi gereken bir diğer durum ise sahte belge düzenleme eylemidir. Sahte belge düzenleme eylemi, belge üzerinde yazılı matrahın %2'si kadar komisyon geliri elde eden ve bu işlemi ticari boyuta ulaştıran mükellef kişiliğine sahip olan veya olmayan gerçek ve tüzel kişiler tarafından yapılmaktadır (Özdemir, 2021). Ticari faaliyet boyutunda komisyon karşılığı sahte belge düzenleme eylemi, bu eylemi düzenleyenler için büyük bir gelir kaynağıdır. Sahte olarak düzenlenen belgelerin, bu belgeleri düzenleyene maliyeti sıfıra yakın denecek kadar minimum düzeyde olup, sadece bu belgelerin basımı için matbaalara ödenen bedel kadardır (Keskin, 2014: 48). Komisyon karşılığı sahte belge düzenleme eylemi kayıt dışılığı arttırmakta ve bu eylemi işleyenlerin elde etmiş oldukları gelirin büyüklüğü özellikle idari para cezalarının caydırıcılığını hiçe saymaktadır. Çünkü elde edilen gelirin büyüklüğü uygulanacak olan cezanın maliyetinden daha büyüktür.

<sup>14</sup> 30.03.2020 tarihi öncesinde işlenmiş olan vergi kaçakçılığı suçu için denetimli serbestlik süresi bir defaya mahsus olmak üzere 3 yıl olarak uygulanmaktadır. Bu tarihten önce işlenmiş vergi kaçakçılığı suçu için koşullu salıverilme ve denetimli serbestlik hükümleri dikkate alındığında failin üst limitten (5 yıl) hapis cezası verilmiş olsa bile fail ceza infaz kurumuna girmeden beraat etmektedir.

Vergi kaçakçılığı fiilinin vergi ziyanına sebebiyet verilerek işlenmesi durumunda faile uygulanacak olan hem hürriyeti bağlayıcı ceza hem de üç kat vergi ziyai cezasının non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil ettiği düşünülmektedir. Daha önce de ifade edildiği gibi ilke, fail hakkında aynı suçtan dolayı iki defa yargılanma ve cezalandırma yasağını içermektedir. Bu sebeple uygulanan ceza politikası hem ölçülülük ilkesine hem de non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil ettiği gözlemlenmektedir. Hürriyeti bağlayıcı ceza ile üç kat vergi ziyai cezasının uygulanması, soyut düzenlemede cezaların yüksekliği bakımından ölçülülük ilkesine aykırılık yönünde bir kanı oluşturmaktadır. Ancak yukarıda açıklandığı üzere denetimli serbestlik ile koşullu salıverilme hükümleri de dikkate alındığında 5 yıllık hapis cezasına ilişkin ceza infaz kurumunda geçirilecek sürenin 1 yıl 6 aylık bir isabet edecek kadar az olması, komisyon karşılığı sahte belge düzenleyenlerin elde etmiş olduğu gelirin büyüklüğünün cezaların caydırıcılığını azaltması, cezanın amaca ulaşmadaki pasifliği ve minimum düzeyde oluşu ölçülülük ilkesinin orantılılık ve gereklilik unsurları bakımından aykırılık oluşturmaktadır. Öte yandan AYM'nin AİHM'den farklı olarak ölçülülük denetimini temel hakların özüne müdahale edildikten sonra devreye sokması, ilkenin sağlıklı bir şekilde uygulanmasını engellemektedir.

Vergi kaçakçılığı fiilinin vergi ziyanına sebebiyet verilerek işlenmesi durumunda uygulanacak olan cezalandırma işleminin hem ölçülülük ilkesi hem de non bis in idem ilkesine uygun olması gerekmektedir. Hem hürriyeti bağlayıcı cezanın hem de üç kat vergi ziyai cezasının uygulanması durumu, AİHM kararları da dikkate alındığında non bis in idem ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Bu sebeple her iki cezadan birine hükmedilmesi gerekmektedir. Sadece üç kat vergi ziyai cezasına hükmedildiği durumda, özellikle sahte belge düzenleme eylemi ile uğraşanların elde etmiş olduğu gelirin büyüklüğü cezanın caydırıcılığını ortadan kaldıracağı için tam tersi sahte belge düzenleme eylemine teşvik etmektedir. Bu durumda vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilmesi ve bu cezanın da failin ceza infaz kurumunda geçireceği süreyi uzatacak şekilde arttırılması gerekmektedir. Böylece failin ceza infaz kurumunda geçireceği sürenin artacağını bilme korkusu, vergi kaçakçılığı fiilinin işlenmesini azaltacak ve uygulanacak olan ceza politikası hem ölçülülük hem de non bis in idem ilkesine uygun olacaktır. Öte yandan ilk derece mahkemesi tarafından verilen beş yıl veya daha az süreli hapis cezalarına ilişkin Bölge Adliye Mahkemesine başvurulup, mahkeme tarafından davanın reddedilmesi halinde bu cezaların temyizi için Yargıtay'a başvurulamamaktadır (CMK m.286/2). Çünkü vergi kaçakçılığı suçu işleyenler için uygulanacak olan hapis cezasının üst limiti kanunda beş yıl olarak ifade edilmektedir. Beş yıl veya beş yılın altında hükmedilen hapis cezalarına ilişkin davanın mahkeme tarafından reddedilmesi halinde Yargıtay'a başvurulamamaktadır. Yine on yıl veya daha az ceza gerektiren hapis cezaları konusunda bölge adliye mahkemesinin vermiş olduğu ret kararları da temyiz edilememektedir (CMK m.286/2). Çünkü vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanacak hapis cezaları beş yıl ile sınırlı olmaktadır. Bu noktada vergi kaçakçılığı fiillerine ilişkin olarak yaşanan olumsuzlukların bir kısmında dereceli kanun yolunun etkin bir şekilde kullanılmadığı anlaşılmaktadır. Bu sebeple vergi kaçakçılığı fiillerine ilişkin cezaların artırılması, bu cezalar açısından etkin bir hukuki denetim mekanizmasının da işlerliğine hizmet edeceği düşünülmektedir.

Öte yandan çalışmanın yazım aşamasında tasarı halinde olan 7394 Sayılı Kanun<sup>15</sup>, çalışmanın yayımı esnasında yayımlanmış ve bu noktada önerilen vergi kaçakçılığı suçu fiillerine verilecek cezanın üst limitinin artırılması önerisi farklı şekilde hayata geçmiştir. Bununla birlikte; 7394 Sayılı Kanunda yer alan “etkin pişmanlık” müessesesi vergi kaçakçılığı fiillerine verilen hapis cezasının üst limitini (üç yıllık süreleri beş yıla; beş yıllık süreleri sekiz yıla) yükseltirken; soruşturma ve infaz aşamasında olanlar için 359. maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ile buna isabet eden gecikme zammını, kanunun yürürlüğe gireceği tarihten itibaren bir yıl içinde ödemeleri halinde, verilmiş cezanın yarısı (kovuşturma aşamasındakiler için üçte biri) kaldırılacaktır. Bu düzenlemede yer alan ceza indiriminden yararlanmak için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede özellikle çalışmanın konusu olan “non bis in idem” ilkesi doğrultusunda Türk vergi hukukunda kaçakçılık suçlarına verilen cezaların bu ilkeye uygun olmadığı ortaya konulmuş ve bu doğrultuda öneriler sunulmuştur. Bunun temel nedeni, VUK 367. maddede yer alan vergi yargısı ve ceza yargısının kararlarının birbirini bağlamayacağı yolundaki hükümdür. Ancak bu hüküm, Anayasa mahkemesinin “ceza yargısı ile vergi yargısı arasında ilişki olması gerekir” gerekçeli kararı sonrası kaldırılmış ve sonrasında 7394 Sayılı Kanun ile VUK 359. maddede bahse konu düzenlemeler yapılmıştır. Öte yandan yapılan düzenleme de bir bütün olarak değerlendirildiğinde eleştiri konusu olabilecek birçok nokta içermekle birlikte, non bis in idem ilkesi açısından değerlendirildiğinde düzenlemede yer alan “*vergi mahkemesine dava açılmaması açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi*” şartının varlığı kanun koyucunun vergi yargısı ile ceza yargısı arasındaki bağlantıyı tümüyle koparma iradesini göstermektedir.

## 5. Sonuç

Hukukun üstünlüğünün kabul edildiği bir ülkede devlet, vergisini zamanında ödemeyen veya eksik ödeyen mükellefler hakkında yaptırım uygulanma zorunluluğu getirmiştir. Bu yaptırımlar hukuka aykırı olarak işlenen haksızlığın türüne göre değişiklik göstermektedir. Mükelleflerin kanuna aykırı hareketi sonucunda suç meydana gelmişse adli yaptırım, kabahat meydana gelmişse idari yaptırım uygulanmaktadır. Ancak yaptırımların hangi kriterlere göre uygulanacağını, temel hak ve özgürlükler ile mülkiyet hakkına hangi sınırlar dâhilinde müdahale edileceğinin ve mükerrer yargılanma ve cezalandırma yasağının analizinin yapılması gerekmektedir. Bu analiz ise ölçülülük ile non bis in idem ilkeleri kapsamında yapılmaktadır.

Cezaların amacı, hazineye gelir sağlamaktan ziyade suç veya kabahatin işlenmesinin önüne geçilerek bu cezaların caydırıcılığını arttırmak olduğundan,

<sup>15</sup> Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 15.04.2022 Tarihli 31810 Sayılı R.G.

caydırıcılığı yüksek olan cezaların uygulandığı bir toplumda hukuk düzeni ve ceza sistemine duyulan güven artarak bireylerde suç ve kabahat işleme niyeti azalabilecektir. Ancak uygulanan ceza politikalarının cezanın amacına hizmet etmemesi durumunda yukarıda da ifade edildiği gibi birtakım aykırılıklar ortaya çıkmaktadır. AYM ile Yargıtay'ın vermiş olduğu kararlar dikkate alındığında non bis in idem ilkesinin uygulanmadığı ve tek bir fiil ile vergi kaçakçılığı suçu işlenerek hem hürriyeti bağlayıcı ceza hem de idari para cezasına ayrı ayrı hükmedildiği gözlemlenmektedir. Öte yandan AİHM'in vermiş olduğu kararlardan özellikle Glantz Finlandiya Kararı dikkate alındığında failin işlemiş olduğu vergi kaçakçılığı suçu sebebiyle hem hürriyeti bağlayıcı ceza hem de idari para cezasının uygulanması mahkemece kabul edilmemektedir. Bu sebeple Türkiye'nin de taraf olduğu AİHS'de belirtilen hususlara uyulması ve AİHM'nin vermiş olduğu kararların da dikkate alınarak ilkenin uygulanabilirliğinin sağlanması gerekmektedir. Dolayısıyla Türkiye'de vergi kaçakçılığı fiili işlenerek suç sebebiyle hem hürriyeti bağlayıcı cezaya hem de vergi kaybı nedeniyle üç kat vergi ziyai cezasına hükmedilmesi ölçülülük ilkesinin sağlamış olduğu denetim mekanizmasından ve non bis in idem ilkesinin uygulanma amacından saptığını göstermektedir.

Öte yandan bu çalışma yapılırken 7394 Sayılı Kanun tasarı halinde olduğundan vergi kaçakçılığı suçu cezalarına ilişkin üst sınırın, failin ceza infaz kurumunda geçireceği süre de dikkate alınarak ( 18 ay) 10-12 yıl olması ve hapis cezalarının etkinliğinin artırılması önerilmiştir. Ancak 7394 Sayılı Kanun'un yayımı ile birlikte vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin hapis cezalarına ilişkin üst sınırın artmasının yanı sıra ( 5 ila 8 yıl) etkin pişmanlık müessesesi VUK'nun 359. maddesine dahil edilmiştir. Düzenlemeye ilişkin VUK 359. maddesinde *"Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir. Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir."* ifadesi yer almaktadır. Böylece soruşturma, kovuşturma ve hatta infaz aşamasında kaçakçılık suçuna ilişkin hapis cezalarında indirim yapılması söz konusu olabilmektedir. Düzenlemede yer alan ceza indiriminden yararlanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması, başvurulmuşsa feragat edilmesi şartı aranmaktadır. Bu şekliyle, Anayasal bir hak olan dava açma yolundan vazgeçilmesi şartı öne sürülerek bunun karşılığında mükelleflere tarh edilen vergi ve vergi ziyai cezası ile gecikme faizi/zamlarının ödetilmesi kaydıyla hapis cezasından kurtulma imkânı sunulmaktadır. Düzenleme özellikle bu noktada "İdarenin her türlü eylem ve işlemi yargı denetimine tabidir" ifadesini içeren Anayasanın 125. maddesine temel şekilde aykırılık içermekle birlikte, ayrıca tarh edilen vergiler ile vergi ziyai cezası gecikme faizinin ödenmesi ve dava açma hakkından feragat karşılığında hapis cezasından indirim içermesinin Anayasanın 36. maddesinde yer alan yargıya erişim ve hak arama hürriyetine de aykırı olduğu düşünülmektedir. Son dönemde kanun koyucunun yapmış olduğu düzenlemelerde (VUK 379. maddede yer alan kanun yolundan vazgeçme müessesesi) tahsilat aşamasına ağırlık verilerek mükellefin dava açma hakkının önünü kesen uygulamaları arttırdığı görülmektedir. Ancak bu kanunların içinde kalıcı müesseseler

haline gelen bu düzenlemelerde dikkat çekici nokta söz konusu müesseselerden yararlanan mükelleflerin esasında davadan feragat dilekçelerini “feragat müessesinin ruhuna uygun şekilde” özgür iradeleriyle vermemiş olmalarıdır. Bu durum söz konusu düzenlemelerde kanun koyucunun asıl iradesinin tahsilatı hızlandırmak olduğunun bir göstergesi durumundadır. Nitekim 7394 Sayılı Kanun ile yapılan düzenlemede de ödeme ve davadan vazgeçme şartı ile vergi hukukunun en önemli ve cezai anlamda en caydırıcı ceza alması gereken suç olan “vergi kaçakçılığı” suçunun cezası, caydırıcılıktan önemli ölçüde uzaklaşarak neredeyse “af” edilmiştir.

Yapılan düzenleme ile her ne kadar VUK 359. maddede yer alan kaçakçılık suçu fiilleri için öngörülen hapis cezasının üst sınırı artırılmış gibi görünse de; uygulamada vergi kaçakçılığı suçu kapsamında yer alan fiillere üst sınırdan ceza verilmesinin sık rastlanır bir durum olmadığı bilinmektedir. Bununla birlikte, düzenleme kapsamında getirilen ceza indirimi oldukça yüksek oranlı (yarı yarıya ve üçte bir) ve geniş kapsamlı olduğundan (soruşturma, kovuşturma ve infaz da dahil) cezayı tecil veya hükmün açıklanmasının geri bırakılması sınırlarına taşıyabilecek durumdadır. Bu açıdan düzenleme CGTİHK hükümleri ile birlikte değerlendirildiğinde cezaların üst sınırının artırılması aynı oranda “etkinliğin” artışı sonucu doğurmamaktadır. Zira uygulamada “hapis cezasının yatarı” olarak tabir edilen infaz süresi bazı fiiller açısından ortadan kalkmaktadır.

Dolayısıyla bu düzenlemenin cezalarda etkinliği artırmaktan özellikle kamuoyunda vergi kaçakçılığı suçu için yasayla tanınmış bir af gibi algılanmasına ve dolayısıyla ölçülülük ilkesinin zedelenmesine yol açtığını belirtmek mümkündür.

Bu noktada; CGTİHK’da düzenlenen denetimli serbestlik ve koşullu salıverilme hükümleri göz önünde bulundurularak vergi kaçakçılığı fiili işleyenlere uygulanacak hapis cezasının üst limiti olan 5 yıllık sürenin, VUK 359. maddesinde ifade edilen fiiller bazında kademeli olarak 10-12 yıl şeklinde arttırılması ceza politikası açısından etkinliği sağlayıcı bir tedbir olarak görülmektedir. Üst limiti 10-12 yıl şeklinde hapis cezasına mahkûm edilmiş bir kimsenin, denetimli serbestlik ve koşullu salıverilme hükümleri de dikkate alındıktan sonra ceza infaz kurumunda geçireceği toplam süre sırasıyla 4-5 yıl olmaktadır. Dolayısıyla üst sınırın 10-12 yıl şeklinde değiştirilmesinin mevcut düzenlemede yer alan ve vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin ceza infaz kurumunda geçirilmesi hedeflenen 5 yıllık hapis cezası uygulaması şartını sağlamasının yanı sıra, cezaların adli yargıya intikalinde dereceli ceza yargılamasından beklenen denetimin sağlıklı bir şekilde yapılmasına da imkân sağlayabileceği düşünülmektedir. Ancak üst limitin bu şekilde artırılmasının mevcut düzenlemede yer alan “etkin pişmanlık” müessesesi ile birlikte uygulanması etkinlik ve caydırıcılık açısından uygun olmadığı belirtilmelidir. Bu itibarla 7394 Sayılı Kanun kapsamında getirilen “etkin pişmanlık” müessesesinin kaldırılması ve cezalara verilen üst limitin yükseltilmesi hem bu müessese kapsamında yer alan dava açma hakkından feragat ile ilgili Anayasal tartışmaları ortadan kaldıracak, hem hapis cezasının etkinliğinin artması yoluyla cezanın caydırıcılığını artıracak hem de ödenmesi gereken vergi için iki yargı kolu arasında ilişki kurulmuş olacaktır.

**Etik Kurul Onayı:** Etik kurul belgesi gerektiren bir çalışma değildir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Yazar Katkıları:**

Vakkas Yurtlu <sup>ORCID</sup> - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Yöntem, Veri Toplama, Literatür ve Atıf, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 60.

Burçin Bozdoğanoglu <sup>ORCID</sup> - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Veri Analizi ve Tartışma, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 40.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

## Kaynakça

- AİHM, Bjarni Armannsson Kararı, Başvuru No:72098/14, T: 30.06.2019, bjarni ármannsson v. iceland (coe.int), (01.01.2022).
- AİHM, Glantz/Finlandiya Kararı, Başvuru No:37394/11, T: 20.08.2014, Glantz V. Finland - [Turkish Translation] By The Turkish Ministry Of Justice (Coe.int), (31.12.2021).
- AİHM, Erbakan/Türkiye Kararı, Başvuru No:59405/00 T:06.07.2006, Erbakan V. Turkey (Coe.int), (01.01.2022).
- AİHM, Zolotukhin/Rusya Kararı, Başvuru No:14939/03, T:10.02.2009, <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-119611%22%5D%7D>, (30.12.2021).
- AİHM, A ve B Norveç Kararı, Başvuru No:24130/11, 29758/11, T:15.11.2016, A And B V. Norway (Coe.int), (01.01.2022).
- AYM, E:1988/50, K:1989/27, T:23.06.1989, [https://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/kararlar\\_dergisi/kd\\_25.pdf](https://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/kararlar_dergisi/kd_25.pdf), (30.12.2021).
- AYM, E:2007/4, K:2007/81, T:18/10/2007, <https://legalbank.net/belge/aym-e-2007-4-k-2007-81-t-18-10-2007-vergi-borcu-nedeniyle-yurt-disina-cikis-yasagi/373442/>, (30.12.2021).
- AYM, E:2012/80, K:2013/16, T:17.01.2013, <https://legalbank.net/belge/aym-e-2012-80-k-2013-16-t-17-01-2013-hukmun-aciklanmasi-ve-hukmun-aciklanmasinin-geri-birakilmasi/1408184/>, (30.12.2021).
- AYM, Başvuru No:2014/72, T:25.03.2015, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/72>, (02.01.2022).
- AYM, E. 2016/165, K. 2017/76, T:15.03.2017. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/04/20170413-7.pdf>, (29.03.2022).
- Bahçeci, B. (2018). "İHAM İçtihadında Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 67(2), 253-278.
- Çavuş, A. (2016). *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Beta Basım Yayın İstanbul.
- Danıştay 12. D, E:2016/8855, K:2017/461, T:23.02.2017, <https://legalbank.net/belge/d-12-d-e-2016-8855-k-2017-461-t-23-02-2017-mudur-yardimcisi-olarak-gorev-yapanin-devlet-memurlugunda/2733261/>, (30.12.2021).



- Doğmuş, S. (2020). "Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis İn İdem İlkesi", *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVII(1), 61-111.
- Geçer, E. (2016). "Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65(2), 315-348.
- Karaçoban Güneş, T. (2016). "Vergi Yaptırım Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi", *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(2), 85-106.
- Karakoç, Y. (2014). "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(2013), 1259-1308.
- Keskin, K.S. (2014). "Sahte Belge Düzenlemek Suretiyle Elde Edilen Komisyon Gelirinin Ticari Kazanç Olarak Vergilendirilebilmesinin Yeni Türk Ticaret Kanunu'ndaki Dayanakları", *Vergi Raporu*, 173, 46-53.
- Metin, Y. (2017). "Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke Midir?", *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(1), 1-74.
- Metin, Y. & Dinler V. (2012). "Devletin Cezalandırma Yetkisinin Anayasal Sınırları", *Anayasa Mahkemesinin Kuruluşunun 50. Yılına Armağan*, (Eds.) Altan, A. vd., Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara.
- Nil Tosun, A. (2017). "Türk Ceza Hukukunda Ne Bis İn İdem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası", *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(2), 95-104.
- Oğurlu, Y. (2001). "AİHM Kararları ve Türk İdare Hukukunda Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılmasında Bir Yargısal Denetim Ölçütü Olarak Ölçülülük İlkesi", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, IV(1-2), 485-521.
- Oğurlu, Y. (2003). "Ceza Muhakemesi Kararının Disiplin Cezalarına Etkisi ve Sorunu "Non Bis İn İdem" Kuralı", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 52(2), 102-124.
- Özdemir, M. (2021). "Vergi Usul Kanunu Kapsamında 3 Yıldan, 5yıla Kadar Hapis Cezası Gerektiren Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Fiili", "Çevrimiçi", <https://www.alomaliye.com/2021/07/07/hapis-cezasi-gerektiren-sahte-fatura-duzenleme-ve-kullanma-fiili/>, (02.01.2022).
- Özen, M. (2010). "Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XIV(1), 389-417.
- Saygın, E. (2017). "Ölçülülük İlkesine Yönelik Türk ve İngiliz İdare Hukuku Yaklaşımı Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz", *Ankara Barosu Dergisi*, 2, 57-88.
- Serozan, R. (1970). "Alman Federal Anayasa Mahkemesi Kararları", *İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 4(6), 243-253.
- Taylar, Y. (2015). "Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyatı Cezasının Anayasa'ya Uygunluk Sorunu", 30. *Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü*, 137-176.
- Uçar, O. (2018). "Vergi Ceza Hukukunda Ölçülülük İlkesi (Yüksek Yargı Organları Kararları Bağlamında Bir Değerlendirme)", *Doktora Tezi*, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

- Uçar, O. & Yereli A.B. (2019a). "Türk Hukuk Sisteminde Ölçülülük İlkesini Konu Edinen Başat Kurallar (Osmanlı'dan Günümüze Tarihsel Bir Değerlendirme)", *Sosyoekonomi Dergisi*, 27(42), 203-226.
- Uçar, O. & Yereli A.B. (2019b). "Hukuka Uygunluk Kriteri Olarak Ölçülülük İlkesinin Yüksek Yargı Organlarının Vergi Suçlarına İlişkin Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, 176, 575-598.
- Yaltı, B. (2015). "İHAM'ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis İn İdem İlkesine Aykırılığı Üzerine", *Vergi Sorunları Dergisi*, 317, 85-92.
- Yargıtay, 11. D, E:2016/12450, K:2019/8996, T:09.12.2019, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, (03.01.2022).
- Zabunoğlu, G. (2017). "Ölçülülük İlkesi ve Vergi Hukukunda Uygulanması", *Mali Hukuk Dergisi*, 13, (155), 2597-2640.
- 3725, K.2014/1372, KT.13.02.2014.



## Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Küresel Asgari Kurumlar Vergisi

Esra Uygun<sup>1</sup> 

RESEARCH ARTICLE  
Araştırma Makalesi

### MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 03.02.2022

Düzeltilme : 10.04.2022

Kabul : 01.05.2022

Yayın : 29.06.2022

iThenticate benzerlik oranı: %12

### JEL Kodu:

H20, H25, H26

### Anahtar Kelimeler:

Vergiden kaçınma, vergi cennetleri, çok uluslu işletme, küresel asgari kurumlar vergisi

### Ö Z

1980 sonrası liberalleşme politikalarının uygulanmaya başlaması ile birlikte küreselleşme süreci de hız kazanmıştır. Sermaye hareketlerinin serbestleşmesi, sermayenin vergi oranlarına duyarlılığında yaşanan artış ile vergi bir rekabet unsuru haline gelmiş ve vergi cenneti ülkelerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Vergi cenneti ülkeleri aracılığıyla vergiden kaçınma eğilimleri kolaylaşmış ve ulus devletler gelir kaybı yaşamaya başlamıştır. Özellikle 2008 mali krizinin ekonomi üzerindeki olumsuz etkileri, artan dış borçlar, bütçe açıkları hükümetleri kemer sıkma politikalarına yöneltmiştir. Şirketler ise vergi yükümlülüklerini en aza indirmek için vergiden kaçınma faaliyetlerine yönelmiştir. Kurumlar vergisinden kaçınmayı önlemek amacıyla Amerika Birleşik Devletleri önderliğinde G7 ülkeleri tarafından çok uluslu şirketlerin kazançlarının kazancın elde edildiği ülkede vergilendirilmesine yönelik küresel asgari kurumlar vergisi oranı önerisinde bulunulmuştur.

Çok uluslu işletmelerin elde ettikleri kazançların elde edildiği ülkelerde vergilendirilmesine yönelik çalışmaya küresel gayri safi hasılanın %90'ından fazlasına sahip ülkelerin oluşturduğu 137 ülkenin katılımı sağlanmıştır. Çalışmanın 2023 yılı itibarıyla uygulamaya konulması planlanmaktadır. Yüzde on beş oranında uygulanacak olan küresel asgari kurumlar vergisi ile küresel çapta yıllık 150 milyar USD dolar ek kurumlar vergisi geliri elde edilmesi öngörülmektedir. Ayrıca uygulama ile uluslararası vergi sisteminin istikrarına ilaveten, mükellef ve vergi idareleri açısından vergide belirliliğin artmasına katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

**Citation:** Uygun, E. (2022). "Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Küresel Asgari Kurumlar Vergisi", *International Journal of Public Finance*, 7(1), 93-112. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1067733>

<sup>1</sup> Lect. PhD., Tokat Gaziosmanpaşa University, Department of Finance, Banking and Insurance, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5332-0831>, esra.uygun@gop.edu.tr

## Global Minimum Corporate Tax to Avoid Tax Avoidance

### ARTICLE INFO

Submitted : 03.02.2022

Revised : 10.04.2022

Accepted : 01.05.2022

Available : 29.06.2022

iThenticate similarity  
score: 12%

### JEL Codes:

H20, H25, H26

### Keywords:

Tax avoidance, tax  
havens, multinational  
enterprise, global  
minimum corporate tax

### ABSTRACT

With the implementation of liberalization policies after 1980, the globalization process has also accelerated. The liberalization of capital movements and the increase in the sensitivity of capital to tax rates have become an element of tax competition and have led to the emergence of tax haven countries. Tax avoidance tendencies have become easier through tax haven countries and nation states have begun to lose income. Especially the negative effects of the 2008 financial crisis on the economy, increasing foreign debts and budget deficits have led governments to austerity policies. Companies have turned to tax avoidance activities to minimize their tax liabilities. In order to avoid corporate tax avoidance, G7 countries, under the leadership of the United States of America, proposed a global minimum corporate tax rate for the taxation of the earnings of multinational companies in the country where the income is obtained.

137 countries, consisting of countries with more than 90% of the global gross product, participated in the study on the taxation of the earnings of multinational enterprises in the countries where they are obtained. The study is planned to be put into practice by 2023. With the global minimum corporate tax to be applied at a rate of fifteen percent, it is anticipated that an additional corporate tax income of 150 billion USD will be generated globally. In addition to the stability of the international tax system, it is aimed to contribute to the increase of tax certainty in terms of taxpayers and tax administrations.

## 1. Giriş

Kurumlar vergisinden kaçınma, özellikle 2008 küresel mali krizinden sonra kamuoyunun dikkatini çekmeye başlamıştır. Vergiden kaçınmanın kapsamı ve kabul edilebilir sınırı hakkında fikir birliği bulunmamasına rağmen özellikle son dönemlerde vergi reformu ve yasal düzenlemeler ile vergiden kaçınma faaliyetlerinin azaltılması gerektiği üzerinde durulmaktadır. Vergiden kaçınma bir suç değildir. Vergiden kaçınma sadece şirket kaynaklı bir sorun değildir. Ülkeler ve bölgeler vergi kurallarını güçlü şirketler lehine değiştirerek uluslararası yatırımları ülkelere çekmeye çalıştıklarında, serbest piyasada vergiden kaçınma fırsatları yaratılmaktadır. Kurumlar vergisinden kaçınanlar, rekabetin yüksek olduğu vergi bölgelerinde bulunan uluslararası finans merkezlerinden yararlanırken, hükümet gözetimi istememektedir. Kurumlar vergisinden kaçınma, farklı kurumları ve farklı bölgeleri aynı anda kapsayan bir uygulamadır ve bu nedenle bu kurumlar faaliyet gösterdikleri ülkelerde adil şekilde vergi ödemedikleri için küresel sonuçlar doğurmaktadır. Kurumlar vergisinden kaçınmanın uluslararası boyutu sahip olması nedeniyle uluslararası müdahaleye ihtiyaç vardır.

Çok uluslu şirketler uluslararası vergi anlaşmaları, vergi cennetleri, küresel vergi rekabeti ve dijital hizmetler yoluyla hem yerleşik oldukları ülkelerde hem de faaliyette buldukları diğer ülkelerde elde ettikleri kazançları üzerinden ödemeleri gereken

vergileri azaltma ya da hiç ödememe yoluna gitmektedir. Bu duruma önlemek amacıyla G20 ve OECD (The Organization For Economics Cooperation and Development) ülkeleri, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), vergi matrahının aşındırılması ve kar aktarımını engellemek amacıyla 15 maddelik bir eylem planı hazırlamıştır. G20 liderleri BEPS'i önemli önceliklerinden biri olarak tanımlamış, Eylül 2013'teki Saint Petersburg'da gerçekleştirilen zirve toplantısında OECD tarafından geliştirilen BEPS projesi onaylanmıştır. G20 liderleri, ülkeleri ulusal kanunlarını BEPS'i önlemeye yönelik gerekli değişiklikleri ve çok uluslu şirketlerin kârlarını düşük vergili ülkelere kaydırmalarına engel olacak şekilde düzenlemeler yapma çağrısında bulunmuştur. BEPS'in amacı karların ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirildiği ya da üretimin yapıldığı yerde vergilendirilmesini amaçlamaktadır.

Çok uluslu şirketlerin, kazançlarını, transfer fiyatlandırması gibi yöntemleri kullanarak, daha düşük vergi oranlı ülkelere (vergi cennetleri) taşıyor olması gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin vergi tabanlarından daralmaya yol açmaktadır. Bu durumdan en çok ülkelere birisi çok sayıda çok uluslu işletmeye sahip olması nedeniyle ABD'dir. Covid-19 pandemisinin de etkisiyle tüm dünyada olduğu gibi ABD'de de kamu harcamaları artmıştır. Artan kamu harcamaları yeni finansman kaynağına ihtiyaç doğurmaktadır. Bu yeni kaynak arayışı sonucunda küresel asgari kurumlar vergisi oranı gündeme gelmiştir.

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) önderliğinde G7 ülkeleri, çok uluslu şirketlerin elde ettikleri kazançlarının kazancın elde edildiği ülkede vergilendirilmesini sağlayabilmek amacıyla küresel asgari kurumlar vergisi oranı uygulanmasına yönelik çalışmaktadır. Bu oran yüzde on beş olarak belirlenmiştir. Uluslararası vergi sisteminin istikrarının sağlanması, mükellef ve vergi idareleri açısından vergide belirliliğin artmasına katkı sağlanması amaçlanmaktadır. BEPS ile ilgili OECD/G20 Kapsayıcı çerçevesi Ekim 2021'de G20 Maliye Bakanları ve liderleri tarafından onaylanmıştır.

Uluslararası vergi kurallarının yeniden düzenlenmesi ve çok uluslu işletmelerin kazançlarının kazancın elde edildiği ülkelerde vergilendirilmesi için küresel gayri safi hasılanın %90'ından fazlasına sahip 137 ülkenin katılımı sağlanmıştır<sup>2</sup>.

20 Aralık 2021'de yayınlanan İki Sütunlu Model Kurallar (The pillar two model rules-küresel temel erozyona karşı veya Globe), ekonominin dijitalleşmesinin vergi zorluklarını ele alan iki sütunlu çözümün bir parçasıdır. İki sütunlu model kurallar, büyük çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdikleri alanda ortaya çıkan gelirler üzerinden asgari düzeyde vergi ödemesini sağlamak için tasarlanmıştır.

GAFA, merkezi Paris'te bulunan OECD tarafından yürütülen Google, Amazon, Facebook ve Apple gibi büyük ve çok uluslu şirketlerin ilk harflerinden adını almış olup cirosu en az 750 milyon Euro olan şirketlerdir. Asgari küresel kurumlar vergisi uygulaması cirosu en az 750 milyon Euro olan şirketler için geçerli olmakta ve küresel olarak her yıl yaklaşık 150 milyar USD dolar ek vergi geliri beklenmektedir. Çalışmanın 2023 yılı itibarıyla uygulamaya konulması planlanmıştır.

<sup>2</sup> Çalışma kapsamında olup henüz anlaşmayı kabul etmeyen ülkeler Kenya, Nijerya, Pakistan ve Sri Lanka'dır.

Bu çalışmada vergiden kaçınma yoluyla elde edilemeyen kurumlar vergisi kaybını azaltmak için planlanan küresel asgari kurumlar vergisi oranı uygulamasından bahsedilecektir. Çalışma üç bölüm halinde hazırlanmıştır. Birinci bölümde konuyu açıklayabilmek adına vergiden kaçınma, vergi rekabeti ve vergi cenneti kavramları açıklanacaktır. İkinci bölümde dünyada uygulanan kurumlar vergisi oranlarından ve elde edilen gelir oranlarından bahsedilecektir. Üçüncü bölümde ise vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik küresel kurumlar vergisi önerisinin kapsamından bahsedilecektir.

## 2. Kavramsal Açıklamalar

Küresel asgari kurumlar vergisi oranı uygulamasının nedenlerinden biri dijitalleşmenin de etkisiyle küreselleşme sürecinin hızla yayılmasının etkisiyle vergi rekabetinin artması yer almaktadır. Bir diğer nedeni ise vergi cenneti ülkelerin artış göstermesi ile vergiden kaçınma faaliyetlerinin kolaylaşarak artış göstermesidir. Dolayısıyla bu faaliyetler kurumlar vergisi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Konuyu açıklayabilmek için bu bölümde vergiden kaçınma, vergi rekabeti ve vergi cenneti kavramları açıklanacaktır.

### 2.1. Vergiden Kaçınma

Son yıllarda vergiden kaçınma, karmaşık bir terim halini gelmiş olup farklı taraflar için farklı anlamlar ifade etmektedir. Vergiden kaçınma, farklı bir seçeneğin seçilmemesi durumunda uygulanacak olandan daha düşük bir vergi yükümlülüğüne yol açan seçeneğin seçilmesi anlamına gelmektedir (Oats & Tuck, 2019: 565-566). En geniş anlamıyla vergiden kaçınma, vergi borcunu azaltmaya, ortadan kaldırmaya ya da ertelemeye yönelik tüm düzenlemeleri içermektedir (Freedman, 2004: 335-336).

Vergiden kaçınma faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinin farklı amaçları vardır: Birincisi, bir ülkenin vergi kanunlarına göre ödenmesi gereken vergiden daha az vergi ödenmesidir. İkincisi, gerçekte elde edildiği yerden başka bir ülkede beyan edilen kazançlar üzerinden vergi ödenmesidir (Fisher, 2014: 340). Üçüncüsü ise, emek gelirini daha düşük oranda vergilendirilen sermaye gelirin dönüşürerek verginin daha az ödenmesidir (Sandmo, 2005: 645).

Çoğu, çağdaş söylemde göz ardı edilmelerine rağmen, vergiden kaçınmanın kavramsal olarak vergi kaçakçılığından farklı olduğu konusunda hemfikirdir (Freedman, 2006: 361; Hasseldine & Morris, 2018: 430-440; Christian, 2018: 420-425). Farkın mevzuat ve zamansal ilişki olmak üzere iki yönü bulunmaktadır. Mevzuatla ilişkisi açısından değerlendirildiğinde vergi kaçakçılığı bir yasa ihlalidir ve hileli olabilecek ya da olamayacak kasıtlı olarak beyan etmemeyi içermektedir (Gribnau, 2015: 225-230). Birçok yerel vergi kanunu, mevzuatın amacına ve vergi mükelleflerinin subjektif niyetlerine bakarak vergiden kaçınmayı önlemeye çalışır (Piantavigna, 2018: 195). Kaçınma ve kaçakçılık arasındaki farkın diğer yönü ise zamansal ilişkisi olup vergi kaçakçılığı sonraki faaliyettir, yani bir vergi borcunun ortadan kalkmasından sonra meydana gelmektedir. Vergiden kaçınma ise vergi borcunun netleşmesinden önce

değerlendirme ve uygulama aşamasında meydana gelen önceki faaliyettir. Bu iki yönü birlikte yürütmek, kafa karışıklığına yol açabilir (Panayi, 2014: 550).

Vergi kaçırma, etik bir davranış değildir, çünkü aldatma, gizleme gibi durumlar söz konusudur. Vergiden kaçınma bir açıdan rasyonel iş planlaması yaparak kanundaki yasal boşluklardan yararlanarak kaçınma, başka bir açıdan ise ahlaki olarak sorgulama durumu söz konusudur (Payne & Ralborn, 2018: 472). Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı arasındaki fark, vergiden kaçınmanın yasal olması, vergi kaçakçılığının ise yasal olmamasıdır. Vergiden kaçınma faaliyetlerinin kullanımı, yalnızca belirli türdeki şirketlerin hissedarlarına mali açıdan zarar vermekle kalmaz, aynı zamanda ilgili ülkelerin hükümetlerine de zarar vermektedir. Çok uluslu şirketler vergiden kaçınmayı bir kurumsal sosyal sorumluluk sorunu olarak ele alarak bu zararları ortadan kaldıracak ve tüketicileri, yatırımcılar cezbedebilirler (Fisher, 2014: 341). Özellikle son on yılda büyük ölçekli çok uluslu işletmelerin vergisel konularla ilgili olarak vergiden kaçınma konusunu verilen önem kamuoyunun daha çok dikkate çekmeye başlamıştır. Çok uluslu işletmelerin vergiden kaçınma faaliyetlerine yönelik artan farkındalıkları ile sadece vergi idareleri tarafından değil aynı zamanda sivil toplum kuruluşları tarafından da üzerinde durulması gerektiğine dair görüşler artmıştır (Oxfam, 2016; Oats & Onu, 2016: 69-75; Panayi, 2014: 452).

Vergiden kaçınma, vergiyi doğuran olaya neden olunmaması nedeniyle vergi yükünün dışında kalma çabası olarak ifade edilir (Akdoğan, 2007: 165). Mükellefin vergiye tabi olmayan kaynaklardan gelir elde etmesi veya vergiye tabi olmayan servet unsurlarını elde etmeye çalışması vergiden kaçınmaya sebep olmaktadır (Gökbel, 2011: 37). Vergiden kaçınma vergi kanunlarına göre suç sayılmamaktadır. Vergiden kaçınma suç sayılmadığından bu faaliyeti cezalandıran bir yasal hüküm de yoktur. Herhangi bir cezai yaptırımın olmaması vergiden kaçınmayı tanımlamayı zorlaştırmaktadır (Koç, 2019: 1019-1020; Karakoç, 1995: 99). Vergi oranlarının yüksekliği, muafiyet ve istisnalar, hukuki kanun boşlukları gibi nedenlerle vergiden kaçınma artarak kamu gelirlerinde azalmaya ve vergi kayıplarına neden olmaktadır (Koç, 2019: 1020).

Vergiden kaçınma konusuna artan ilgiye rağmen vergiden kaçınma teriminin tanımlanması konusunda çok az ilerleme kaydedilmiştir. Ulusal Denetim Ofisi için Oxford İşletme Vergilendirme Merkezi tarafından hazırlanan raporda, yasal vergiden kaçınmanın üç kategorisi ayırt edilir: Birincisi, mevcut mevzuatla karşı konulabilen etkisiz vergiden kaçınmadır. İkincisi, mahkemeler ve mevzuat değişikliği gerektirmesidir. Üçüncüsü ise vergi mevzuatının kendi yararına kullanılması, örneğin vergi mevzuatında sağlanan, genellikle vergi indirim fırsatlarından yararlanmaktır (Oats & Tuck, 2019: 569).

Bazı yazarlar vergiden kaçınmayı kurumsal sosyal sorumluluğun bir konusu olarak ele almaya çalışmaktadır (Dowling 2014: 178; Knuutinen 2014: 45; Lanis & Richardson 2012: 95). Vergiden kaçınma, bir firmanın topluma karşı yükümlülükleriyle tutarsız olan sosyal olarak sorumsuz bir uygulamayı temsil etmektedir (Bird & Nozemack, 2018: 1010). Panayi, kabul edilemez vergiden kaçınma davranışı sergileyen şirketlerin sosyal olarak sorumsuz olduğunu söylemenin çok fazla genelleme ve

varsayıma dayandığını savunmuştur (Panayi, 2014: 556). Sosyal sorumluluğun büyük bir kısmı ulus devletlerin üstündedir (Gribnau, 2015: 235).

Freedman'a göre adalet bir algıdır ve bu nedenle şekillendirilebilir, manipüle edilebilir, çeşitli gruplar tarafından mevcut vergi sisteminden memnuniyetsizlik duygusunu iletmek için kullanılmaktadır (Freedman, 2014: 340).

## 2.2. Vergi Rekabeti

Küreselleşme ile üretimin uluslararası boyut kazanması ve bazı üretim faktörlerinin öneminin artması, bazı ülkelerin küresel vergi tabanından daha yüksek pay almak amacıyla vergi yüklerinin bir miktarını diğer ülkelere ihraç etmelerini sağlamaktadır. Bu durum vergi rekabeti olarak ifade edilmektedir (Aktan & Vural, 2004: 1). Vergi rekabeti, vergilendirme yetkisine sahip kurum ve kuruluşların uyguladığı vergi politikalarının diğer idari birimlerde meydana getirdiği etkiler olarak tanımlanmaktadır (Edwards & Rugsy, 2002: 3).

Vergi rekabetinde kullanılan üç araç bulunmaktadır. Bunlar: vergi oranı indirimi, genel vergi teşvikleri ve özel vergi teşvikleri ile indirimleridir (Saraç, 2006: 125-133). Vergi oranları, vergi rekabetinde en çok kullanılan araçlardandır. Vergi rekabeti sürecinde düşük vergi oranları ile dolaşım hızı yüksek olan faktörler ülkenin vergi tabanına dâhil edilerek cezbedici hale gelmektedir (Rohac, 2006: 88). Özellikle kurumlar vergisi oranlarında yapılan indirimler, yatırım eğilimlerini arttırdıkları için vergi rekabetinde en çok kullanılan yöntemdir.

Vergi rekabeti, vergilendirme yetkisine sahip kurum ve kuruluşların vergi politikalarında yarattığı değişikliklerle bazı ülkedeki ya da bölgedeki işletmelere ve bireylere bazı avantaj ve ayrıcalıklar tanımaktadır. Vergi rekabeti olumlu (yararlı vergi rekabeti) ya da olumsuz (zararlı vergi rekabeti) şekilde ortaya çıkabilir. Yararlı vergi rekabeti, vergi politikaları yoluyla ulusal sermayeyi elde tutup, uluslararası sermaye piyasalarından yatırımları ülkeye çekerek, ülkenin büyüme ve kalkınma sürecinin hızlandırılmasıdır (Aktan & Vural: 2012: 250-252). Zararlı vergi rekabetinin ortaya çıkma nedenlerinden birisi de vergi cennetleridir. Vergi cennetleri işletmelere ve bireylere vergiden kaçınma ve vergi kaçırma için çeşitli fırsatlar sunmaktadır (Öztürk & Ülger, 2016: 120).

## 2.3. Vergi Cennetleri

Vergi cennetleri özellikle 1980 sonrasında başlayan liberalleşme sürecinin hız kazanması ile artış göstermiştir. Sermaye hareketlerinin serbestleşmesi ile sermayenin vergi oranlarına duyarlılığında artış yaşanmış ve vergi rekabet unsuru olmuştur. Vergi cenneti ülkelerin ortaya çıkması mükelleflerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğilimlerini kolaylaştırmakta ve ulus devletlerin vergi kaybına uğramasına neden olmaktadır. Vergi cenneti ülkelerince uygulanan çok düşük ya da sıfır oranlı vergi



rejimleri ile uygulanan finansal gizlilik politikaları devletleri gelir kaybına uğratmakta ve ülkelerin bütçe gelir-gider dengesini olumsuz etkilemektedir.

Vergi cenneti, offshore şirketler gibi çeşitli araç ve mekanizmaları kullanarak vergiden kaçınma görevlerinin geliştirilmesi için gerekli olan büyük ekonomik, mali, politik ve altyapı ortamını yaratmak için daha elverişli koşulların birleştirilmesini içerir.

Klasik tanımlara göre vergi cenneti, vergilendirmesi çok düşük olan veya hatta hiç vergilendirmeyen bir ülkedir. Bununla birlikte, vergi cennetleri tamamen düşük veya vergi eksikliği ile ilgili değildir. Ayrıca, yüksek düzeyde gizlilik ve kullanıcıların hedeflerine ulaşmaları için gelişmiş stratejilere izin veren güçlü bir finansal hizmetler ağının mevcudiyeti ile karakterize edilirler (Mara, 2015: 1639).

Vergi rekabetinin başka bir boyutu olan vergi ödememe ya da daha az vergi ödeme fırsatı sunulmasıyla diğer ülkelerin birey ve kurumlarını kendi ülkelerinde yatırım yapmaya teşvik etmek literatürde vergi cenneti olarak ifade edilir (Öz, 2005: 123). Vergi cennetleri, daha fazla yatırımcıyı ülkeye çekmek için gelir, servet, sermaye ve harcama unsurlarından hiç vergi alınmaması, çok düşük oranlarda vergi alınması yada vergilendirmede muafiyet, istisna ve indirim oranlarının çok geniş olarak uygulandığı; işlemlerin gizlilik içinde yapılabildiği ülke ya da yerlerdir (Öz, 2005: 123). Vergi cennetleri, mükelleflerin vergiden kaçınmasını destekleyen, işlemlerin gizli şartlar altında yapılmasına imkân tanıyan yargısal düzenlemedir (Yetkiner, 2001: 92; Yılmaz, 2018: 199).

Vergi cennetleri, yüksek vergilendirmeye sahip ülkelerin bütçe gelirlerini olumsuz yönde etkilemektedir. Vergi cennetleri vergiden kaçınmayı arttırmakta, ekonomik büyümeyi engellemekte, finansal krizler ve finansal istikrarsızlığa neden olmaktadır. Bu nedenle önemli bir sorun teşkil etmektedir (Radu, 2012:398).

Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma kavramları vergi cennetlerinin kullanım amaçları açısından önemlidir. Vergiden kaçınma yasal sınırlar içinde vergi yükünü azaltıcı bir eylemdir. Vergi oranlarının yüksekliği ve daha az vergi verme çabası gibi nedenler mükellefleri vergi kaçırma itmektedir (Artar, 2013). Vergi cennetleri de vergiden kaçınma amacıyla sıklıkla başvurulan bir yöntemdir.

Vergi cennetlerinin temel hedefi yerleşik olmayanlar tarafından küresel düzeyde gerçekleştirilen nakit akışının önemli bir kısmını kendisine çekebilmektir. Bireyler ya da şirketler de vergi yükümlülüğünü azaltmak hatta tamamen ortadan kaldırmak için gelirlerini doğrudan buraya yönlendirmektedir. OECD'ye göre verginin olmaması yada nominal vergi uygulanması, etkili bilgi alışverişinde eksikliğe neden olmakta, yasal ve idari hükümlerin işleyişinde şeffaflık eksikliği bulunmaktadır. Bu durum da vergi cennetlerinin karakteristik özelliğidir (OECD, 2017).

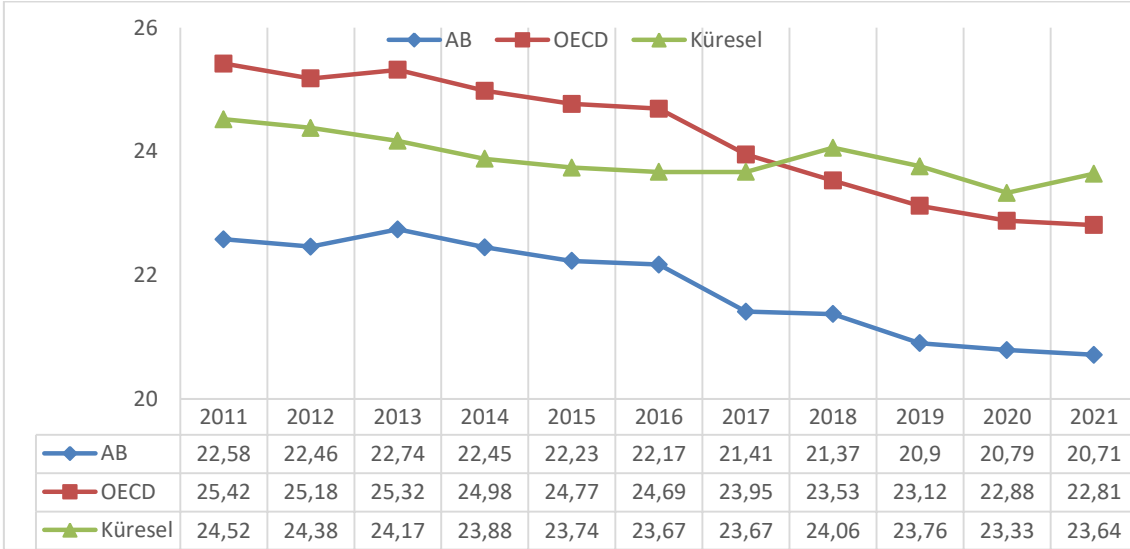
### 3. Dünya'da Kurumlar Vergisi Uygulamaları

Dünya'da çeşitli ülkelerde birbirinden farklı kurumlar vergisi oranları uygulanmaktadır. Bu oranlar ülkelerin içinde bulunduğu döneme, ekonomik gelişmişlik

düzeylelerine, uyguladıkları vergi politikaları gibi nedenlerle değişiklik göstermektedir. Bu başlık altında ülkeler, AB (Avrupa Birliği), OECD ülkeleri olarak sınıflandırılarak uygulanan kurumlar vergisi oranlarından ve elde edilen vergi gelirlerinden bahsedilecektir.

Grafik 1’de 2011-2021 yılları AB ve OECD üye ülkeleri ile dünyada kurumlar vergisi oranları ortalamalarına yer verilmiştir. AB ortalaması %20,71 ile %22,74 arasındadır. OECD üye ülkelerinde %22,81 ile %25,42 arasındadır. Dünya ortalaması ise %23,33 ile %24,52 arasındadır. 2011 yılından 2018 yılına kadar en yüksek kurumlar vergisi oranı OECD üye ülkelerinde olduğu görülmüştür. 2018 yılından itibaren dünya ortalaması OECD üye ülkeleri ortalamasının üzerine çıkmıştır. AB üye ülkelerinde ise kurumlar vergisi oranı ortalamasının tüm yıllarda en düşük oranlara sahip olduğu görülmektedir.

**Grafik 1: 2011-2021 Yılları AB - OECD ve Küresel Kurumlar Vergisi Oranlarının Ortalaması**



**Kaynak:** 2011-2021 KPMG yılları verileri esas alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

<https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>. (01.02.2022).

Tablo 1’de AB ve OECD üye ülkelerinde 2011-2021 yılları kurumlar vergisi oranlarına yer verilmiştir. En yüksek kurumlar vergisi oranına sahip ülkeler ise Japonya, Amerika Birleşik Devletleri ve Malta’dır.

Japonya’da 2011 yılında en yüksek kurumlar vergisi oranı % 40.69 olarak uygulanmıştır. Sonraki yıllarda azalış göstermeye başlamıştır. 2012 ve 2013 yıllarında %38.01, 2014’de 35.64, 2015’de %33.86, 2016, 2017, 2018 yılında %30.86, 2019, 2020 ve 2021’de ise %30.62 oranında uygulanmıştır. Kurumlar vergisi oranı yüksek olan bir diğer ülke ise Amerika Birleşik Devletleri (ABD)’ dir. ABD’de 2011-2017 yıllarında %40, sonraki yıllarda ise %27 oranı uygulanmıştır. Malta’da ise 2011-2021 yıllarında %35 oranında kurumlar vergisi uygulanmıştır.

Kurumlar vergisi oranı yüksek olup % 30'un üzerinde uygulanan diğer ülkeler ise; Belçika, Fransa, İtalya ve Kolombiya'dır. Belçika'da 2011-2017 yıllarında %33,99, 2018 ve 2019 yılında düşüş yaşanmaya başlamış ve %29,0, 2020 ve 2021 yılında % 25,00 olarak uygulanmıştır. Fransa'da 2011-2018 yıllarında %33,0 ile %33,3 arasında iken, 2019'da % 31,0, 2020'da %28,0, 2021'de %28,00 ve 2022'de ise %26,5 olmuştur. İtalya'da 2011-2016 yıllarında %31,4, sonraki yıllarda ise %24,0 uygulanmıştır. Kolombiya 'da ise 2013-2016 yıllarında % 25,0, diğer yıllarda ise % 30 un üzerinde kurumlar vergisi oranları uygulanmıştır.

En düşük kurumlar vergisine sahip ülkeler ise Bulgaristan (%10), Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti (%10.00-%12.50), İrlanda (%12.50) ve Litvanya (%15.00) 'dadır.

Küresel asgari kurumlar vergisi oranının %15 olduğu düşünüldüğünde ABD, Almanya, Avustralya, Avusturya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İspanya, İsrail, İsveç, İtalya, Japonya, Kanada, Kolombiya, Lüksemburg, Malta, Meksika, Norveç, Portekiz, Slovakya, Şili, Yeni Zelanda gibi uygulanan kurumlar vergisi oranının yüksek uygulandığı ülkelerde bir gelir kaybı yaratması beklenebilir. Ancak uygulama Google, Amazon, Facebook ve Apple gibi cirosu 750 milyon Euro ve üzeri olan şirketler için geçerli olacaktır. Uygulama ile küresel olarak her yıl yaklaşık 150 milyar USD dolar ek kurumlar vergisi geliri beklenmektedir. Bu sayede çok uluslu büyük şirketlerin vergi gelirlerinin çok düşük ya da sıfır vergi uygulayan vergi cenneti ülkelere kayması önlenmiş olacaktır. Ayrıca, faaliyetin yapıldığı ülkede vergilendirmeyi esas aldığı için gelir yaratıcı etki yaratması beklenmektedir.

**Tablo 1: AB ve OECD üye Ülkelerinde Kurumlar Vergisi Oranları (2011-2021)**

Ülkeler	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
ABD	40.00	40.00	40.00	40.00	40.00	40.00	40.00	27.00	27.00	27.00	27.00
Almanya	29.37	29.48	29.55	29.58	29.72	29.72	29.79	30.00	30.00	30.00	30.00
Avustralya	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00
Avusturya	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00
Belçika	33.99	33.99	33.99	33.99	33.99	33.99	33.99	29.00	29.00	25.00	25.00
Bir. Krallık	26.00	24.00	23.00	21.00	20.00	20.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00
Bulgaristan	10.00	10.00	10.00	10.00	10.00	10.00	10.00	10.00	10.00	10.00	10.00
Çekya	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00
Danimarka	25.00	25.00	25.00	24.50	22.00	22.00	22.00	22.00	22.00	22.00	22.00
Estonya	21.00	21.00	21.00	21.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00
Finlandiya	26.00	24.50	24.50	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00
Fransa	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33	33.30	33.33	33.00	31.00	28.00	26.50
Kıbrıs Cum.	10.00	10.00	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50
Güney Kore	22.00	24.20	24.20	24.20	24.20	24.20	22.00	25.00	25.00	25.00	25.00
Hırvatistan	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	18.00	18.00	18.00	18.00	18.00
Hollanda	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00
İrlanda	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50
İspanya	30.00	30.00	30.00	30.00	28.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00

İsrail	24.00	25.00	25.00	26.50	25.00	25.00	24.00	23.00	23.00	23.00	23.00
İsveç	26.30	26.30	22.00	22.00	22.00	22.00	22.00	22.00	21.40	21.40	20.60
İsviçre	18.31	18.06	18.01	17.92	17.92	17.92	17.77	18.00	18.00	14.84	14.93
İtalya	31.40	31.40	31.40	31.40	31.40	31.40	24.00	24.00	24.00	24.00	24.00
İzlanda	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00
Japonya	40.69	38.01	38.01	35.64	33.86	30.86	30.86	30.86	30.62	30.62	30.62
Kanada	28.00	26.00	26.00	26.50	26.50	26.50	26.50	26.50	26.50	26.50	26.50
Kolombiya	33.00	33.00	25.00	25.00	25.00	25.00	34.00	33.00	33.00	32.00	31.00
Kosta Rika	-	-	-	-	-	-	-	-	-	30.00	30.00
Letonya	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	20.00	20.00	20.00	20.00
Litvanya	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00
Lüksemburg	28.80	28.80	29.22	29.22	29.22	29.22	27.8	26.1	24.94	24.94	24.94
Macaristan	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	9.00	9.00	9.00	9.00	9.00
Malta	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00	35.00
Meksika	-	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00	30.00
Norveç	28.00	28.00	28.00	27.00	27.00	25.00	24.00	23.00	22.00	22.00	22.00
Polonya	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00
Portekiz	25.00	25.00	25.00	23.00	21.00	21.00	21.00	21.00	21.00	21.00	21.00
Romanya	16.00	16.00	16.00	16.00	16.00	16.00	16.00	16.00	16.00	16.00	16.00
Slovakya	19.00	19.00	23.00	22.00	22.00	22.00	21.00	21.00	21.00	21.00	21.00
Slovenya	20.00	18.00	17.00	17.00	17.00	17.00	19.00	19.00	19.00	19.00	19.00
Şili	20.00	18.50	20.00	20.00	24.00	24.00	25.50	26.00	27.00	27.00	27.00
Türkiye	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	22.00	22.00	22.00	20.00
Yeni Zelanda	28.00	28.00	28.00	28.00	28.00	28.00	28.00	28.00	28.00	28.00	28.00
Yunanistan	20.00	20.00	26.00	26.00	29.00	29.00	29.00	29.00	28.00	24.00	24.00

**Kaynak:** KPMG. <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>. (01.02.2022).

AB ve OECD ülkeleri kurumlar vergisi oranları incelendiğinde %9 ile %40.69 arasında değişiklik gösterdiği görülmektedir. Son yıllarda ise ülkelerin hemen hemen hepsinde oranların düşüş eğiliminde olduğu görülmektedir. Türkiye’de ise kurumlar vergisi oranının 2006 yılında %30’dan %20’ye düştüğü, fakat 2018, 2019 ve 2020 yıllarında %22’ye, 2021’de %25’e ve 2022’de de %23’e düşürüldüğü bilinmektedir.

Tablo 2’de 37 OECD ülkesinde 2018-2020 yılları vergi gelirlerinin GSYH içindeki oranına ve 2019 ve 2020 yılı kurumlar vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki oranlarına yer verilmiştir. OECD ülkelerinde 2018 yılı vergi gelirlerinin GSYH içindeki oranı %33,5 2019’da % 33,4, 2020’de ise %33,6 olmuştur. 2019 yılı kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki oranları %0,5 ile %24.0 arasında, 2020’de ise %2,3 ile %24,5 olduğu görülmüştür. 2019 yılında en düşük oranlar; Letonya (%0,5), Macaristan (%3,5) ve İtalya (%4,6). En yüksek oranlar; Kolombiya (%24,0), Şili (%23,4) ve Meksika (%20,1). 2020 yılında en düşük oranlar; Letonya (%2,3), Macaristan (%2,8), İspanya (%3,6) ve Slovenya (%3,6). En yüksek oranlar; Kolombiya (%24,5), Şili (%24,3) ve Meksika (%20,1)’dadır.

**Tablo 2: OECD Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Oranı (2018-2020) ve Kurumlar Vergisi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirlerindeki Oranı (2019 ve 2020)**

Ülkeler	(1)			(2)		Ülkeler	(1)			(2)	
	2018	2019	2020	2019	2020		2018	2019	2020	2019	2020
OECD Ort.	33,5	33,4	33,6	9,6	8,22	İzlanda	36,4	34,8	36,1	5,9	6,0
ABD	24,9	25,0	25,5	5,4	5,1	Japonya	31,6	31,4	-	12,0	-
Almanya	38,4	38,6	38,3	5,2	4,3	Kanada	33,5	33,8	34,4	12,3	12,3
Avusturya	42,3	42,6	42,1	6,4	4,9	Kolombiya	19,3	19,7	18,7	24,0	24,5
Avustralya	28,5	27,7	-	17,1	-	Kosta Rica	23,2	23,6	22,9	11,9	8,4
Belçika	43,9	42,7	43,1	8,7	7,7	Letonya	31,1	31,2	32,9	0,5	2,3
Bir. Krallık	32,9	32,7	32,8	7,0	7,1	Litvanya	30,2	30,3	31,3	5,1	5,1
Çekya	35,0	34,8	34,4	10,1	8,4	Lüksemburg	39,5	38,9	38,3	15,2	12,0
Danimarka	44,2	46,6	46,5	6,7	5,6	Macaristan	36,8	36,5	35,7	3,5	2,8
Estonya	33,0	33,5	34,5	5,5	4,9	Meksika	16,1	16,3	17,9	20,1	20,1
Finlandiya	42,4	42,3	41,9	6,0	5,0	Norveç	39,4	39,9	38,6	14,7	6,2
Fransa	45,9	44,9	45,4	4,9	5,1	Polonya	35,1	35,1	36,0	6,3	6,3
Güney Kore	26,7	27,3	28,0	15,7	12,1	Portekiz	34,7	34,5	34,8	9,0	7,9
Hollanda	38,8	39,3	32,2	9,4	7,8	Slovakya	34,2	34,6	34,8	8,8	7,2
İrlanda	22,4	21,9	20,2	14,0	15,9	Slovenya	37,3	37,2	36,9	5,3	3,6
İspanya	34,7	34,7	36,6	6,0	3,6	Şili	21,1	20,9	19,3	23,4	24,3
İsrail	30,8	30,2	29,7	10,1	9,3	Türkiye	24,0	23,1	23,9	7,9	8,7
İsveç	43,8	42,8	42,6	7,0	6,6	Yeni Zelanda	32,2	31,5	32,2	12,4	-
İsviçre	26,8	27,4	27,6	11,4	11,7	Yunanistan	40,0	39,5	38,8	5,6	-
İtalya	41,7	42,4	42,9	4,6	4,9						

1- 2018, 2019 ve 2020 Yılları Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı (%)  
2- 2019 ve 2020 Yılları Kurumlar Vergisi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

**Kaynak:** OECD, Tax Revenue Trends 1965-2020, Table 1.1. Revenue Statistics: Overview Version 1, (2021). <https://stat.link/0pljx5>. (01.02.2022).

#### 4. Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Küresel Kurumlar Vergisi Önerisi

OECD, uluslararası vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik çalışmalarını 2012 yılından itibaren sürdürmektedir. Bu amaçla 5 Kasım 2012'de düzenlenen G20 zirvesinde bir rapor çağrısında bulunmuştur. BEPS (Base erosion and profit shifting), uluslararası vergi uyumsuzluklarına çözüm arayışları kapsamında G20 liderleri BEPS'i öncelik olarak tanımlamıştır. Eylül 2013'teki Saint-Petersburg'da gerçekleştirilen zirve toplantısında OECD'nin geliştirdiği "BEPS (Matrah Aşındırması ve Karın Aktarılması)" projesi onaylanmıştır. BEPS, ülkelerin artış gösteren dış borçları, sıkı politika uygulamaları sonucu uluslararası şirketlerin matrahın aşındırma ve karlarını vergi yükümlülüğü esnek ve düşük olan ülkelere aktarmaları nedeniyle hükümetleri çözüm bulmaya zorunlu bırakmıştır (Gerçek & Uygun, 2018: 39).

BEPS, karların ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirildiği, üretildiği yer neresi ise orada vergilendirilmesini amaçlamaktadır. BEPS' in temel amacı, farklı uluslararası vergi mevzuatları arasında var olan boşluklardan kaynaklanan çifte vergilemeyi önlemek, işlemlerin özü ile vergilendirme arasındaki ilişkiyi dengelemek ve vergilemede şeffaflığı arttırmak olarak belirtilmiştir. OECD için BEPS projesi son derece politiktir. Birçok ülkenin vergi tabanının genişlemesine ve vergi dengesinde bir kaymaya yol açtığı göz önüne alındığında, vergi tabanını genişletmek ve güç değiştirme, yetki alanları arasında kapasitenin artırılması olarak tanımlanmalıdır (OECD, 2016).

BEPS, karları gerçek faaliyetin çok az olduğu veya hiç olmadığı, ancak vergilerin düşük olduğu yerlere kaydırmak için vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanan vergi planlamalarını engellemeye yönelik var olmuştur. Çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınması ve vergi kanunlarındaki boşluklarından yoğun şekilde faydalanmaya çalışması uluslararası vergi sisteminin bir parçası haline gelmiştir. Ancak bu durum birçok hükümet için ciddi vergi kayıplarına yol açmış ve bütçe açığı, borç yükü ile karşı karşıya kalmalarına neden olmuştur. Bu nedenle hükümetler vergi gelirlerini sağlamlaştırma çabası içine girmek durumunda kalmıştır. Özellikle ABD ve Avrupa ülkeleri gibi çok uluslu işletmelerden büyük kazanç sağlayan ülkeler için önemli bir sorun haline gelmiştir (Mandel, 2015: 1). OECD, dünyadaki yıllık vergi kaybının 100-240 milyar dolar arasında olduğunu tahmin etmektedir. Bu rakamın ise global kurumlar vergisi gelirinin yaklaşık % 4-10'una denk geldiği ifade edilmektedir. Hükümetler bütçe sorunlarını aşmak, vergilemede etkinliği ve adaleti sağlamak adına çok uluslu işletmelerin yakalamış oldukları vergisel boşlukları kapatmak için çeşitli önlemler almaktadırlar (OECD, 2013: 13-15; Birinci & Eser, 2017:448-450).

OECD, 2013 yılında matrah aşınması ve kar aktarımını hedef alan kapsamlı çalışması olan BEPS eylem planlarını açıklamıştır (OECD, 2013). BEPS ile ilgili OECD/G20 kapsayıcı çerçevesinde birlikte çalışan 140 ülke, vergiden kaçınmayla mücadele etmek, uluslararası vergi kurallarının tutarlılığını geliştirmek, daha şeffaf bir vergi ortamı sağlamak ve vergi sisteminin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi zorluklarını ele almak için 15 eylem uygulamaktadır.

2008 küresel mali krizinin ardından başlatılan BEPS, uluslararası vergilerde, COVID-19 küresel salgınının başlangıcı bağlamında daha da kritik hale gelmiştir. Ülkeler krize tepki olarak hane halklarını, işletmeleri ve yerel ekonomileri desteklemek için yoğun harcamalar yaparken, vergi sisteminin adaletini sağlamanın ve yararlanılacak sağlam mali gelirlere sahip olmanın önemi güçlü bir şekilde vurgulanmıştır. Böyle bir dönemde vergiden kaçınma konusu ve BEPS daha önemli hale gelmiştir. 2015 yılında başlayan BEPS uygulaması, uluslararası vergi ortamını önemli ölçüde değiştirmiş ve vergi sistemlerinin adillliğini artırmış olsa da, BEPS 1. eylem planı olan "Dijital ekonominin vergilendirilmesi" kapsamında belirlenen ana BEPS sorunlarından biri çözümsüz kalmış ve son birkaç yılda OECD/G20 kapsayıcı çerçevesinin en önemli önceliği olmuştur (OECD, 2021c).

Ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi zorluklarının üstesinden gelmek ve küresel bir asgari vergi getirmek için çözümlere ilişkin son anlaşma, bir

sonraki adım değişikliğidir. 15 önlemden oluşan orijinal BEPS paketinin geliştirilmesinin aksine, gelişmekte olan ülkeler bu yeni kuralların müzakere edilmesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olmuşlardır. Bu yeni kurallar, zamanla Covid 19 pandemisinin iyileşme sürecinde ülkenin toparlanma aşamasındaki yerel kaynak seferberliği ihtiyaçlarını doğrudan destekleyecektir (OECD, 2021a). Daha da önemlisi, anlaşma, kurallara ve standartlara daha basit yaklaşımlara duyulan ihtiyacı kabul eden yeni bir uluslararası işbirliği çağının başlangıcına işaret etmektedir. Anlaşma, küresel gelir dağıtım sistemiyle ilgili bir paradigma değişikliğindeki ilk ciddi çok taraflı adım olarak görülmektedir. Bu son gelişmeler, kapsayıcı çerçeve gündeminin henüz gelişmekte olan ülkelerin çıkarlarını yansıtmak için yeterince dengeli olmadığı algısını ele almanın bir yolunu bulabilir (Christensen & Hearson & Randriamanalina, 2020; Karaduman, 2021).

1 Temmuz 2021'de ileriye doğru atılan önemli bir adımla, küresel GSYH'nın %90'ından fazlasını temsil eden 137 kapsayıcı çerçeve üyesi, Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarına Yönelik İki Aşamalı Çözüm Bildirisi'ne katılmıştır. BEPS'e ilişkin OECD/G20 kapsayıcı çerçevesi, ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi zorluklarını ele almak için getirilen küresel asgari kurumlar vergisi oranı uygulaması iki aşamalı bir çözüm üzerinde anlaşmaya varmıştır. Her bir aşama, mevcut kurallarda çok uluslu işletmelerin vergi ödemekten kaçınmasına izin veren farklı bir boşluktur (OECD, 2021a; Thomas: 2021).

Birinci aşama en büyük ve en karlı 100'e yakın çok uluslu işletmelere uygulanmaktadır ve karlarının bir kısmını tüketicilerin bulunduğu, ürünlerin satıldığı ve hizmetlerin yapıldığı ülkelere yeniden tahsis etmektedir. Bu aşamanın amacı, bu şirketlerin orada fazla vergi ödemediği piyasadan önemli kazançlar elde etmesini engellemektir (OECD, 2021a). Toplam geliri 20 milyar Avro üzerinde ve vergi öncesi karlılığı % 10'un üzerinde olan finans ve madencilik dışında yer alan çok uluslu işletmelerin kapsamında olacak birinci aşama ülkemizde bir uygulama alanı bulmayacaktır (Kahraman, 2021).

İkinci aşama ise yıllık geliri 750 milyon Euro'nun üzerinde olan büyük çok uluslu şirketlere yöneliktir. Bu aşamada asgari küresel kurumlar vergisi uygulanacaktır. Faaliyetlerini düşük vergili bir ülkede gerçekleştirerek asgari kurumlar vergisi oranından daha düşük bir efektif vergi oranına tabi olacak şekilde organize eden şirketlere engel olmaya yöneliktir (OECD, 2021b). İkinci aşama, birinci aşamayı destekleyici özellikte olup birinci aşamaya girmeyen ticari şirketlerin vergilendirilmesini amaçlamaktadır (OECD, 2021b).

Ayrıca küresel asgari kurumlar vergisinin yürürlüğe girmesi ile birlikte ülkemizde de uygulama alanı bulan 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi Kanunu benzeri uygulamalar sona ermesi beklenmektedir (Kahraman, 2021).

Tablo 3'te küresel kurumlar vergisi uygulamasına çözümün temel unsurları ve hedeflenen takvim yer almaktadır. Asgari küresel kurumlar vergisi uygulaması iki aşama halinde planlanmıştır.

**Tablo 3: Küresel KV Uygulamasına Yönelik Çözümün Temel Unsurları ve Takvim**

AŞAMA 1	HEDEFLenen TAKVİM
Büyük çaplı çok uluslu şirketlerin pazar ülkelerden sağlanan karın % 25'ine denk düşen verginin, söz konusu işletmelerin müşterileri ve kullanıcılarının olduğu pazar ülkelerle paylaşımı	<u>Ocak - Mart 2022:</u> Çok taraflı anlaşma metni ve 1.aşamadaki pazar ülke payının uygulanmasına ilişkin açıklayıcı bildiri 1. aşamanın uygulanmasına yönelik iç mevzuattaki kuralların düzenlenmesi
Düşük kapasiteli ülkeleri uyumlaştırmak için, zorunlu uyumsuzluk çözümleri sunularak vergide belirlilik sağlanması	<u>2022'nin ortaları:</u> Üst düzey ülke temsilcileri ile imza töreni
Dijital hizmet vergileri ve diğer tek taraflı önlemlerin yürürlükten kaldırılması	<u>2022'nin sonu:</u> 1.aşamadaki tutarlara ilişkin çalışmalarının tamamlanması
Transfer fiyatlandırmasında düşük kapasiteli ülkelerin ihtiyaçlarına odaklanmak için, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasının basitleştirilmesi ve kolaylaştırılması	
AŞAMA 2	HEDEFLenen TAKVİM
Çok uluslu işletmelerden yıllık hasılatı 750 milyon Euro ve üzerinde olanların % 15 oranında "küresel asgari kurumlar vergisi" uygulanması	<u>Kasım 2021:</u> "Küresel matrah aşındırma karşıtı" kurallarının belirlenmesi "Vergiye tabi olma" kuralının sınırlarının belirlenmesi
Faiz, gayri maddi hak bedelleri ve diğer ödemelere, % 9'un altında "nominal kurumlar vergisi oranı" uygulayan ülkelere, "vergiye tabi olma kuralı" koyma zorunluluğu getirilmesi	<u>2022'nin ortaları:</u> "Vergiye tabi olma" kuralının ilgili ikili vergi anlaşmalarına uygulanması <u>2022'nin sonu:</u> "Küresel matrah aşındırma karşıtı" kurallarının koordinasyonunu kolaylaştırmak amacıyla uygulamanın kapsamının duyurulması
Vergi teşviklerinin uyumlaştırılması için işletmenin bulunduğu ülke sınırları dışına çıkarılmasına izin verilmesi	
2023: İki Aşamalı Çözümün Uygulanmaya Başlaması	

**Kaynak:** Kahraman, 2021

Birinci aşama ile dijital şirketler için yeni vergileme kuralları belirlenerek uygulanmakta olan OECD ile Birleşmiş Milletler (BM) vergi modelinin temelini oluşturan "fiziki işyerine bağlı vergileme" sona ermektedir. İkinci aşama ile %15 olarak belirlenmiş bir küresel asgari kurumlar vergisi oranı uygulanacaktır. "Küresel matrah aşındırmaya karşı (Globe)" açıklaması yapılarak dijitalleşme ve küreselleşmenin uluslararası vergilemede yarattığı zorlukları engellemek, vergi adaletini sağlayarak şeffaflık ve eşitlik şartları ile vergileme düzenin sağlanması amaçlanmaktadır.

Küresel asgari kurumlar vergisi uygulamasına yönelik anlaşmayı aralarında Çin, ABD, Almanya, Fransa, İngiltere, Japonya ve Türkiye'nin de yer aldığı küresel GSYH'nın yüzde 90'ından fazlasını oluşturan 137 ülke uluslararası vergi reformuna yönelik



anlaşmayı kabul etmiştir. (OECD, 2021a). Anlaşma; GAFA olarak bilinen Google, Amazon, Microsoft ve Facebook gibi internet şirketleri de dâhil olmak üzere küresel şirketler için 2023'ten itibaren geçerlidir.

Tablo 4'te 4 Kasım 2021 tarihinde yayımlanan OECD raporuna göre küresel asgari kurumlar vergisi uygulamasını kabul eden 137 ülkeye yer verilmiştir (OECD, 2021a).

**Tablo 4: Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Uygulamasını Kabul Eden Ülkeler**

Almanya	Çek Cumhuriyeti	Jersey	Papua Yeni Gine
ABD	Çin Halk Cumhuriyeti	Karadağ	Paraguay
Andora	Danimarka	Katar	Polonya
Angola	Dominika	Kazakistan	Portekiz
Anguilla	Dominik Cumhuriyeti	Kamerun	Romanya
Antigua ve Barbuda	Ermenistan	Kanada	Rusya Federasyonu
Aruba	Endonezya	Kolombiya	Saint Kitts ve Nevis
Arnavutluk	Estonya	Kongo	Saint Lucia
Avustralya	Esvatini	Kosta Rika	Saint Vincent ve Grenadinler
Avusturya	Fareo Adaları	Kore	Samoa
Arjantin	Fas	Kongo Demokratik Cum.	San Marino
Brezilya	Fildişi Sahili	Kuzey Makedonya	Suudi Arabistan
Bahamalar	Finlandiya	Letonya	Senegal
Bahreyn	Fransa	Liberya	Sırbistan
Barbados	Gabon	Lihtenştayn	Sejšeller
Belarus	Gürcistan	Litvanya	Sierra Leone
Belçika	Grenland	Lüksemburg	Singapur
Belize	Grenada	Macaristan	Slovak cumhuriyeti
Benin	Guernsey	Makao, Çin	Slovenya
Bermuda	Güney Afrika	Malezya	Şili
Birleşik Arap Emirlik.	Haiti	Maldivler	Tayland
Birleşik Krallık	Honduras	Malta	Trinidad ve Tobago
Bosna ve Hersek	Hong Kong, Çin	Man Adası	Togo
Botsvana	Hırvatistan	Mauritius	Tunus
Brezilya	Hindistan	Meksika	Türkiye
Britanya Virjin Adaları	Hollanda	Monako	Turks ve Caicos Adaları
Brunei Sultanlığı	İzlanda	Moritanya	Ukrayna
Bulgaristan	İsrail	Moğolistan	Uruguay
Burkina Faso	İspanya	Montserrat	Umman
Cabo Verde	İsveç	Mısır	Ürdün
Cayman Adaları	İsviçre	Namibya	Vietnam
Cebelitarık	İrlanda	Norveç	Yeni Zelanda
Cibuti	İtalya	Panama	Yunanistan
Curaçao	Jamaika	Peru	Zambiya
Cook Adaları	Japonya		

**Kaynak:** OECD. (2021). Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.

## 5. Sonuç

BEPS çalışmaları OECD tarafından 2008 küresel mali krizi sonrasında başlatılmış olup uluslararası vergilemeyi önemli ölçüde değiştirmiş ve vergi sisteminin adilliğini artmıştır. BEPS başarı ile sonuçlanmasına rağmen ekonominin dijitalleşmesinden dolayı 1. eylem planı olan “dijital ekonominin vergilendirilmesi” konusundan yapılan çalışmalar yetersiz kalmıştır. Dijital ekonominin vergilendirilmesi konusu son birkaç yıldır OECD ve G20 ülkeleri için oldukça önemli hale gelmiştir.

Çok uluslu şirketlerin, kazançlarını, çeşitli yöntemleri kullanarak, daha düşük vergi oranlı ülkelere taşıyor olması gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin vergi gelirlerinde azalmaya yol açmaktadır. Çok uluslu işletme sayısını fazlalığı nedeniyle ABD, bu durumdan en çok etkilenen ülkelerdendir.

Covid-19 küresel salgının etkisiyle vergi gelirlerine daha çok ihtiyaç duyulmuştur. Ülkeler salgının etkilerini en aza indirmek amacıyla hane halkları, işletmeleri ve yerel ekonomileri desteklemek için yoğun kamu harcamaları yapmıştır. Artan kamu harcamaları ülkeleri yeni finansman kaynağı arayışına yöneltmiştir. Bu yeni kaynak arayışı sonucunda küresel asgari kurumlar vergisi oranı gündeme gelmiştir.

ABD önderliğinde dünyanın en büyük 20 ekonomisinin (G20) liderleri ve OECD çok uluslu şirketler için küresel asgari vergi anlaşmasını onaylamıştır. Anlaşma, tüm AB üye ülkeleri de dâhil olmak üzere toplam 137 ülke tarafından kabul edilmiştir. Anlaşma, kurallara ve standartlara daha basit yaklaşımlara duyulan ihtiyacı kabul eden yeni bir uluslararası işbirliği çağının başlangıcına işaret etmektedir. Anlaşma ile vergi rekabetini ortadan kaldırmak ve çok uluslu şirketlerin cazip vergi oranları sunan ülkelerde genel merkezler kurarak vergiden kaçınmaları zorlaştırması amaçlanmaktadır.

Uygulamanın birinci aşamasında konsolide geliri 20 milyar Euro ve karlılığı % 10'un üzerinde olan Amazon, Facebook, Google. Microsoft başta olmak üzere 100 çok uluslu işletmelerin ödedikleri vergilerin bir kısmının (yaklaşık 125 milyar dolar) buldukları ülkeden, mal veya hizmet sattıkları ülkelere kayması söz konusudur. Birinci aşama ile yapılacak vergilendirme kapsamında 100 çok uluslu işletmenin kazancının en fazla % 25'inin pazar ülkelere dağıtılması ve bu uygulama ile mevcut dijital hizmet vergileri vb. kaldırılması ve %15 küresel asgari kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle az gelişmiş ve/veya gelişmekte olan ülkelerin “doğrudan yabancı yatırımlar” için cazip olmaktan çıkması söz konusu olabilir. Ülkelerin doğrudan yabancı yatırımları çekmek için kullandıkları “daha düşük kurumlar vergisi” uygulamaları etkinliğinin azalması söz konusudur. Bunun yerine ülkeler farklı devlet destekleri verme yolunu tercih edebilirler.

İkinci aşamada ise yıllık 750 milyon Euro üzerinde geliri olan çok uluslu işletmelere asgari yüzde 15 kurumlar vergisi uygulanacaktır. Bu uygulama ile 150 milyar dolar tutarında ek vergi geliri sağlanması tahmin edilmektedir.

27 AB üye ülkesinin GSYH içindeki oranı yaklaşık % 20'ye denk gelmektedir. AB üye ülkelerinin Macaristan, İrlanda, Bulgaristan ve Güney Kıbrıs Rum Yönetimi olmak üzere sadece 4 ülkede kurumlar vergisi oranı % 15'in altındadır. AB'nin 2021 yılı

ortalama kurumlar vergisi oranı ise % 21.3'tür. AB üye ülkeleri açısından bakıldığında ikinci aşamada uygulanacak olan % 15 oranındaki küresel asgari kurumlar vergisi uygulaması gelir kaybı yaratacaktır.

Türkiye açısından bakıldığında ise merkezi veya işyeri Türkiye'de olmadığı için vergilendirilemeyen küresel şirketlerin Türkiye'deki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları vergilendirilerek, önemli bir kaynak girişi sağlayacağı için olumlu bir uygulamadır. Birinci aşama ülkemizde uygulama alanı bulmayacaktır. İkinci aşama uygulanacaktır. Küresel asgari kurumlar vergisinin yürürlüğe girmesi ile birlikte ülkemizde uygulanmakta olan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ve benzeri uygulamaların sona ermesi beklenmektedir. Aksi durumda çifte vergileme durumu söz konusu olacaktır.

Çalışmanın 2023 yılı itibariyle uygulamaya konulması planlanmaktadır. Ancak, henüz OECD düzeyinde planın birinci aşaması ile ilgili henüz teknik bir anlaşmaya varılamamıştır. ABD, 2023 yılı itibariyle yüzde 15'lik bir küresel asgari kurumlar vergisini tam olarak uygulamayı amaçlamaktadır. Yüzde 15'lik küresel asgari kurumlar vergisinin uygulanmadığı ülkelerde ödenen vergilerin ABD'de vergiden düşülemeyeceğini belirtmiştir. Bu uygulama ile aslında tüm ülkeleri küresel asgari kurumlar vergisi oranını uygulamaya zorladığı anlaşılabilir.


AB üye ülkelerinden (Macaristan, Polonya, Malta, Estonya) bazıları ise çok hızlı hareket etmenin AB'yi birinci aşamanın etkinliğini azaltacağını savunmaktadır. Birinci aşamanın uygulanmasında uluslararası gelişmelerden bağımsız davranılması ve ikinci aşamaya geçilmesi birliği üçüncü ülkelere karşı zayıf duruma düşüreceği düşünülmektedir. AB, gerekçe olarak ise OECD'de birinci aşamada teknik anlaşmanın gerçekleşmemesini göstermektedir. Bu nedenle AB planının uygulanmasında yavaş davranmaktan yanadır.

Küresel asgari kurumlar vergisi uygulamasının hayata geçmesiyle, çok uluslu şirketlerin kazançlarını daha düşük vergi oranı uygulayan vergi cenneti ülkelere taşıması engellenebilecektir. Çünkü tüm dünyada aynı yada benzer vergi oranının uygulanıyor olması ile kazançların başka ülkelere taşınmasını karlı olmaktan çıkacak ve vergi cenneti ülkelerin cazibesini yitirmesine neden olacaktır. Ancak uygulamada başarı elde edebilmek için özellikle vergi cenneti ülkeleri de anlaşmayı onaylamaya ikna etmek gerekmektedir.

**Etik Kurul Onayı:** Etik kurul belgesi gerektiren bir çalışma değildir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Yazar Katkıları:**

**Esra Uygun**  - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 100.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

## Kaynakça

- Akdoğan, A. (2007). *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş 12.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aktan, C.C. & Vural, İ.Y. (2004). "Vergi Rekabeti", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22, 1–18.
- Aktan C.C. & Vural İ.Y. (2012). *Globalleşme ve Maliye Politikasında Değişim*, Yayın No:2012/420, Mart-2012, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- Artar, Y. (2013). "Vergi Kaçakçılığı İle Vergiden Kaçınmaya İlişkin Düzenlemeler, Görüş Ve Öneriler", *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 103, 1–6.
- Bird, R. & Nozemack, K.D. (2018). "Tax Avoidance as a Sustainability Problem", *Journal of Business Ethics*, 151 (4), 1009–1025.
- Birinci, N. & Esen, Y.L. (2017). "Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede BEPS Eylem Planı ve Değerlendirilmesi", *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 3(3), 447–459.
- Christensen, R.C. & Hearson, M & Randriamanalina, T. (2020). "At the Table, Off the Menu? Assessing the Participation of Lower-Income Countries in Global Tax Negotiations", ICTD Working Paper 115, December 2020. <https://www.ictd.ac/publication/at-table-off-menu-assessing-participation-lower-income-countries-global-tax-negotiations/> (05.04.2020).
- Dallyn, S. (2017). "An Examination Of The Political Salience Of Corporate Tax Avoidance: A Case Study Of The Tax Justice Network", *Accounting Forum*, 41 (4), 336–352.
- Dowling, G.R. (2014). "The Curious Case of Corporate Tax Avoidance: Is It Socially Irresponsible?", *Journal of Business Ethics*, 124, 173–184.
- Edwards, C. & Rugy, V.D. (2002). "International Tax Competition: A 21st-Century Restraints on Government", *Policy Analysis*, 431, 12 Nisan.
- Fisher, J.F. (2014). "Fairer Shores: Tax Havens, Tax Avoidance, And Corporate Social Responsibility", *Boston University Law Review*, 94: 337–365.
- Freedman, J. (2004). "Defining Taxpayer Responsibility: In Support, of a General Anti Avoidance Principle", *British Tax Review*, (4), 332–357.
- Freedman, J. (2006). The Tax Avoidance Culture: Who Is Responsible? Governmental Influences and Corporate Social Responsibility. In: J. Holder And C. O’Cinneide, Eds. Current Legal Problems. Oxford: Oxford University Press, 359–390.
- Gerçek, A. & Uygun, E. (2018). "OECD Ülkelerinde Agresif Vergi Planlamasını Önlemeye Yönelik Tedbirlerin Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları*, 360, 34–49.
- Gökbel, D. (2011). *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, 1.Baskı, Ankara: Seçkin Basım.
- Gribnau, H. (2015). "Corporate Social Responsibility and Tax Planning: Not By Rules Alone", *Social and Legal Studies*, 24 (2), 225–250.
- Hasseldine, J. & Morris, G. (2018). Unacceptable Behaviour And Corporate Responsibility. In: N. Hashimzade And Y. Epifantseva, Eds. The Routledge Companion To Tax Avoidance Research. Abingdon, UK/New York, US: Routledge, 430–457.

- Jasmine M.F. (2014). "Fairer Shores: Tax Havens, Tax Avoidance, And Corporate Social Responsibility", *Boston University Law Review*, 94: 337–365.
- Kahraman, A. (2021). Uluslararası Vergilemede Dönüşüm, (27 Temmuz), [https://www.ey.com/tr\\_tr/tax/uluslararasi-vergilemede-donusum](https://www.ey.com/tr_tr/tax/uluslararasi-vergilemede-donusum). (25.01.2022).
- Karaduman İ. (2021). "Küresel Asgari Kurumlar Vergisi (Global Minimum Corporate Tax Rate)", *Vergi Sorunları*, 24 Nisan. <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/ibrahim-karaduman/kuresel-asgari-kurumlar-vergisi--global-minimum-corporate-tax-/308> (05.04.2022).
- Karakoç, Y. (1995). "Vergi Kaçağı Kavramı ve Türleri", *Vergi Dünyası Dergisi*, 163, 97–108.
- Knuutinen, R. (2014). "Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax Planning", *Nordic Tax Journal*, 2014 (1), 36–75.
- KPMG. <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>. (01.02.2022).
- Lanis, R. & Richardson, G. (2012). "Corporate Social Responsibility and Tax Aggressiveness: an Empirical Analysis". *Journal of Accounting and Public Policy*, 31, 86–108.
- Mandel, M. (2015). "The BEPS Effect: New International Tax Rules Could Kill US Jobs", Progressive Policy Institute Policy Brief, [http://www.progressivepolicy.org/wp-content/uploads/2015/06/2015.06-Mandel\\_The-BEPS-Effect\\_New-International-Tax-Rules-Could-Kill-US-Jobs.pdf](http://www.progressivepolicy.org/wp-content/uploads/2015/06/2015.06-Mandel_The-BEPS-Effect_New-International-Tax-Rules-Could-Kill-US-Jobs.pdf). (06.04.2022).
- Panayi, C. (2014). "Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?", *Intertax*, 43 (10), 544–588.
- Payne, D.M. & Raiborn, C.A. (2018). "Aggressive Tax Avoidance: A Conundrum For Stakeholders, Governments and Morality", *Journal of Business Ethics*, 147, 469–487.
- Piantavigna, P. (2018). "The Role of The Subjective Element in Tax Abuse and Aggressive Tax Planning", *World Tax Journal*, 10 (2), 193–232.
- Radu D. I. (2012). Tax Havens Impact on The World Economy, *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 62, 398–402.
- Rohac D. (2006). "Evidence and Myths About Tax Competition", *New Perspectives on Political Economy*, 02, 86–115.
- Sandmo A. (2005). "The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View". *National Tax Journal*, LVIII(4), 643-663.
- Saraç Ö. (2006). "Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirmesi", *Maliye ve Hukuk Yayınları*, Ankara.
- Thomas L. (2021). "130 Countries Back Global Minimum Corporate Tax of 15%", Reuters, 2 Temmuz. <https://www.reuters.com/business/countries-backs-global-minimum-corporate-tax-least-15-2021-07-01/>. (05.04.2022).
- Oats, L. & Onu. D. (2016). "Cozy Deals, Social Media and Tax Morale", *Tax Notes International*, 84 (1), 69–75.
- Oats L. & Tuck, P. (2019). "Corporate Tax Avoidance: Is Tax Transparency The Solution?", *Accounting and Business Research*, 49(5), 565–583.

- OECD. (2013). Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 12 February, <https://www.oecd.org/tax/beps/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>. (05.01.2022).
- OECD. (2016). BEPS Project Explanatory Statement 2015 Final Reports, 26 August, <https://www.oecd.org/tax/beps-project-explanatory-statement-9789264263437-en.htm>. (05.01.2022).
- OECD. (2017). Organisation for Economic Cooperation and Development, Glossary of Tax Terms, <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>. (01.02.2022).
- OECD. (2021a). Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October.; <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>. (01.02.2022).
- OECD. (2021b). The Pillar Two Rules in a Nutshell, 20 December, <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf>. (01.02.2022).
- OECD. (2021c). Developing Countries and the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, October, Italy, <https://www.oecd.org/tax/beps/developing-countries-and-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.htm>(05.04.2022).
- OECD. Tax Revenue Trends 1965-2020, Table 1.1. Revenue Statistics: Overview Version 1, (2021). <https://stat.link/0pljx5>. (01.02.2022).
- Oxfam. (2016). “The Hidden Billions: How Tax Havens Impact Lives at Home and Abroad”, <https://www.oxfam.org.au/wp-content/uploads/2016/06/OXF003-Tax-Havens-Report-FA2-WEB.pdf>.
- Öz S. (2005). *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*, Yayın No:21, Mart, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Öztürk, S. & Ülger, Ö. (2016). “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: Vergi Cennetlerinin Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü”, *Sobider Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(9), 118–135.
- Yetkiner, E. (2001). “Vergi Cennetlerinin Sunduğu Bazı Vergi ve Yatırım Avantajları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 237(1): 79–101.
- Yılmaz, M. (2018). “Vergi Cennetleri ve Ülke Uygulamaları”, *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16(4), 197–222.



## Çevre Vergilerinin Çevre Kirliliği Üzerindeki Etkisi: Seçilmiş G20 Ülkeleri Üzerine Bir Uygulama

Ersin Yavuz<sup>1</sup>

Eren Ergen<sup>2</sup>

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

### MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 01.02.2022

Düzeltilme : 18.03.2022

Kabul : 08.04.2022

Yayın : 29.06.2022

iThenticate benzerlik oranı: %14

### JEL Kodu:

F64, H23, Q50

### Anahtar Kelimeler:

Çevre Vergileri,  
Ekolojik Ayak İzi,  
Çevre Kirliliği, Panel  
Eşbütünlük

### Ö Z

Küresel düzeyde mücadele edilen çevre kirliliği sorunu, tüm canlıları tehdit eden boyutlara ulaşmıştır. Bu bağlamda, çevre kirliliğine neden olan faktörlerin incelenmesi ve sınırlandırılmasına yönelik politikaların geliştirilmesi kritik öneme sahiptir. Diğer yandan, yapılan analizlerde çevre kirliliğinin hangi değişken üzerinden temsil edildiği de sonuçları etkilemektedir. Çalışmada çevre kirliliğini temsilen, yoğun olarak kullanılan karbon emisyonu değişkeni yerine daha kapsayıcı olan ekolojik ayak izi göstergesi tercih edilmektedir.

Çalışmanın amacı, 1998-2016 dönemi için seçilmiş G20 ülkelerinde çevre vergilerinin çevre kirliliği üzerindeki etkisini panel veri analizi ile incelemektir. Ampirik bölümde, Westerlund (2007) tarafından geliştirilen ikinci nesil panel eşbütünlük testi ile Emirmahmutoglu-Köse (2011) panel nedensellik testi uygulanmaktadır. Elde edilen bulgulara göre, çevre vergileri ile ekolojik ayak izi arasında eşbütünlük ilişkisi bulunmamaktadır. Ayrıca çevre vergilerinden ekolojik ayak izine doğru ve ekolojik ayak izinden çevre vergilerine doğru nedensellik olmadığı tespit edilmektedir. Ancak kesit bazlı nedensellik sonuçları, Japonya ile Türkiye’de çevre vergilerinden ekolojik ayak izine ve Almanya ile Avustralya’da ekolojik ayak izinden çevre vergilerine doğru tek yönlü nedensellik olduğuna dair kanıtlar sunmaktadır. Sonuçlar, çevre vergilerinin çevre kirliliği üzerinde etkili olmadığına işaret etmektedir. Dolayısıyla çalışma, incelenen ülkelerde çevre vergilerinde çevre kalitesini artıracak reformlara ihtiyaç olduğunu ortaya koymaktadır.

**Citation:** Yavuz, E. & Ergen, E. (2022). “Çevre Vergilerinin Çevre Kirliliği Üzerindeki Etkisi: Seçilmiş G20 Ülkeleri Üzerine Bir Uygulama”, *International Journal of Public Finance*, 7(1), 113-136.

<https://doi.org/10.30927/ijpf.1066728>

<sup>1</sup> Res. Assist. PhD., Pamukkale University, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2543-3393>, ersiny@pau.edu.tr

<sup>2</sup> Res. Assist. PhD., Pamukkale University, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8756-5148>, eergen@pau.edu.tr

## Impact of Environmental Taxes on Environmental Pollution: An Application on Selected G20 Countries

### ARTICLE INFO

Submitted : 01.02.2022  
Revised : 18.03.2022  
Accepted : 08.04.2022  
Available : 29.06.2022

iThenticate similarity  
score: 10%

### JEL Codes:

F64, H23, Q50

### Keywords:

Environmental Taxes,  
Ecological Footprint,  
Environmental  
Pollution, Panel  
Cointegration

### ABSTRACT

The problem of environmental pollution, which is struggled at the global level, has reached dimensions that threaten all bios. In this context, it is critical to examine the factors that cause environmental pollution and to develop policies to limit them. On the other hand, the variable on which environmental pollution is represented in the analyzes also affects the results. In the paper, the more comprehensive ecological footprint indicator is preferred instead of the carbon emission variable, which is often used to represent environmental pollution.

The aim of the paper is to examine the effect of environmental taxes on environmental pollution in selected G20 countries for the 1998-2016 period with panel data analysis. In the empirical part, the second generation panel cointegration test developed by Westerlund (2007) and the Emirmahmutoglu-Kose (2011) panel causality test are applied. According to the findings, there is no cointegration relationship between environmental taxes and ecological footprint. In addition, it is determined that there is no causality from environmental taxes to ecological footprints and from ecological footprints to environmental taxes. However, cross-section causality results provide evidence for unidirectional causality from environmental taxes to ecological footprints in Japan and Turkey, and from ecological footprint to environmental taxes in Germany and Australia. The results indicate that environmental taxes are not effective on environmental pollution. Therefore, the paper reveals that there is a need for reforms to increase environmental quality in environmental taxes.

## 1. Giriş

İkinci Dünya Savaşı'nın ardından uygulanan kalkınma politikaları, doğa üzerindeki baskının artmasına neden olmuştur. Sanayileşme sürecinde çevre ve doğal kaynakların hammadde üzerinden değerlendirilmesi ve ekonomik büyüme uğruna çevrenin ihmal edilmesi, çevresel bozulmanın önemli nedenleri arasında yer almaktadır (Samancı, 2018: 225; Pata, 2019: 20265). Fakat son yıllarda iklim krizi, su kirliliği ve kıtlık tehlikesi gibi çevresel bozulma kaynaklı birçok sorunun ortaya çıkması, küresel düzeyde harekete geçilmesi ihtiyacını doğurmuştur. Nitekim Birleşmiş Milletler (BM) öncülüğünde çevre kalitesinin artırılmasına yönelik Kyoto Protokolü, Paris Anlaşması, Glasgow İklim Değişikliği Konferansı gibi birçok faaliyet gerçekleştirilmiştir. Örneğin, dönüm noktası olarak kabul edilen, Türkiye'nin de içinde yer aldığı ve 196 ülkenin taraf olduğu Paris Anlaşması kapsamında, küresel ısınmanın 1.5°C ile sınırlandırılması ve sera gazı emisyonlarının minimize edilmesine yönelik somut hedefler belirlenmiştir<sup>3</sup>. Bu gelişmelere bağlı olarak çevre kirliliğine ve/veya kalitesine yönelik bilimsel çalışmaların sayısında da artış gözlemlenmektedir.

<sup>3</sup> United Nations Climate Change, <https://unfccc.int/>, (10.01.2022).



Çevre kirliliğine dair bir gösterge olarak kabul edilen ekolojik ayak izi, son yıllarda birçok çalışmada incelenmektedir (Usman, Akadiri & Adeshola, 2020; Caglar, Balsobre-Lorente & Akin, 2021; Yavuz, 2021). Karbon, orman ürünleri, tarım, otlak, balıkçılık ve yapılaşma alanları olmak üzere altı bileşenden oluşan ekolojik ayak izi, bireyler tarafından tüketilen tüm kaynakların çevre üzerindeki baskısını ölçmektedir. Biyokapasite ise bireylerin talep ettikleri veya tükettiklerini yenileme yeteneği olarak betimlenmektedir. Ekolojik ayak izinin biyokapasiteden fazla olması ekolojik açığı, az olması ise ekolojik rezervi ifade etmektedir<sup>4</sup>. Nitekim Global Footprint Network (GFN), gezegenimizdeki kaynakların sürdürülebilirliği açısından Dünya’da ekolojik ayak izi ile kişi başına düşen biyokapasitenin eşit olması gerektiğini ifade etmektedir (Ulucak ve Lin, 2017: 339).

Ekolojik ayak izi, ölçülebilir, kapsayıcı ve kolay anlaşılabilir olması açısından son yıllarda önemli bir çevresel gösterge olarak kabul edilmektedir. Bireylerin doğal kaynaklara olan talebinin bileşik göstergesi niteliğinde olan ekolojik ayak izinin, küresel çevresel bozulma, yerel çevresel baskı ve ekonomik faaliyetler arasındaki ilişkilerin açıklanmasında önemli bir değişken olması beklenmektedir (Ulucak ve Lin, 2017: 342). Başka bir ifadeyle, ekolojik ayak izi bir ülkedeki hava, su ve toprak perspektifinden çevre üzerindeki etkilere dair bilgi sunmaktadır (Ozturk, Al-Mulali ve Saboori, 2016: 1917). Bu özelliklerinden dolayı ilgili yazında ekolojik ayak izini çevresel bozulmanın göstergesi olarak kullanan çalışmalar artış eğilimindedir (Dogan, Ulucak, Kocak & Isik, 2020: 7).

Son yıllarda çevresel bozulmanın kritik seviyelere ulaştığı görülmektedir. 1961-2017 yılları arasında Dünya’daki ekolojik ayak izi yaklaşık üç kat artış göstermiştir. Diğer yandan aynı dönemde biyokapasitenin artış oranı yaklaşık %25 ile sınırlı kalmıştır. 1970’li yıllara kadar Dünya’da biyokapasitenin ekolojik ayak izinden fazla olması kapsamında ekolojik rezerv bulunmaktaydı. Ancak ekolojik ayak izi artışının biyokapasite artışına kıyasla çok fazla gerçekleşmesi, 1970 sonrası için ekolojik açık sorununu ortaya çıkarmıştır. Ekolojik açık bazı dönemlerde azalış gösterse de genel olarak artış trendini sürdürmektedir<sup>5</sup>.

Çalışmada G20 kapsamında olan 13 ülke (Arjantin, Avustralya, Brezilya, Çin, Fransa, Almanya, İtalya, Japonya, Meksika, Güney Afrika, Türkiye, Birleşik Krallık ve ABD) incelenmektedir. Bu ülkeler, analiz dönemi (1998-2016) ortalaması açısından Dünya nüfusunun yaklaşık %37’sini, Dünya gayrisafi yurt içi hasılasının (GSYH) (Satın Alma Gücü Paritesine göre) %56.9’unu temsil etmektedir.<sup>6</sup> Dünya nüfusunun üçte birinden fazlasına sahip olan seçilmiş G20 (SG20) ülkelerinde, üretim-tüketim faaliyetleri ve enerji kullanımı gibi faktörler nedeniyle çevre üzerindeki baskının da önemli boyutta olduğu görülmektedir. Grafik 1’e göre SG20 ülkelerinin analiz dönemindeki ortalaması dikkate alındığında, Dünya’daki toplam ekolojik ayak izinin

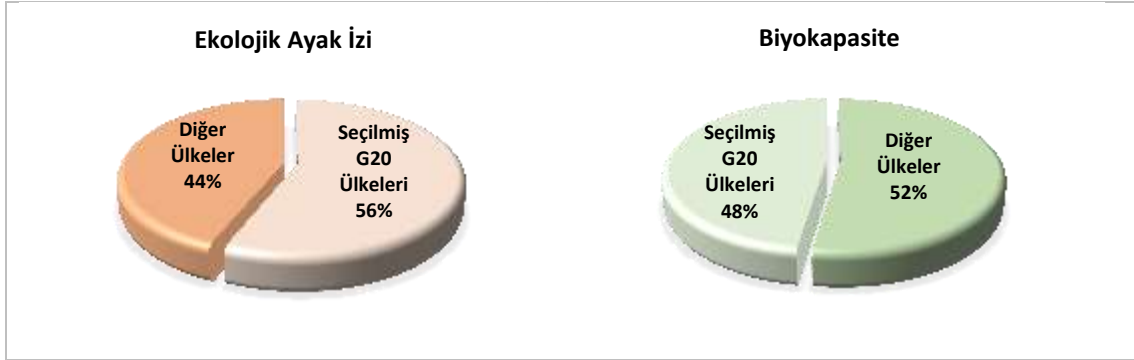
<sup>4</sup> GFN, [https://data.footprintnetwork.org/?\\_ga=2.9071349.1161937322.1624790656-1680104258.1624790656#/abouttheData](https://data.footprintnetwork.org/?_ga=2.9071349.1161937322.1624790656-1680104258.1624790656#/abouttheData), (23.01.2022).

<sup>5</sup> Ekolojik Açık, 1970: 46969598.56 gha – 2017: 8859255806.86gha, GFN, <https://data.footprintnetwork.org/#/>, (21.01.2022).

<sup>6</sup> IMF, World Economic Outlook Database, October 2021, <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/weo-database/2021/October>, (25.01.2022).

yaklaşık %56'sına neden olduğu saptanmaktadır. Bu oranın SG20 ülkelerinin Dünya ekonomisindeki payı ile neredeyse aynı düzeyde olması (%56.9) dikkat çekmektedir. Diğer yandan aynı dönemde bu ülkelerin Dünya'daki toplam biyokapasitenin yaklaşık %48'ine sahip olması, bu ülkelerde ekolojik açığa işaret etmektedir.

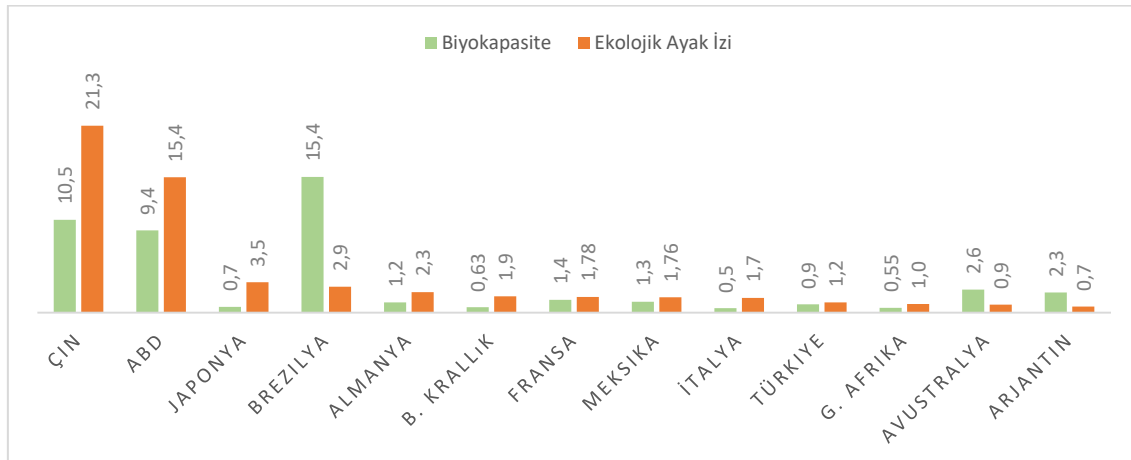
**Grafik 1: Dünya'daki Toplam Ekolojik Ayak İzi ve Biyokapasite İçinde SG20 Ülkelerinin Payı (1998-2016 Ortalaması) (%)**



Kaynak: GFN

SG20 ülkelerinin ayrı ayrı ekolojik ayak izi ve biyokapasite göstergeleri Grafik 2'de gösterilmektedir. Buna göre, Dünya'daki toplam ekolojik ayak izinin yaklaşık üçte birinin Çin ve ABD'ye ait olduğu tespit edilmektedir. Ekolojik ayak izi temelinde çevresel bozulma üzerindeki etkisi en az olan ülkeler G. Afrika, Avustralya ve Arjantin şeklindedir. Biyokapasite açısından ise en zengin ülkenin Brezilya olduğu görülmektedir. Her ne kadar Çin ve ABD'nin biyokapasite seviyesi yüksek olsa da, dramatik boyutlara ulaşan ekolojik ayak izi nedeniyle ekolojik açık sorunu olduğu tespit edilmektedir. Sadece Brezilya, Avustralya ve Arjantin'de ekolojik rezerv söz konusudur.

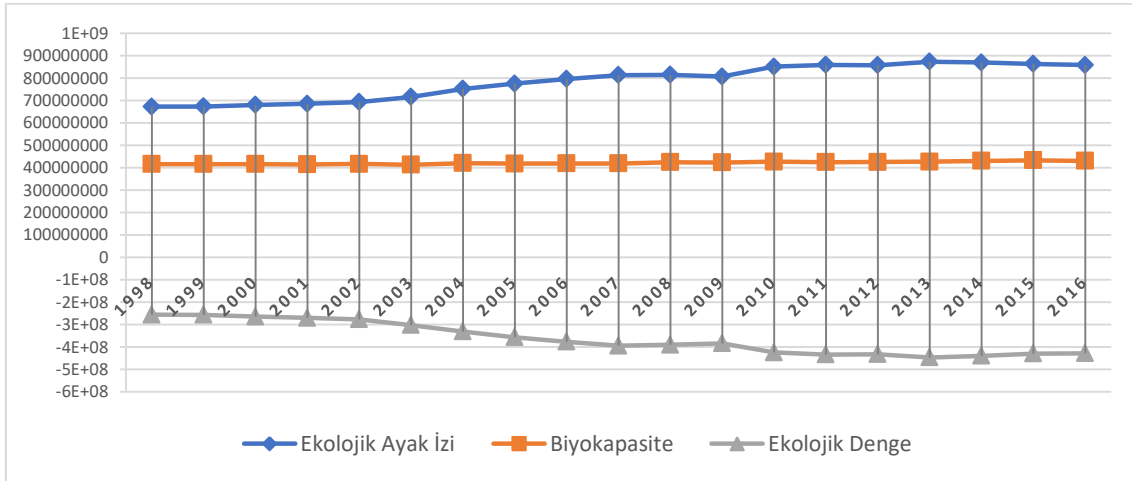
**Grafik 2: SG20 Ülkelerinin Dünya'daki Toplam Ekolojik Ayak İzi ve Biyokapasite İçindeki Payları (1998-2016 Ortalaması) (%)**



Kaynak: GFN

Analiz dönemindeki yıllık verilerin incelenmesi amacıyla Grafik 3 hazırlanmıştır. Grafiğe göre, 13 ülkenin ortalamada ekolojik ayak verdiği ve yıllar itibarıyla ekolojik ayak miktarının arttığı görülmektedir. Çünkü bu ülkelerde ekolojik ayak izi miktarı artış eğiliminde iken biyokapasite miktarı yatay seyretmektedir. Özetle SG20 ülkelerinde çevre kalitesinin yıllar itibarıyla azaldığı, özellikle Çin ve ABD için optimal seviyenin çok üzerinde çevresel bozulmanın gerçekleştiği tespit edilmektedir.

**Grafik 3: SG20 Ülkelerinde Ekolojik Ayak İzi, Biyokapasite ve Ekolojik Denge - 13 Ülkenin Ortalaması (1998-2016) (gha)**



Kaynak: GFN

İklim değişikliği, biyo çeşitliliğe yönelik tehditler, çevre kirliliği ve atık yönetimi gibi çevresel zorluklarla mücadele kapsamında dünya genelinde uygulanan çevre vergileri önemli bir araç olarak yer almaktadır. Böylece çevre vergileri, çevreye zararlı faaliyetlerin nispi fiyatlarını arttırarak, ekonomik birimlerin çevresel maliyetleri görmezden gelmelerini, yani piyasa başarısızlıklarını, önlemekte ve harcama kararlarında farklılaşmalara yol açmaktadır (Çelikkaya, 2020: 14). Özetle yürütülen faaliyetler neticesinde ortaya çıkan dışsallıklar sonucu oluşan çevresel bozulmanın çözümünde çevre vergileri önemli bir araç olarak kullanılmaktadır. Nitekim çevre vergileri literatürde “*Pigoucu Vergiler, Pigouvian Vergiler*” gibi isimlerle anılmakta ve dışsallık yayararak yaratılan çevresel kirlilikle mücadelede tercih edilmektedir.

Çalışmada, SG20 ülkelerinde 1998-2016 dönemi için çevre vergileri ile ekolojik ayak izi arasındaki ilişki analiz edilmektedir. Bu çalışma iki noktada literatüre katkı sunmayı hedeflemektedir. Birincisi, en iyi bilğimizle analizde yer alan ülke grubunun bu model üzerinden incelenmediği görülmektedir. İkincisi ise panel veri analizi kapsamında ikinci nesil yöntemlerin uygulanmasıdır.

Çalışmanın ikinci bölümünde maliye politikası araçlarından biri olan çevre vergilerinin çevre kalitesi üzerindeki etkisine dair kuramsal çerçeve, üçüncü bölümde literatür incelemesi, dördüncü bölümde analize ilişkin veri seti ile metodoloji, son

olarak beşinci bölümde ise ampirik uygulamaya dair bulgular yer almaktadır. Sonuç kısmında, ampirik bulgular tartışılmakta ve çevre kalitesinin artırılması temelinde çevre vergilerine yönelik önerilere değinilmektedir.

## 2. Kuramsal Çerçeve

Musgrave, devletin üç temel ekonomik fonksiyonu olduğunu belirtmektedir. Bunları ekonomik istikrar, gelir dağılımı ve kaynak tahsisi şeklinde ifade etmektedir (Musgrave, 1959; Musgrave & Musgrave, 1989). Çalışmada ele alınan çevresel sorunlara dair konular, devletin kaynak tahsisi fonksiyonu kapsamında ele alınabilir. Nitekim devlet müdahalesinin temelinde dışsallıklar gibi piyasa başarısızlıkları yatmaktadır (Tanzi, 2011). Kamu müdahalesi olmaksızın piyasada gerçekleşen faaliyetlerde çevresel bozulmaya neden olan negatif dışsallıklar, fayda maksimizasyonu kapsamında ihmal edilmektedir. Bu noktada, kamu kesiminin vergi vb. araçlarla piyasaya müdahalesi söz konusu olmaktadır.

### 2.1. Dışsallıkların Çözümü

Literatürde dışsallıkların ilk olarak A. Marshall'ın 1890 yılında yayımlanan *Principles of Economics* adlı kitabında ileri sürüldüğü kabul görmektedir. Marshall'a göre belirli bir güce sahip bir halkın kolektif verimliliği nüfusa oranla daha fazla artabilecektir. Bu artış için bazı şartlar bulunmaktadır. İlk olarak servetlerinin savaşlarda tüketilmemesi gerekir. Sonrasında ekonomik birimler kendilerini zayıflatacak kötü alışkanlıklardan kaçınmalıdır. Böylece uzmanlaşmış beceriler ve uzmanlaşmış makinelerin geniş ölçekli üretimi ülke ekonomisini güvence altına almaktadır. Böyle bir ekonomide ekonomik birimlerin birbirlerine yakınlığı hem zaman tasarrufu sağlar hem de sosyalleşme şansını artırır. Sonuç olarak üretim hızla artar (Marshall, 2013: 267). Özetle, bir bölgede sanayi geliştikçe orada üretim yapan firmalar birbirlerini pozitif etkilemektedir.

Marshall belirli bir alanda sanayinin gelişimi neticesinde, firmaların aralarındaki pozitif etkileşimden yola çıkarak dışsal ekonomiler adını verdiği kavramla dışsallıkları açıklamıştır. Pigou ise dışsal ekonomiler kavramını kapsamlı olarak ele almıştır. Buradan hareketle sosyal marjinal faydanın, özel marjinal faydadan farklı olabileceği durumların analizlerini yapmıştır (Narth, 1973: 43-44). Daha açık bir ifadeyle, Marshall sadece pozitif dışsallıkları açıklarken, Pigou'ya göre ekonomide negatif dışsallıklar da bulunabilmektedir. Oluşan dışsallıkların çözümünde kamu ve piyasaya ait yöntemler bulunmaktadır.

Dışsallıkların çözümünde her ne kadar kamusal çözüm yöntemlerine ağırlık verilse de literatürde dışsallıkların içselleştirilmesi noktasında piyasa yöntemleri de vardır.

### 2.1.1. Dışsallıkların Çözümünde Piyasa Yöntemleri

Çevresel dışsallıkların çözümünde kamusal çözümlerin dışında piyasa mekanizmasının da bu dışsallıkların çözümünde rol alabileceğini öne süren yaklaşımlar bulunmaktadır. Bunlar arasında öne çıkanlar Coase Teorisi, Hicks-Kaldor Ölçütü ve Scitovsky Yaklaşımı'dır (Özbiçli, 2020: 82).

Dışsallıkların çözümünde piyasanın önerdiği bir yöntem Coase Teorisi olarak bilinmektedir. Coase (1960), dışsallıkların çözümünün temeline pazarlığı yerleştirmiştir. Coase durumu bir örnekle açıklamıştır. Bir çiftçinin komşu mülkünde hayvancılık yapıldığında büyükbaş hayvancılığın etkisi, ekim miktarını azaltmak yönünde olmaktadır. Pazarlık maliyetleri düşükse, çiftçi ve hayvan yetiştiricisi arasında bir pazarlık yapılması kârlı olmaktadır. Burada eğer hayvanların otlamak için belirli bir rotadan geçtiği bir durum var ise yapılan pazarlık neticesinde çiftçi bu rotaya ekim yapmamayı belirli bir fiyat karşılığında kabul edebilecektir (Coase, 1960: 4). Böylece hayvan yetiştiricisinden çiftçiye doğru oluşan negatif dışsallık çözümlenmektedir.

Dışsallıklara yönelik piyasa çözümlerinden bir diğeri Hicks-Kaldor Ölçütüdür. Bu ölçüte göre dışsallığa neden olan firmanın olumsuz etkilenen tarafa, gerçekleşen faaliyet neticesinde ortaya çıkan dışsal faydayı karşılık olarak ödemesi önerilmektedir. Böylece denkleştirici miktar zarar görene ödenmiş olmaktadır. Bu nedenle bu ölçüt "Tazmin İlkesi" olarak da bilinmektedir (Öz & Buyrukoğlu, 2012: 91).

Son olarak, Scitovsky'e (1954) göre A ve B gibi iki endüstri alanının bulunduğu bir ekonomide sosyal refahı arttıran yatırımlar olacaktır. Ancak sadece A'ya yapılan yatırımlar ile yaratılan dışsal ekonomiler, B'ye yapılan yatırımlar arttırılmadığında yeterli ilerlemeyi sağlayamamaktadır. Bu nedenle iki endüstrideki genişleme birlikte planlanırsa, yapılan yatırımın kârlılığı arttırılabilmektedir (Scitovsky, 1954: 149). Dikkat edilmesi gereken husus, refah artışının sağlanabilmesi için uygulanan politika neticesinde avantajlı duruma geçen tarafın kazançları, kaybeden tarafın zararından daha büyük olması gerektiğidir (Parlakay & Yavuz, 2016: 214).

### 2.1.2. Dışsallıkların Çözümünde Kamusal Yöntemler

Çevre sorunlarına karşı piyasa çözümlerinin sınırlı kaldığı görülmektedir. Çünkü taraflar arasında pazarlık süreci bulunmakta ve dışsallıktan etkilenen taraf sayısı arttıkça pazarlık maliyetleri de artmaktadır. Bu nedenle özellikle çevreye yaratılan dışsallıkların çözümünde kamusal yöntemler önerilmektedir. Çünkü bu tarz dışsallıklar çevre sorunları yaratmakta ve toplumu ilgilendirmektedir.

Kamusal yöntemlerin çevre sorunlarıyla mücadele yöntemleri arasında yasaklama, para cezası uygulama, ruhsat verme ve standartlar getirme gibi hukuki-idari yaptırımlar yer almaktadır. Bunların dışında mali yöntemler de bulunmaktadır. Mali yöntemler ise başta vergiler olmak üzere kirlilik harçları, sübvansiyon ve harcama temelli uygulamaları kapsamaktadır. Çevre sorunları ile mücadelede kullanılacak

maliye politikası araçları ise dolaylı kontrol araçları olup bunlar genelde vergisel politikalardan oluşmaktadır (Şen & Sağbaş, 2020: 453).

Çevre sorunlarıyla mücadelede A. Pigou vergilendirmeden bahsetmektedir. Pigou'ya göre uğraşılan faaliyet nedeniyle çevre kirliliği meydana geliyorsa, kirletenlerin verdikleri zararı ödemesi gerekmektedir (Çataloluk, 2014: 24). Çevre kirliliğinin önlenmesine yönelik benzer bir öneri C. R. Plott (1983) tarafından getirilmiştir. Plott'a göre, optimum miktarda hesaplanan marjinal sosyal maliyetin miktarı kadar vergi uygulanmalıdır. Bu vergiden elde edilen gelir ise topluma dağıtılacaktır. Böylece çevre kirliliği optimal seviyede tutulabilecektir (Plott, 1983: 108).

Hükümetler çevre vergileri ile sadece mal ve hizmetlerin göreceli fiyatlarını şekillendirmez aynı zamanda çevrenin korunmasını da hedefler. Bu tür vergilerin özellikleri çevresel alanın bozulmasına yönelik çevre vergilerini oluşturmak için kullanılmasıdır. OECD tanımlamasına göre çevre vergileri şu kapsamda sınıflanmaktadır: Araç yakıtları gibi enerji ürünleri, motorlu taşıtlarla gerçekleştirilen ulaşım hizmetleri, doğal kaynakların elde edilmesinde doğaya verilen tahribat ve ozon tabakasının inceltilmesi, su ve toprağın kirlenmesi ve gürültü oluşturulması gibi kirlilik yaratan faaliyetler üzerinden alınan vergiler şeklindedir<sup>7</sup>.

Çevre vergilerinin ekonomik, mali ve sosyal faydaları Tablo 1'de gösterilmektedir. Özellikle çevre kirliliğinin önlenmesi açısından çevre vergilerinin çevresel faydaları arasında gösterilen yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanımının teşvik edilmesi önem arz etmektedir. Çünkü geleneksel enerji üretimi (yenilenemez/fosil enerji kaynakları) asit yağmurları, ozon tabakasının incelmeye ve küresel iklim değişikliği gibi çeşitli çevre sorunlarını meydana getirmektedir (Dinçer, 2000: 160). Yenilenebilir enerji kaynakları ise genellikle güneş ışığından ve Dünya'nın jeotermal enerjisinden elde edildiğinden (Turkenburg, 2000: 221) oluşabilecek zararlı etkiler en aza indirilebilmektedir. Ayrıca rüzgâr ve güneş enerjisi gibi yenilenebilir enerji kaynaklarında bulunan teknolojiler önemli maliyet düşüşlerine sahiptir. Böylece daha uygun alternatifler sayesinde sürdürülebilir büyüme de desteklenmektedir (Gross, Leach & Bauen, 2003: 105). Nitekim yapılan birçok ampirik çalışmada yenilenebilir enerji kaynaklarının ekolojik ayak izini olumlu etkilediğine dair kanıtlar sunulmaktadır (Ulucak ve Khan, 2020, Usman vd. 2020; Sharma, Sinha & Kautish, 2021). Benzer şekilde yenilenemez enerji kaynaklarının ekolojik ayak izini olumsuz etkilediğine yönelik ampirik çalışmalar da bulunmaktadır (Destek ve Sinha, 2020; Alola, Bekun & Sarkodie, 2019; Sharif, Baris-Tuzemen, Uzuner, Ozturk, & Sinha, 2020). Çevre vergileri, çevreyi ve doğal kaynakları koruması açısından da çevresel fayda sağlamaktadır. Ayrıca negatif dışsallıkların içselleştirilmesi, ek bir gelir kaynağı oluşturması, bireylerin tasarrufunu arttırması gibi ekonomik ve mali faydalarının yanı sıra çevre bilincinin arttırılması gibi sosyal faydalar da sunmaktadır.

<sup>7</sup> OECD, <https://data.oecd.org/envpolicy/environmental-tax.htm>, (28.01.2022).

**Tablo 1: Çevre Vergilerinin Faydaları**

<b>Çevresel Faydalar</b>	Yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanımını teşvik eder. Çevrenin ve doğal kaynakların korunmasını sağlar.
<b>Ekonomik ve Mali Faydalar</b>	Negatif dışsallıkların içselleştirilmesini sağlar, sosyal refahın artmasını teşvik ederler. Hükümetlerin vergi gelirleri içerisinde ek bir gelir kaynağı oluşturmalarını sağlamaktadır. Vergi yükünün emek ve sermaye gibi geleneksel alanlardan çevre kirliliği ve doğal kaynakların tahrip edilmesi gibi çevresel alanlara kaydırılmasını sağlamaktadırlar. Çevresel yatırımlarda dahil olmak üzere pek çok kamu yatırımının finansmanında kullanılmaktadırlar. Bireylerin daha fazla tasarruf yapmalarını sağlamaktadır. Verginin matrahı, mükellefi, oranı, konusu muafiyet ve istisnai durumları tam anlamıyla düzenlendiği için çevre vergileri mali saydamlığın arttırılmasını desteklemektedirler.
<b>Sosyal Faydalar</b>	Toplumların çevre bilinci kazanmalarını sağlamaktadır. Çevre kirliliğine karşı insanların duyarlılıkları ve farkındalıkları artmaktadır.
<b>Diğer Faydalar</b>	Firmaların çevre dostu ürünler geliştirmelerini sağlayarak inovatif girişimleri desteklemektedirler. İnsanların çevreye daha az zarar veren alternatiflere yönelmeleri için hükümetlerin teşvik mekanizmaları oluşturmalarını sağlamaktadırlar. Yeşil kamu alımları gibi alternatif politika araçlarının geliştirilmesini sağlarlar.

**Kaynak:** (Dikmen & Çiçek, 2020: 62).

## 2.2. Çevre Vergilerinin Tarihsel Süreci

Çevre vergilerini ilk uygulayan ülkelerden birisi Danimarka'dır. Danimarka 1927'den itibaren motor yakıtlarından vergi almaktadır. Özellikle 1970'lerle birlikte vergilendirme çevresel alanlara kaymıştır. Ancak ilgili dönemde çevresel kaygılardan çok petrole alternatif enerji kaynaklarının araştırılmasının teşvik edilmesi amaçlanmıştır. Çünkü 1973 petrol krizine koşut olarak 1977 yılında enerji vergileri uygulanmaya başlanmıştır (Canpolat Bıçakçı, 2017: 359).

Çevrenin korunmasına yönelik olarak uluslararası farkındalık yaratan faaliyetler 1980'lerden itibaren hızla artmıştır. Bu dönemde gerek resmi gerek gönüllü kuruluşların birçok faaliyeti bulunmaktadır. BM konuya önem veren örgütlerin başında gelmektedir. BM çevre sorunları karşısında aktif rol üstlenmiştir. Ayrıca Montreal Protokolü, Kyoto Protokolü (Güven & Bozdoğan, 2018: 8) ve Paris İklim Anlaşması gibi çok taraflı gerçekleştirdiği anlaşmalarla çevre politikaları hususunda faaliyetlerini sürdürmektedir.

Yürütülen faaliyetler neticesinde ilk kez 1987 yılında resmi olarak Norveç Başbakanı Gro Harlem Brundtland'ın başkanlığında Dünya Çevre ve Kalkınma

Komisyonu (WCED) tarafından yayımlanan “Ortak Geleceğimiz” adlı raporda “sürdürülebilir kalkınma” kavramı kullanılmıştır (Toprak, 2017: 174).

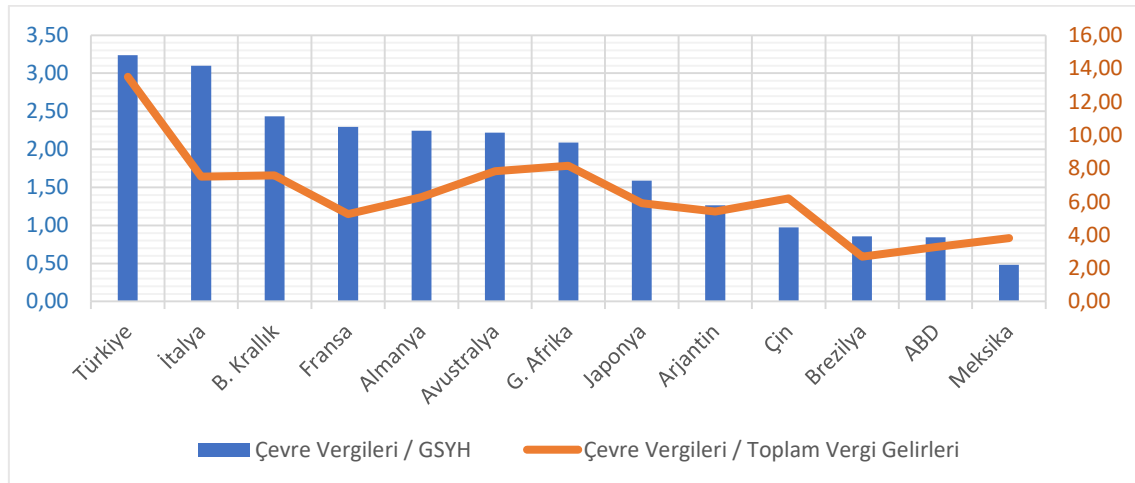
Gelir sağlayıcı ve cari dengeyi düzenleyici amaçların dışında çevre kirliliğini azaltmaya yönelik ilk vergi, Finlandiya tarafından 1990 yılında uygulanan karbon vergisi olarak bilinmektedir. İlk kez İngiltere’de tartışılan karbon vergisi, enerji tüketimindeki artışı azaltmak ve bunun zararlı etkilerini ortadan kaldırmak için Finlandiya tarafından uygulanmıştır. Finlandiya’dan sonra 1990’da Hollanda, 1991’de İsveç ve Norveç karbon vergisini uygulayan ülkeler olmuştur (Gümüş & Buluş, 2020: 1019; Dağlı, 2019: 40).

1990’lı yıllarda çeşitli ülkelerde “yeşil vergi reformları” kapsamında özellikle emek üzerindeki vergi yükü düşürülerek çevre vergileri arttırılmıştır. Yeşil vergi reformunu uygulayan bazı ülkeler İsveç (1990), Danimarka (1994), Hollanda (1996) ve İngiltere (1996, 2001) şeklinde sıralanabilir (Çelikkaya, 2011: 101).

2000’li yılların başından beri, çevresel sorunların küresel boyutlara ulaşmasıyla birlikte, çevresel vergi reformları kapsamında “iyi faaliyetlerin” sübvansede edilmesi ikinci plana atılmış, “kötü faaliyetlerin” vergilendirilmesi kabul görmeye başlamıştır (Özdemir, 2009: 11).

Grafik 4’te, çalışmada incelenen ülkelerde çevre vergilerinin GSYH ve toplam vergi gelirleri içindeki payları gösterilmektedir. 1998-2016 yılları arasındaki ortalamaya göre, GSYH içinde çevre vergileri payı en yüksek olan ülkeler Türkiye, İtalya ve B. Krallık iken en düşük olan ülkeler Brezilya, ABD ve Meksika şeklindedir. Çevre vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payları incelendiğinde ise benzer şekilde Türkiye’nin ilk sırada olduğu tespit edilmektedir. Son sırada yer alan Brezilya’nın ilgili oranı %2.7 olarak gerçekleşmiştir. SG20 ülkelerinin genel ortalaması ise %6.4 seviyesindedir.

**Grafik 4: SG20 Ülkelerinde Çevre Vergilerinin GSYH ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (1998-2016 Ortalaması)<sup>8</sup>**



Kaynak: OECD

<sup>8</sup> Çin’e ait çevre vergileri / toplam vergi gelirleri içindeki payı 2000-2016 yıllarının ortalamasıdır.



### 3. Literatür Taraması

Çevre vergileri ile çevre kirliliği arasındaki ilişkiye dair panel çalışmaların sayısı kısıtlı olmakla beraber son yıllarda artış eğilimindedir. Literatür incelendiğinde, yapılan çalışmalarda çevre kirliliğini temsilen ağırlıklı olarak karbon emisyonu değişkeninin kullanıldığı görülmektedir. Bu çalışmalardan bazıları şu şekildedir<sup>9</sup>:

- Hotunluoğlu & Tekeli (2007), 18 Avrupa ülkesi (1995-2003 dönemi) için panel tahminci yöntemini uygulamakta ve çevresel vergilerin karbon emisyonu üzerindeki etkisinin anlamsız olduğunu ifade etmektedir.
- Tekin & Şaşmaz (2016) çalışmasında, 25 AB ülkesinde (1995-2012 dönemi) çevre, enerji ve ulaşım vergilerinin karbon emisyonu üzerindeki etkisini Pedroni ve Kao eşbütünleşme testleri, panel FMOLS yöntemi ve Dumitrescu & Hurlin panel nedensellik testi ile araştırmaktadır. Sonuçlar, sadece enerji vergilerinin çevre kalitesini iyileştirdiğini ortaya koymaktadır.
- Bayar & Şaşmaz (2016), Danimarka, Finlandiya, Hollanda, İsveç ve Norveç (1996-2011 dönemi) için karbon vergisi ile karbon emisyonu arasındaki ilişkiyi incelemekte ve Dumitrescu & Hurlin nedensellik testi sonucunda değişkenler arasında nedensellik olmadığı vurgulanmaktadır.
- Önder (2017), 25 OECD ülkesi (2005-2012 dönemi) için karbon emisyonu üzerinde vergi ve kamusal düzenlemelerin etkisini araştırmaktadır. Uygulanan dengeli havuzlanmış veri analizinden elde edilen bulgulara göre, vergi değişkenindeki bir birimlik değişim karbon emisyonu değişkenini 0.09 birim azaltmaktadır.
- Polat & Polat (2018), 25 AB ülkesinde (1995-2014 dönemi) çevre vergileri ile karbon emisyonu arasındaki ilişkiyi Arellano-Bover/Blundell-Bond dinamik panel modeli, Westerlund panel eşbütünleşme ve DOLS yöntemi ile incelemektedir. Bulgulara göre, değişkenler arasında eşbütünleşme ilişkisi bulunmakta ve çevre vergilerindeki %1 artış, karbon emisyonunu %0.001 azaltmaktadır.
- Alper (2018) çalışmasında, 18 Avrupa ülkesinde (1995-2015 dönemi) çevre vergilerinin karbon emisyonu üzerindeki etkisini araştırmaktadır. Panel tahminci sonuçlarına göre çevre vergilerinde meydana gelen %1'lik artış, karbon emisyonunu %0.9 azaltmaktadır.
- Hashmi & Alam (2019) çalışmasında, 29 OECD ülkesi (1999-2014 dönemi) için Kao, Pedroni ve Westerlund eşbütünleşme testleri, Dumitrescu & Hurlin nedensellik testi ve Driscoll & Kraay tahmincisi yöntemleri uygulanmakta ve kişi başına çevre vergisi gelirindeki %1'lik

<sup>9</sup> Literatürde incelenen çalışmalarda özellikle çevre vergilerinin ampirik sonuçlarına odaklanılmaktadır.

artışın, karbon emisyonlarını %0.03 oranında azalttığı tespit edilmektedir.

- Kılınç & Altıparmak (2020), 21 AB ülkesi ve Türkiye (2005-2014 dönemi) için yaptıkları çalışmada, dinamik panel veri tahmin yöntemine göre çevre vergilerinin karbon emisyonunu negatif etkilediği bulgusu elde edilmektedir.

Karbon emisyonunun yanı sıra çevresel gösterge olarak sera gazı emisyonu, sülfür oksit, nitrojen oksit, çevresel performans endeksi, karbon ayak izi, ekolojik denge, ekolojik ayak izi vb. değişkenlerinin kullanıldığı çalışmalar da bulunmaktadır:

- Morley (2012), 25 AB ülkesi (1995-2006 dönemi) için dinamik panel tahminci yöntemini uyguladığı çalışmada, çevre vergilerinin sera gazı emisyonu üzerinde negatif etkisi olduğuna dair kanıtlar sunmaktadır.
- Topal & Günay (2017), panel tahminci yöntemi ile gerçekleştirdiği çalışmada 53 ülkede (2000-2014 dönemi) çevresel vergi yükünün çevresel performans endeksini pozitif etkilediğini belirtmektedir.
- He, Ning, Yu, Xiong, Shen & Jin (2019), 35 OECD ülkesi (1994-2016) ve 31 Çin eyaleti (2004-2016) için çevre vergilerinin çeşitli kirlilik göstergeleri (sera gazı emisyonları, kükürt ve azot oksit, karbondioksit emisyonları vb.) üzerindeki etkisini Panel ARDL yöntemi ile analiz etmektedir. Bulgular, hem OECD ülkelerinde hem de Çin eyaletlerinde çevre vergilerinin kısa ve uzun vadede kirlilik emisyonları üzerinde azaltıcı etkisinin olduğunu göstermektedir.
- Kesbiç & Şimşek (2020), 9 AB ülkesi ve Türkiye’de (1997-2015 dönemi) çevre vergileri ile karbon ayak izi arasında Westerlund eşbütünleşme testine göre uzun dönemde ilişki olmadığına dair kanıtlar sunmaktadır. Ayrıca Dumitrescu & Hurlin nedensellik testinden elde edilen bulgular, çevre vergileri ile karbon ayak izi arasında çift yönlü nedensellik olduğunu göstermektedir.
- Aydın (2020) çalışmasında, 11 OECD ülkesi (1995-2016 dönemi) için çevre vergilerinin ekolojik ayak izi üzerindeki etkisini çeşitli klasik ve fourier nedensellik testleri ile incelemektedir. Değişkenlere dair serilerde yapısal kırılmaların varlığı nedeniyle Fourier Granger nedensellik testinin sonuçları dikkate alınmaktadır. Bulgulara göre, çevre vergilerinden ekolojik ayak izine doğru tek yönlü nedensellik Almanya, İsveç ve Danimarka için, ekolojik ayak izinden çevre vergilerine tek yönlü nedensellik ise Fransa ve İspanya için geçerlidir.
- Damirova & Yayla (2021), Danimarka, Macaristan, İtalya, Malta, Hollanda, Portekiz, Slovakya, İsviçre, İngiltere ve Türkiye’de (1995-2016 dönemi) çevre kirliliği ile çeşitli makroekonomik değişkenler arasındaki ilişkiyi incelemektedir. Çalışmada hava kirliliği endeksi, CO<sub>2</sub>, CH<sub>2</sub>, N<sub>2</sub>O, NH<sub>3</sub>, NO<sub>x</sub>, N<sub>2</sub>O, CO gazlarının kişi başı değerleri kullanılarak Temel Bileşenler Analizi yöntemi ile hesaplanmıştır. Pedroni panel

eşbütünleşme testine göre, yapılan testlerin dördünde eşbütünleşme ilişkisi bulunmaktadır. FMOLS tahmin sonuçları, panel düzeyinde çevre vergilerinin hava kirliliği üzerindeki etkisinin istatistiksel olarak anlamlı olmadığını göstermektedir. Ancak kesit bazında çevre vergileri hava kirliliğini Danimarka ve Portekiz’de pozitif yönde; İtalya, İsviçre, Macaristan ve Türkiye’de negatif yönde etkilemektedir. DOLS tahmin sonuçları ise panel düzeyinde çevre vergilerinin hava kirliliğini pozitif yönde etkilediğini ortaya koymaktadır. Kesit bazında çevre vergileri hava kirliliğini Macaristan, İtalya ve Türkiye’de negatif yönde; Danimarka, Hollanda ve Portekiz’de pozitif yönde etkilemektedir.

- Polat & Ergün (2021), 21 AB ülkesi (1995-2017) için çevre vergilerinin çeşitli hava kirliliği değişkenleri (sera gazı, karbondioksit, sülfür oksit, nitrojen oksit) üzerindeki etkilerini araştırmaktadır. Panel AMG tahmincisinden elde edilen bulgular, çevre vergilerinin sera gazı, karbondioksit, sülfür oksit ve nitrojen oksit emisyonlarını azalttığına dair kanıtlar sunmaktadır. Dumitrescu-Hurlin nedensellik testi sonuçlarına göre, çevre vergileri ile karbondioksit ve nitrojen oksit değişkenleri arasında iki yönlü, çevre vergilerinden sera gazı emisyonuna doğru tek yönlü ve sülfür oksit emisyonundan çevre vergilerine doğru tek yönlü nedensellik ilişkisi bulunmaktadır.
- Esen, Yıldırım & Yıldırım (2021), 15 AB ülkesinde (1995-2016) çevre vergilerinin ekolojik denge ve bileşenleri (Orman, Tarım, Otlak ve Balıkçılık) üzerindeki etkisini PSTR yöntemi ile incelemektedir. Bulgular, çalışmada tespit edilen eşik değerlerin altında çevre vergilerinin ekolojik dengeyi ve bileşenlerini olumsuz etkilediğini, eşik değerlerin üstünde ise olumsuz etkilerin olumluya evrildiğini göstermektedir.
- Rafique, Fareed, Ferraz, Ikram & Huang (2022), 29 OECD ülkesinde (1994-2016) çevre vergileri ve çeşitli göstergelerin ekolojik ayak izi üzerindeki etkisini Westerlund eşbütünleşme testi, Panel ARDL, sabit etkiler, FMOLS ve DOLS yöntemleri ile araştırmaktadır. Sonuçlar kısa ve uzun dönemde çevre vergileri ile ekolojik ayak izi arasında olumsuz bir ilişkinin olduğunu ortaya koymaktadır. Dolayısıyla çevre vergilerinin çevresel sürdürülebilirliğe katkı sağlayabileceği ifade edilmektedir.

Literatürün çevresel gösterge olarak karbon emisyonu değişkenine, örneklem olarak AB ve OECD ülkelerine yoğunlaştığı tespit edilmektedir. Bu çalışma ile son yıllarda popüler olan ekolojik ayak izi göstergesinin çevre vergileri ile etkileşimi SG20 örnekleme için incelenerek sınırlı olan literatüre katkı sunulması amaçlanmaktadır.

#### 4. Veri Seti ve Metodoloji

Bu bölümde analizde kullanılan veri setine dair tanımlayıcı bilgiler ve uygulanan ampirik yöntemlerin metodolojileri yer almaktadır.

#### 4.1. Veri Seti

Çalışmada, SG20 ülkelerinin 1998-2016<sup>10</sup> yılları arasındaki verileri incelenmektedir. İncelenen döneme dair veri kısıtından dolayı analizde G20 ülkeleri içinden 13 ülke (Arjantin, Avustralya, Brezilya, Çin, Fransa, Almanya, İtalya, Japonya, Meksika, Güney Afrika, Türkiye, Birleşik Krallık ve ABD) yer almaktadır. Değişkenlere dair tanımlayıcı bilgiler Tablo 2’de yer almaktadır.

**Tablo 2: Değişkenlerin Tanımlanması ve Kaynakları**

Değişken	Açıklaması	Kaynak
ea	Ekolojik Ayak İzi (Küresel Hektar) (Doğal logaritması alınmıştır.)	GFN
çv	Çevre vergilerinin GSYH içindeki payı	OECD <sup>11</sup>

#### 4.2. Metodoloji

Analizde yer alan birim kök, eşbütünleşme ve nedensellik testlerinden önce yatay kesit bağımlılık ve homojenlik testlerinin yapılması gerekmektedir. Çünkü birimler arası korelasyon olması durumunda birinci kuşak testler zayıf kalmaktadır. Yatay kesit bağımlılığının ölçülmesinde,  $T > N$  ise Breusch-Pagan (1980) “*Langrange Multiplier*” (LM) testi uygulanabilmektedir. Diğer yandan sabit ve eğim parametrelerinin birimlere göre homojen veya heterojen olması da eşbütünleşme testleri veya diğer yöntemlerde dikkate alınmaktadır. Bu bağlamda analizde Swamy S testi tercih edilmektedir (Yerdelen Tatoğlu, 2018). Tanısal testlerin sonucuna bağlı olarak analizin devamında, yatay kesit bağımlılığını dikkate alan Pesaran (2007) “*Cross-Sectional Augmented Dickey Fuller*” (CADF) birim kök testi, Westerlund (2007) “*Error Correction Model*” (ECM) testi ve Emirmahmutoglu-Köse (2011) nedensellik testi uygulanmaktadır.

Breusch-Pagan (1980) LM test stratejisini kullanmaktadır. LM testi kısıtlı modelin tahmin edilmesi daha kolay olduğunda genellikle daha güvenilir sonuçlara sahip olmaktadır. Çalışmada LM istatistiğinin basitliği nedeniyle en küçük kareler (OLS) tarafından tahmin edilen modelin kalıntıları kullanılarak hesaplama yapılmaktadır. Breusch-Pagan (1980) tarafından geliştirilen LM testi (1) no’lu eşitlikte görülmektedir.

$$LM = TN \sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^{i-1} r_{ij}^2 \quad (1)$$

Eşitlikte  $r$ , kalıntıların ikili korelasyonunun örnek tahminidir. Bu testte  $H_0$  hipotezi yatay kesit bağımlılığı olmadığını içermektedir. Ayrıca  $\chi^2$  dağılımına sahiptir (Breusch & Pagan, 1980: 239-247).

<sup>10</sup> Ekolojik ayak izi verisi 2017 yılına kadar yayınlanmıştır. Ancak analizde yer alan bazı ülkelerin 2017 yılına ait çevre vergisi verisi olmadığı için, analizde 1998-2016 dönemi tercih edilmiştir.

<sup>11</sup> OECD, <https://data.oecd.org/envpolicy/environmental-tax.htm#indicator-chart>, (09.01.2022).

Bu çalışmada veri setinin homojenlik testi için Swamy S testi kullanılmıştır. Swamy S testi,  $T > N$  olduğu duruma göre geliştirilmiştir. Swamy (1970), eğitim homojenliği testini uygun bir havuzlanmış tahminciden bireysel eğitim tahminlerinin dağılımına dayandırmaktadır. Swamy istatistiği Eşitlik (2)'deki gibi hesaplanmaktadır:

$$\hat{S} = \sum_{i=1}^N (\hat{\beta}_i - \hat{\beta}_{WFE})' \frac{X_i' M_{\tau} X_i}{\hat{\sigma}_i^2} (\hat{\beta}_i - \hat{\beta}_{WFE}) \quad (2)$$

Swamy S testinin sıfır hipotezi, homojenlik vardır şeklinde kurulmaktadır. Test istatistiği kritik değerden büyük ise  $H_0$  reddedilmektedir, daha açık bir ifadeyle parametreler heterojendir (Pesaran & Yamagata, 2008:54).

Yatay kesit bağımlılığı ve homojenlik testinin ardından serilerin durağanlık sonuçlarının elde edilmesi için yatay kesit bağımlılığını dikkate alan ve Pesaran (2007) tarafından geliştirilen ikinci nesil panel birim kök testi kullanılmıştır. Bu testte paneli oluşturan kesitler için CADF test istatistiği değerleri hesaplanmaktadır (Yalçınkaya & Kaya, 2017: 7).

$T > N$  durumunda etkin sonuçlar veren Pesaran (2007) tarafından geliştirilen panel birim kök testi paneli oluşturan birimler için CADF test istatistiğini eşitlik (3)'te gösterildiği gibi hesaplamaktadır:

$$t(N, T) = \frac{\Delta y_i' \bar{M}_{\omega} y_{i,-1}}{\sigma^2 (\Delta y_{i,-1}' \bar{M}_{\omega} y_{i,-1})^{1/2}} \quad (3)$$

CADF test istatistiklerinin hesaplanmasının ardından değerleri Pesaran tarafından Monte Carlo simülasyonları ile oluşturulan kritik tablo değerleri ile karşılaştırılmaktadır. Hesaplanan değer, kritik tablo değerinden mutlak değer olarak büyükse  $H_0$ : "*seride birim kök vardır*" şeklinde kurulan hipotez reddedilmektedir (Pesaran, 2007: 269-278).

Durağanlık sonuçlarının elde edilmesinden sonra değişkenlerin birbirleriyle olan ilişkisinin anlaşılmasında Westerlund (2007) tarafından geliştirilen ECM eşbütünleşme testi kullanılmaktadır.  $y_{it}$  için ECM eşbütünleşme modeli (4) no'lu eşitlikteki gibi oluşturulmaktadır.

$$\alpha_i(L) \Delta y_{it} = \delta_{1i} + \delta_{2i} t + \alpha_i (y_{it-1} - \beta_i' x_{it-1}) + \gamma_i(L)' v_{it} + e_{it} \quad (4)$$

(4) no'lu eşitlikte gösterildiği gibi kurulan modelin panel ve grup için sıfır hipotezi  $H_0: \alpha_i = 0$  şeklinde kurulmakta iken panel için alternatif hipotez  $H_1^p: \alpha_i = \alpha < 0$  şeklinde kurulmaktadır. Ek olarak grup için alternatif hipotez ise  $H_1^g: \alpha_i < 0$  şeklinde kurulmaktadır (Westerlund, 2007: 711-712).

Çalışmada Emirmahmutoğlu-Köse (2011) tarafından geliştirilen panel nedensellik testi kullanılmaktadır. Bu test, zaman serilerinde yer alan Toda-Yamamoto nedensellik testi mantığına dayalı hesaplanmakta ve yatay kesit bağımlılığını dikkate

almaktadır. Serilerin seviye değerlerinin kullanılarak bilgi kaybını azaltması, I(0) ve I(1) serilerin birlikte analiz edilebilmesi ve eşbütünleşme ilişkisine yönelik ön sınıma ihtiyacı duymaması, bu testin üstün yanı olarak gösterilmektedir (Kılınç & Kılınç, 2021: 1098; Yıldırım & Şahin, 2018: 449).

$\chi^2$  dağılımına sahip olan ve  $T > N$  durumunda etkin sonuçlar veren Emirmahmutoglu-Köse (2011) panel nedensellik testi heterojenlik varsayımı altında (5) ve (6) no'lu eşitlikte yer alan VAR modeli ile hesaplanmaktadır:

$$x_{i,t} = \mu_i^x + \sum_{j=1}^{k_i+d \max_i} A_{11,ij} x_{i,t-j} + \sum_{j=1}^{k_i+d \max_i} A_{12,ij} y_{i,t-j} + u_{i,t}^x \quad (5)$$

$$y_{i,t} = \mu_i^y + \sum_{j=1}^{k_i+d \max_i} A_{21,ij} x_{i,t-j} + \sum_{j=1}^{k_i+d \max_i} A_{22,ij} y_{i,t-j} + u_{i,t}^y \quad (6)$$

$d \max_i$ , her bir  $i$  için maksimum bütünleşme düzeyini ifade etmektedir. Eşitlik (5)'de  $x$ 'ten  $y$ 'ye nedensellik test edilirken, eşitlik (6)'da ise  $y$ 'den  $x$ 'e nedenselliğin test edilmesi için benzer bir yöntem uygulanmaktadır (Emirmahmutoglu & Köse, 2011: 872).

## 5. Uygulama

Analizde ilk olarak yatay kesit bağımlılığı ve homojenlik test edilmektedir (Tablo 3). Breusch-Pagan (1980) LM testi sonuçlarına göre, değişkenlerde %5 ve model bazında %1 anlamlılık düzeyinde  $H_0$  hipotezi (birimler arası korelasyon yoktur) reddedilmektedir. Yatay kesit bağımlılığının tespit edilmesi, ikinci nesil panel yöntemlerin uygulanması gerektiğine işaret etmektedir. Bazı panel yöntemlerde homojenliğin dikkate alınmasından dolayı Swamy S testi ile modelin ve değişkenlerin homojenliği incelenmektedir. Buna göre, %1 anlamlılık düzeyinde  $H_0$  hipotezi (parametreler homojendir) reddedilmekte ve değişkenler ile modelin heterojen olduğu saptanmaktadır.

**Tablo 3: Yatay Kesit Bağımlılığı ve Homojenlik Testi Sonuçları**

	Yatay Kesit Bağımlılık Testi	Homojenlik testi
	LM Testi	Swamy S Testi
<b>Model: ea-cv</b>	289.644***	349.99***
<b>ea</b>	103.942**	27000.73***
<b>cv</b>	102.046**	3894.17***

Not: \*\*\* ve \*\* işaretleri sırasıyla %1 ve %5 anlamlılık düzeylerini ifade etmektedir. LM Testi'nde gecikme uzunluğu 1 olarak alınmıştır.

Analizin ikinci aşamasında değişkenlerin birim kök testi yapılmaktadır. Pesaran (2007) tarafından geliştirilen ikinci nesil birim kök testinden elde edilen bulgular, iki değişkenin hem sabit hem de sabit ve trendli modellerde düzey seviyede birim kök içerdiğini ve birinci farkları alındığında durağanlaştığını göstermektedir (Tablo 4).

**Tablo 4: Panel Birim Kök Testi Sonuçları (CADF)**

	Sabit Model (Düzye Seviye)	Sabit Model (Birinci Farkı Alındığında)
ea	-1.404	-2.650***
cv	-1.803	-2.217**
	Sabit ve Trendli Model (Düzye Seviye)	Sabit ve Trendli Model (Birinci Farkı Alındığında)
ea	-1.966	-2.928***
cv	-2.087	-2.840**

Not: \*\*\* ve \*\* işaretleri sırasıyla %1 ve %5 anlamlılık düzeylerini ifade etmektedir. Gecikme uzunluğu, 1 olarak alınmıştır.

Değişkenlerin düzey seviyede birim kök içermesi, panel eşbütünleşme testi yapılmasına imkân tanımaktadır. Bu aşamada, yatay kesit bağımlılığını dikkate alan Westerlund (2007) eşbütünleşme testi uygulanmaktadır (Tablo 5). Sonuçlar eşbütünleşme ilişkisinin olmadığını ifade eden  $H_0$  hipotezini reddedemediği için çevre vergileri ile ekolojik ayak izi arasında uzun dönemde eşbütünleşme ilişkisinin olmadığını ortaya koymaktadır.

**Tablo 5: Panel Eşbütünleşme Testi Sonuçları (Westerlund ECM)**

	İstatistik Değeri	Bootstrap Olasılık Değeri
Gt	-1.489	0.930
Ga	-4.848	0.970

Not: Gecikme uzunluğu, 1 olarak alınmıştır. Bootstrap sayısı 100 olarak alınmıştır.

Analizin son aşamasında ise değişkenlerin karşılıklı nedensellikleri incelenmektedir. Emirmahmutoğlu-Köse (2011) panel nedensellik testinin tercih edilme nedeni, çalışmada yer alan serilerin yatay kesit bağımlılığı olması ve aralarında eşbütünleşme ilişkisinin bulunmamasıdır. Ayrıca bu testte, serilerin seviye değerleriyle analize dahil edilmesi kapsamında bilgi kaybı en aza indirilmektedir. Testin sonuçlarına göre, çevre vergileri ile ekolojik ayak izi değişkenleri arasında panel bazında karşılıklı olarak nedensellik ilişkisi bulunmamaktadır. Kesit bazında incelendiğinde ise çevre vergilerinden ekolojik izine doğru Japonya ve Türkiye’de nedensellik bulunmakta iken ekolojik ayak izinden çevre vergilerine doğru Avustralya ve Almanya’da nedensellik olduğu tespit edilmektedir.

**Tablo 6: Panel ve Kesit Bazında Nedensellik Testi Sonuçları**

	cv, ea'nın nedeni değildir			ea, cv'nin nedeni değildir		
	Panel Fisher Değeri	Bootstrap Olasılık Değeri		Panel Fisher Değeri	Bootstrap Olasılık Değeri	
Panel	46.039	0.460		24.918	0.990	
<b>Kesit bazında sonuçlar</b>						
Ülkeler	cv, ea'nın nedeni değildir			ea, cv'nin nedeni değildir		
	k	Wald	Olasılık	k	Wald	Olasılık
Arjantin	1	0.000	0.997	1	0.001	0.978
Avustralya	1	0.040	0.842	1	3.248	0.072*
Brezilya	1	0.211	0.646	1	0.072	0.788
Çin	1	0.298	0.585	1	1.076	0.300
Fransa	1	0.421	0.516	1	1.811	0.178
Almanya	1	0.255	0.613	1	4.170	0.041**
İtalya	1	0.251	0.616	1	1.067	0.302
Japonya	1	21.033	0.000***	1	0.011	0.916
Meksika	1	0.153	0.696	1	0.000	0.999
Güney Afrika	1	0.460	0.498	1	0.000	0.995
Türkiye	1	6.960	0.008***	1	1.003	0.317
Birleşik Krallık	1	0.677	0.411	1	0.715	0.398
ABD	1	1.057	0.304	1	0.008	0.927

Not: \*\*\*, \*\* ve \* işaretleri sırasıyla %1, %5 ve %10 anlamlılık düzeylerini ifade etmektedir. Modellerde gecikme uzunluğu 1, bootstrap sayısı ise 100 olarak alınmıştır. Akaike bilgi kriteri uygulanmıştır.

## 6. Sonuç

Son yarım yüzyıllık süreçte Dünya'da ekolojik ayak izi seviyesinin yaklaşık üç kat artması ve birçok ülkede ekolojik açığın ortaya çıkması, çevre kirliliğinin optimal seviyenin çok üzerinde seyrettiğini göstermektedir. Ülkeler başta mali olmak üzere çevre kalitesinin iyileştirilmesine yönelik çeşitli araçlar kullanmaktadır. Mali politikalar kapsamında yer alan çevre vergileri de çevresel bozulmanın önlenmesi amacıyla kullanılan araçların başında gelmektedir.

Çalışmada, SG20 ülkelerinde (13 ülke - Arjantin, Avustralya, Brezilya, Çin, Fransa, Almanya, İtalya, Japonya, Meksika, Güney Afrika, Türkiye, Birleşik Krallık ve ABD) çevre vergilerinin ekolojik ayak izi üzerindeki etkisi panel veri analizi ile incelenmektedir. Veriler 1998-2016 dönemini kapsamaktadır. Tanısal testler sonucunda ikinci nesil panel eşbütünlük ve nedensellik testlerinin uygulandığı analizde, çevre vergileri ile ekolojik ayak izi arasında eşbütünlük ilişkisinin olmadığına ve değişkenler arasında karşılıklı nedensellik bulunmadığına dair kanıtlar sunulmaktadır. Ancak kesit bazlı nedensellik sonuçlarına göre, Japonya ve Türkiye'de çevre vergilerinden ekolojik ayak izine ve Almanya ile Avustralya'da ekolojik ayak izinden çevre vergilerine doğru tek yönlü nedensellik söz konusudur. Çalışmanın panel



bulguları, ekolojik ayak izi çalışan Rafique vd. (2022) çalışmasının sonuçları ile çelişmekte iken, kesit bazında nedensellik bulguları Aydın (2020) çalışması ile benzer niteliktedir.

Analizden elde edilen bulgular, çevre vergilerinin çevresel bozulmanın önlenmesi açısından etkin olmadığını ortaya koymaktadır. Nitekim analizde incelenen SG20 ülkelerinin nüfus ve ekonomik açıdan Dünya'nın önemli bir bölümünü temsil ettiğine değinilmişti. Dolayısıyla Çin ve ABD gibi ekonomik açıdan büyük ülkelerin yer aldığı SG20 ülkelerinde çevre kirliliğinin önlenmesi, küresel ölçek açısından da büyük önem taşımaktadır. Çünkü Grafik 1 ve Grafik 2'de belirtildiği üzere, analiz döneminde Dünya'daki toplam ekolojik ayak izinin üçte birinden fazlası sadece Çin ve ABD'ye, yarısından fazlası ise örneklemde yer alan ülkelere aittir. Ek olarak, SG20 ülkelerinin önemli kısmı aynı zamanda OECD ve/veya AB üyesi konumundadır. Nitekim iklim değişikliği gibi çevre açısından kritik sorunlar ile mücadelede OECD ve/veya Avrupa'da yer alan gelişmiş ülkelerin mücadele yöntemleri ve vergi düzenlemeleri küresel ölçekte liderlik özelliği taşıması açısından da önem arz etmektedir (Shahzad, 2020). Ancak nedensellik testinde kesit bazındaki bulgular, incelenen ülkeler içerisinde çevre vergilerinden ekolojik ayak izine doğru nedenselliğin sadece bir gelişmiş ülke (Japonya) için geçerli olduğunu göstermektedir. Bu bağlamda analizde yer alan ülkelere çevre vergilerine, çevre üzerinde olumsuz etkisi olduğu bilinen fosil enerji kaynaklarının kullanımına yönelik caydırıcı olma özelliği kazandırılmalıdır. Diğer yandan çevre kalitesini iyileştiren yenilenebilir enerji kaynaklarının artırılması, çevreci teknolojilerin geliştirilmesi gibi konularda çevre vergileri ile teşvik mekanizmaları oluşturulmalıdır. Çevresel bozulmanın çevre felaketlerine dönüşmemesi noktasında sadece çevre vergileri ile mücadelenin yeterli olması mümkün değildir. Çevresel bilincin oluşmasına yönelik eğitimlerin yaygınlaştırılması, çevreye verilen zararlar noktasında caydırıcı hukuki düzenlemelerin yapılması, çevresel iyileşmeyi sağlayacak ekonomik faaliyetlerin sübvansede edilmesi gibi ilave tedbirler de önem arz etmektedir.

Son olarak, çevresel bozulmaya dair sonraki çalışmalar için karbon ayak izini de içeren ekolojik ayak izi değişkeninin çevresel gösterge olarak tercih edilmesi, çevre açısından daha kapsayıcı analizlerin yapılmasına imkân tanıyacaktır.

**Etik Kurul Onayı:** Etik kurul belgesi gerektiren bir çalışma değildir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Yazar Katkıları:**

**Ersin Yavuz** <sup>ii</sup> - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Veri Analizi ve Tartışma, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 50.

**Eren Ergen** <sup>iii</sup> - Planlama ve Tasarım, Yöntem, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 50.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

## Kaynakça

- Alola, A. A., Bekun, F. V. & Sarkodie, S. A. (2019). "Dynamic Impact of Trade Policy, Economic Growth, Fertility Rate, Renewable and Non-Renewable Energy Consumption on Ecological Footprint in Europe", *Science of The Total Environment*, 685, 702–709.
- Alper, A. E. (2018). "Analysis of Carbon Tax on Selected European Countries: Does Carbon Tax Reduce Emissions", *Applied Economics and Finance*, 5(1), 29–36. <https://doi.org/10.11114/aef.v5i1.2843>
- Aydın, M. (2020). "Seçilmiş OECD Ülkelerinde Çevre Vergilerinin Çevre Kirliliği Üzerindeki Etkileri: Yapısal Kırılmalı Nedensellik Testinden Kanıtlar", *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (28), 137–154. <https://doi.org/10.18092/ulikidince.704936>
- Bayar, Y., & Şaşmaz, M. Ü. (2016). "Karbon Vergisi, Ekonomik Büyüme ve CO2 Emisyonu Arasındaki Nedensellik İlişkisi: Danimarka, Finlandiya, Hollanda, İsveç ve Norveç Örneği", *International Journal of Applied Economic and Finance Studies*, 1(1), 32–41.
- Breusch, T. S. & Pagan, A. R. (1980). "The Langrange Multiplier Test and Its Applications to Model Specification in Econometrics", *The Review of Economic Studies*, 47(1), 239–253.
- Çaglar, A. E., Balsalobre-Lorente, D., & Akin, C. S. (2021). "Analysing the Ecological Footprint in EU-5 Countries Under a Scenario of Carbon Neutrality: Evidence from Newly Developed Sharp and Smooth Structural Breaks in Unit Root Testing", *Journal of Environmental Management*, 295, 113155. <https://doi.org/10.1016/j.jenvman.2021.113155>
- Canpolat Bıçakçı, S. (2017). "Çevre Vergilerinin Araçsallığı Üzerine Bir Değerlendirme", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Gazi Akademi Genç Sosyal Bilimciler Sempozyumu 2017 Özel Sayısı*, 348–369.
- Coase, R. H. (1960). "The Problem of Social Cost", *Journal of Law and Economics*, 3, 1–44.
- Çataloluk, C. (2014). "Çevre Sorunlarının Önlenmesinde Vergi Politikası", *Journal of Turkish Studies*, 9(8), 21–34.
- Çelikkaya, A. (2011). "Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerinde Çevre Vergisi Reformları ve Türkiye'deki Durumun Değerlendirilmesi", *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2), 97–120.
- Çelikkaya, A. (2020). "En Son Çevre Vergisi Reformları Üzerine Bir İnceleme", *Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis*, 30(158), 13–27.
- Dağlı, H. (2019). "İklim Değişikliği ile Mücadelede İktisadi Mali Araç: Karbon Vergisi", *Journal of International Banking Economy and Management Studies*, 2(2), 30–42.
- Damirova, S. & Yayla, N. (2021). "Çevre Kirliliği İle Makroekonomik Belirleyicileri Arasındaki İlişki: Seçilmiş Ülkeler İçin Bir Panel Veri Analizi", *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (30), 107–126.
- Destek, M. A. & Sinha, A. (2020). "Renewable, Non-renewable Energy Consumption, Economic Growth, Trade Openness and Ecological Footprint: Evidence From Organisation for Economic Co-operation and Development Countries", *Journal of Cleaner Production*, 242, 118537.

- Dikmen, S. & Çiçek, H. G. (2020). "Avrupa Birliği'nde Çevre Vergisi Gelirlerinin Karşılaştırmalı Analizi", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 57, 57–88.
- Dincer, I. (2000). "Renewable Energy And Sustainable Development: A Crucial Review", *Renewable And Sustainable Energy Reviews*, 4(2), 157–175.
- Dogan, E., Ulucak, R., Kocak, E. & Isik, C. (2020). "The Use of Ecological Footprint in Estimating The Environmental Kuznets Curve Hypothesis for BRICST by Considering Cross-Section Dependence and Heterogeneity", *Science of the Total Environment*, 723, 138063.
- Emirmahmutoğlu, F. & Köse, N. (2011). "Testing For Granger Causality in Heterogeneous Mixed Panels", *Economic Modelling*, 28(3), 870–876.
- Esen, Ö., Yıldırım, D. Ç. & Yıldırım, S. (2021). "Pollute Less or Tax More? Asymmetries in the EU Environmental Taxes–Ecological Balance Nexus", *Environmental Impact Assessment Review*, 91, 106662.
- GFN, Global Footprint Network, <https://data.footprintnetwork.org/#/>, (10.01.2022).
- Gross, R., Leach, M. & Bauen, A. (2003). "Progress in Renewable Energy", *Environment international*, 29(1), 105–122.
- Gümüş, B. & Buluş, A. (2020). "Uluslararası Çevre Sorunları ve Willian Nordhaus'un Çevre Ekonomisine Katkıları", *Alanya Akademik Bakış Dergisi*, 4(3), 1015–1031.
- Güven, A. & Bozdoğan, D. (2018). "Küresel Bir Kamu Malı Olarak Çevre ve Türkiye'de Küresel Çevre Politikası Araçlarından Vergilerin Etkinliğinin Değerlendirilmesi", *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 1–18.
- Hashmi, R., & Alam, K. (2019). "Dynamic Relationship among Environmental Regulation, Innovation, CO2 Emissions, Population, and Economic Growth in OECD Countries: A Panel Investigation", *Journal of Cleaner Production*, 231, 1100–1109. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2019.05.325>
- He, P., Ning, J., Yu, Z., Xiong, H., Shen, H., & Jin, H. (2019). "Can Environmental Tax Policy Really Help to Reduce Pollutant Emissions? An Empirical Study of A Panel ARDL Model Based on OECD Countries and China", *Sustainability*, 11(16), 4384.
- Hotunluoğlu, H., & Tekeli, R. (2007). "Karbon Vergisinin Ekonomik Analizi ve Etkileri: Karbon Vergisinin Emisyon Azaltıcı Etkisi Var mı?", *Sosyoekonomi*, 6(6): 107–126.
- IMF, World Economic Outlook Database, October 2021, <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/weo-database/2021/October>, (25.01.2022).
- Kesbiç, C. & Şimşek, D. (2020). "Çevresel Riskleri Azaltmada Çevre Vergilerinin Etkisi: Avrupa Birliği ve Türkiye Örneği", *Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 21(46), 20–39.
- Kılınç, E. C. & Altıparmak, H. (2020). "Çevre Vergilerinin CO2 Emisyonu Üzerindeki Etkisi Üzerine Bir Uygulama", *ODÜ Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 10(1), 217–227.
- Kılınç, E. C., & Kılınç, N. Ş. (2021). "Ar-Ge ve İnovasyonun Yenilenebilir Enerji Üretimi Üzerindeki Etkisi: Panel Veri Analizi", *Alanya Akademik Bakış*, 5(2), 1087–1105.
- Marshall, A. (2013). *Principles of Economics*, Palgrave Macmillan, 8. Edition, England.

- Morley, B. (2012). "Empirical Evidence on The Effectiveness of Environmental Taxes", *Applied Economics Letters*, 19(18), 1817–1820. <https://doi.org/10.1080/13504851.2011.650324>
- Musgrave, R. A. & Musgrave, P. B. (1989). *Public Finance In Theory and Practice*, International (Fifth) Edition, McGraw-Hill Book Company, New York.
- Musgrave, R. A. (1959). *The Theory of Public Finance*, Tata-McGraw-Hill Book Company.
- Narth, S. K. (1973). *A Perspective of Welfare Economics*, Great Britain, Macmillan, 1. Edition, England.
- OECD, Organisation for Economic Cooperation and Development, <https://data.oecd.org/envpolicy/environmental-tax.htm>, (28.01.2022).
- OECD, Organisation for Economic Cooperation and Development, <https://data.oecd.org/envpolicy/environmental-tax.htm#indicator-chart>, (09.01.2022).
- Ozturk, I., Al-Mulali, U. & Saboori, B. (2016). "Investigating The Environmental Kuznets Curve Hypothesis: The Role of tourism and Ecological Footprint", *Environmental Science and Pollution Research*, 23(2), 1916–1928.
- Önder, H. (2017). "Vergilemenin ve Diğer Kamusal Müdahalelerin Hava Kirliliği Üzerinde Etkisi: OECD Ülkeleri Üzerine Bir Analiz", *Maliye Dergisi*, 172, 189–199.
- Öz, E. & Buyrukoğlu, S. (2012). "Negatif Dışsallıkların Önlenmesinde Çevresel Vergiler: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması", *TİSK Akademi*, 7(14), 84–106.
- Özbilgi, F. (2020). "Piyasa Başarısızlıklarından Dışsallıklar ve Çözüm Yollarına İlişkin Değerlendirmeler", *Anadolu Üniversitesi İktisat Fakültesi Dergisi*, 2(1), 70–90.
- Özdemir, B. (2009). "Küresel Kirlenme Sürdürülebilir Ekonomik Büyüme ve Çevre Vergileri", *Maliye Dergisi*, 156, 1–36.
- Parlakay, O. & Yavuz, A. (2016). "Negatif Dışsallıkların Çevreye Olumsuz Etkilerinin Önlenmesinde Kullanılan Çözüm Yolları", *Akademik Bakış Dergisi*, 57, 210–220.
- Pata, U. K. (2019). "Environmental Kuznets Curve and Trade Openness in Turkey: Bootstrap ARDL Approach with a Structural Break", *Environmental Science and Pollution Research*, 26(20), 20264-20276. <https://doi.org/10.1007/s11356-019-05266-z>
- Pesaran, H. M. & Yamagata, T. (2008). "Testing Slope Homogeneity in Large Panels", *Journal of Econometrics*, 142, 50–93.
- Pesaran, H. M. (2007). "A Simple Panel Unit Root Test in The Presence of Cross-Sectional Dependence", *Journal of Applied Econometrics*, 22(2), 265–312.
- Plott, C. R. (1983). "Externalities and Correvtive Policies in Experimental Markets", *The Economic Journal*, 93(369), 106–127.
- Polat, M. A. & Ergün, S. (2021). "Kirlilik Emisyonlarının Azaltılmasında Çevre Vergilerinin Rolü: AB Ülkeleri Örneği", *İzmir İktisat Dergisi*, 36(2), 379–397.
- Polat, O., & Polat, G. E. (2018). "Avrupa Birliği Ülkelerinde Karbondioksit Emisyonu ve Çevre Vergileri: Panel Veri Analizi Yaklaşımı", *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 639, 101–116.

- Rafique, M. Z., Fareed, Z., Ferraz, D., Ikram, M., & Huang, S. (2022). "Exploring the Heterogenous Impacts of Environmental Taxes on Environmental Footprints: An Empirical Assessment from Developed Economies", *Energy*, 238, 121753.
- Samancı, M. (2018). "Türkiye'de Çevre Politikalarının Mali Yönü", *Türkiye'de Çevre Politikaları*, (Ed.) Hergüner B., Kalkan E., Nobel, Ankara, 203–228.
- Scitovsky, T. (1954). "Two Concepts of External Economies", *Journal of Political Economy*, 62(2), 143–151.
- Shahzad, U. (2020). "Environmental Taxes, Energy Consumption, and Environmental Quality: Theoretical Survey with Policy Implications", *Environmental Science and Pollution Research*, 27(20), 24848–24862. <https://doi.org/10.1007/s11356-020-08349-4>
- Sharif, A., Baris-Tuzemen, O., Uzuner, G., Ozturk, I. & Sinha, A. (2020). "Revisiting The Role of Renewable and Non-renewable Energy Consumption on Turkey's Ecological Footprint: Evidence From Quantile ARDL Approach", *Sustainable Cities and Society*, 57, 102138.
- Sharma, R., Sinha, A. & Kautish, P. (2021). "Does Renewable Energy Consumption Reduce Ecological Footprint? Evidence From Eight Developing Countries of Asia", *Journal of Cleaner Production*, 285, 1–13.
- Swamy, P. (1970). "Efficient Inference in A Random Coefficient Regression Model", *Econometrica*, 38(2), 311–323.
- Şen, H. & Sağbaşı, İ. (2020). *Vergi Teorisi ve Politikası*, Barış Arıkan Yayınları, 4. Baskı, Ankara.
- Tanzi, V. (2011). *Government Versus Markets: The Changing Economic Role of The State*, Cambridge University Press.
- Tekin, A. & Şaşmaz, M. Ü. (2016). "Küreselleşme Sürecinde Ekolojik Riskleri Azaltmada Çevresel Vergilerin Etkisi: Avrupa Birliği Örneği", *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 23(1), 1–17.
- Topal, M. H. & Günay, H. F. (2017). "Çevre Vergilerinin Çevre Kalitesi Üzerindeki Etkisi: Gelişmekte Olan ve Gelişmiş Ekonomilerden Ampirik Bir Kanıt", *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 3(1), 63–83.
- Toprak, D. (2017). "Türkiye'nin Çevre Politikasında Yerel Yönetimlerin Rolü: Yerel Yönetim Bütçesinin İncelenmesi", *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 3(2), 173–193.
- Turkenburg, W. C. (2000). "Renewable energy Technologies", *Energy and the Challenge of Sustainability*, (ed.) Goldemberg, J., World Energy Assessment. New York: UNDP, 219–272.
- Ulucak, R. & Khan, S. U. D. (2020). "Determinants of The Ecological Footprint: Role of Renewable Energy, Natural Resources, and Urbanization", *Sustainable Cities and Society*, 54, 101996.
- Ulucak, R. & Lin, D. (2017). "Persistence of Policy Shocks to Ecological Footprint of The USA", *Ecological Indicators*, 80, 337–343.
- United Nations Climate Change, <https://unfccc.int/>, (10.01.2022).
- Usman, O., Akadiri S. S. & Adeshola, I. (2020). "Role of Renewable Energy and Globalization on Ecological Footprint in The USA: Implications for Environmental Sustainability", *Environmental Science and Pollution Research*, 27, 30681–30693.

- Westerlund, J. (2007). "Testing for Error Correction in Panel Data", *Oxford Bulletin of Economics and Statistics*, 69(6), 709–748.
- Yalçınkaya, Ö. & Kaya, V. (2017). "Doğal İşsizlik Oranı mı Yoksa; İşsizlik Histerisi Mi?: OECD Ülkeleri İçin Yeni Nesil Panel Birim Kök Testlerinden Kanıtlar (1980-2015)", *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 17(33), 1–18.
- Yavuz, E. (2021). "Çevre Vergileri İle Ekolojik Ayak İzi Arasındaki İlişki: Türkiye Üzerine Kanıtlar", *Journal of Social, Humanities and Administrative Sciences*, 7(45), 1937–1945.
- Yerdelen Tatoğlu, F. (2018). *Panel Zaman Serileri Analizi*, 2. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Yıldırım, B. I. & Şahin, D. (2018). "Geçiş Ekonomilerinde Turizme ve Enerjiye Dayalı Büyüme Hipotezinin Analizi: Panel Nedensellik Testi", *Iğdır Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16, 437–457.



## Çok Yıllı Bütçeleme ve Mali Disiplin Arasındaki İlişki: Türkiye Özelinde Değerlendirme

Güray Akbal<sup>1</sup> 

RESEARCH ARTICLE  
Araştırma Makalesi

### MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 22.08.2021

Düzeltilme : 26.11.2021

Kabul : 29.11.2021

Yayın : 29.06.2022

iThenticate benzerlik oranı: %16

### JEL Kodu:

H2, H29

### Anahtar Kelimeler:

Küreselleşme, Kamu Yönetimi, Bütçe, Çok Yıllı Bütçe, Mali Disiplin

### Ö Z

Dünyada artan küreselleşme olgusuyla birlikte iletişim kanalları açılmış ve bunun sonucu olarak ülkeler her alanda birbirlerinden etkilenmeye başlamışlardır. Bu gelişmeler, nihayetinde her alanda reform hareketleri olarak ortaya çıkmıştır. Kamusal alanda ortaya çıkan reform hareketleri de ihtiyaçlar çerçevesinde gündeme gelmiş ve bunların çoğu uygulamaya konulmuştur. Kamusal alanda gerçekleşen reformlar arasında ise devlet bütçeleri, ekonomik ve iktisadi olarak ülkelerin ekonomik kalkınma ve büyümelerine yardımcı olacak faydaları yaratması bakımından gündemin en önemli sıralarında yerini almıştır. Bu bağlamda, küreselleşme ile birlikte kurulan yenedünya düzeninde değişim gösteren kamu yönetimi, kamu maliyesi ve kamu bütçesi alanlarında bir dizi değişikliklerle karşı karşıya kalmıştır. Bu durum ülkemiz açısından değerlendirildiğinde, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda kamunun mali yönetim anlayışı reformist bir yapı olarak ortaya çıkmış ve uygulanmaya başlamıştır.

Bütçe sistemimize çok yıllık bakış açısının kazandırılması, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun ülkemiz bütçe yönetimine kazandırdığı en önemli yeniliklerden biri olmuştur. 2006 yılından itibaren Türkiye’de çok yıllık bakış açısıyla hazırlanıp uygulanan merkezi yönetim bütçeleri çalışmada kapsam olarak belirlenmiş olup, söz konusu dönemde bütçelerin uygulama sonuçları ile mali disiplin arasındaki ilişkinin yıllar itibarıyla ortaya konulması ise bu çalışmanın amacını ortaya koymaktadır. Çalışmada yöntem olarak çok yıllık bütçeleme uygulamaları ile kamu bütçe performansları makroekonomik veriler üzerinden kıyaslanmak suretiyle ilişkinin durumu ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ulaşılan ilişkinin kapsamı dahilinde ise, önerilere çalışmanın sonuç bölümünde ayrıca yer verilmiştir.

**Citation:** Akbal, A. (2022). “Çok Yıllı Bütçeleme ve Mali Disiplin Arasındaki İlişki: Türkiye Özelinde Değerlendirme”, *International Journal of Public Finance*, 7(1), 137-160.

<https://doi.org/10.30927/ijpf.970957>

<sup>1</sup> PhD student, Bursa Uludağ University, Public Finance Programme, Türkiye, Tax Inspector, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3035-354X>, guray.akbal@vdk.gov.tr

## The Relationship between Multi-Annual Budgeting and Fiscal Discipline: An Evaluation for Turkey

### ARTICLE INFO

Submitted : 22.08.2021  
Revised : 26.11.2021  
Accepted : 29.11.2021  
Available : 29.06.2022

iThenticate similarity  
score: 16%

### JEL Codes:

H2, H29

### Keywords:

Globalization, Public  
Administration, Budget,  
Multi-Year Budget,  
Fiscal Discipline

### ABSTRACT

With the increasing globalization phenomenon in the world, communication channels have been opened and as a result, countries have begun to be affected by each other in every field. These developments eventually emerged as reform movements in every field. Reform movements that emerged in the public sphere also came to the fore within the framework of needs and most of them were put into practice. Among the reforms realized in the public sphere, state budgets have taken their place at the top of the agenda in terms of creating benefits that will help countries' economic development and growth economically and economically. In this context, we have been faced with a series of changes in the fields of public administration, public finance and public budget, which have changed in the new world order established with globalization. When this situation is evaluated in terms of our country, the public financial management approach emerged as a reformist structure and started to be implemented in the Public Financial Management and Control Law No. 5018.

Bringing a multi-year perspective to our budget system has been one of the most important innovations that the Public Financial Management and Control Law No. 5018 has brought to our country's budget management. The central government budgets, which have been prepared and implemented in our country since 2006 with a multi-year perspective, have been determined as the scope of our study, and revealing the relationship between the implementation results of the budgets and the fiscal discipline over the years reveals the purpose of this study. In our study, as a method, the state of the relationship was tried to be revealed by comparing multi-year budgeting practices and public budget performances over macroeconomic data. If it is within the scope of the relationship reached, the suggestions are also included in the conclusion part of the study.

## 1. Giriş

1929 ekonomik buhranının ardından gelir ve kaynak dağılımında meydana gelen olumsuz durumlar sebebiyle devletin ekonomiye müdahale etmesi gerektiği düşüncesi hâkim olmuştur. Bu bağlamda Keynesyen politikalar benimsenmiş ve devletin ekonomideki rolü genişlemiştir. Ancak, Keynesyen politika 1960'lı ve 1970'li yıllarda artan işsizlik ve enflasyon sebebiyle önemini kaybetmeye başlayınca devletin ekonomideki rolünün sınırlandırılması düşüncesi önem kazanmıştır (Demircan, 2006:29). Bu bağlamda, devletin mali alandaki görev, rol ve sorumlulukları da değişime uğramış ve yeni ekonomik düzenin temelleri atılmaya başlamıştır. Yeni ekonomik düzen bu süreçte yer alan tüm ekonomik oluşumları ve yeniden şekillenen politikaları yakından etkilemiştir (Demircan, 2006: 48). Etkilenen alanların başında da kamu



sektörü yer almıştır. Kamu sektöründe özellikle bütçe sistemlerinde değişimin gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Kamu yönetiminde piyasanın üzerinde bir yük olarak görülen unsurlar küreselleşmenin getirdiği reform süreçleri kapsamında giderilmeye çalışılmıştır. (Kömürcüler, 2011: 131). Özetle, küreselleşme sürecinin izlerinin hâkim olduğu kamu yönetiminde zihniyet de değişmiş olup yeni kamu yönetimi anlayışı kapsamında yerellik, şeffaflık, mali disiplin, hesap verilebilirliğin odak noktası yapıldığı bir ortam hâkim olmuştur. Yaşanan bütün bu gelişmeler ışığında Türkiye’de 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu mali yönetimine yeni bir soluk getirmiş olup yeni kamu yönetimi ile uyumlu önemli değişiklikler yapmıştır.

Türkiye’de kamu bütçe sisteminin yapısına ilişkin birçok çalışma yapılmakla birlikte bu çalışmalardan en sistemli ve kapsamlı olanı, Kamu mali Yönetiminin Yeniden yapılandırılması bağlamında DPT (Kalkınma Bakanlığı) bünyesinde yürütülen Özel İhtisas Komisyonu’nun çalışmaları olmuştur. (Demirbaş & Eroğlu, 2016: 297). Söz konusu komisyon tarafından hazırlanan raporda Türkiye’de son on yıllık bütçe uygulama sonuçlarının olumlu olmadığı, bütçe açıklarının sürekli artış eğiliminde olduğu hususlarına dikkat çekilerek kamu bütçe sistem ve yönetiminde özellikle mali disiplini sağlamayı hedefleyen, saydamlık ve bütçe denetimine önem veren, plan bütçe ilişkisinin daha organize bir yapı içinde kurgulandığı bir sistemin gerekliliği üzerinde durulmuştur. Sonuçta Türkiye’de 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu bahsedilen problemlere çözüm üretmek için gündeme gelmiş ve yasalaşmıştır.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Türkiye’de kamu yönetimine hesap verilebilirlik, mali saydamlığın ve mali disiplinin oluşması açısından yeni bir perspektif getirildiğini söylemek mümkündür (Yenice, 2006: 122). Kamuda hesap verebilirliği, şeffaflığı, mali disiplin ve mali saydamlığın odak noktası yapılması amacıyla tüm mali işlemlerin raporlanarak kayıt altına alınması ve bu bağlamda denetimin sağlanması amacıyla kamu mali yönetiminde dönüşümlerin oluştuğu açıktır (Toprak, 2008:314). Sonuç olarak, kamu bütçe yönetimlerinde dünyada hissedilen reform gerekliliği kendisini Türkiye’de derin bir şekilde hissettirmiştir. Bu durumun yansıması olan 5018 sayılı kanunla, bütçe süreçlerine çağdaş bir yapı kazandırma amacının yanında özellikle makroekonomik pozisyonun güçlendirilmesi, mali disiplinin sağlanması, ekonomik büyüme ve kalkınmanın temin edilmesi gibi amaçlar hedeflenmiştir.

Bütçe sistemleri içinde son yıllarda özellikle çok yıllık bütçeleme sistemi ön plana çıkmıştır. Çok yıllık bütçe sisteminde, klasik bütçe sistemlerine göre plan bütçe arasındaki bağ daha güçlüdür. Dolayısıyla bu sistemde kaynak ve harcamaların kompozisyonu yönetenler tarafından daha organize bir şekilde yönlendirilebilmektedir. Dolayısıyla, çok yıllık bütçe sisteminin sahip olduğu bu özellikleri, mali disiplini sağlama noktasında birtakım avantajlar sağlayabilmektedir.

Yapılan açıklamalar kapsamında, çalışmanın amacı, çok yıllık bütçeleme mali disipline etkisinin Türkiye özelinde değerlendirmesini yapmaktır. Bu amaca yönelik olarak bütçe verileri ve makroekonomik veriler kullanılarak çok yıllık bütçeleme ve mali disiplin ilişkisi analiz edilecektir.

## 2. Çok Yıllı Bütçelemenin Tanımı, Niteliği, Amaç ve Aşamaları

Kamu mali yönetim süreçlerinde özellikle etkinlik ve verimlilik yönlerinden yaşanan bozulmaların ortadan kaldırılması için yeni bütçe sistemlerine ihtiyaç duyulmuştur. Bu bağlamda geliştirilen yeni bütçe sistemleriyle kamunun orta vadeli mali hedeflerini, ekonomik ve sosyal politikalarını finanse edebilmek için yaratılacak finansman kaynaklarının ve yapılacak harcamaların ekonomiye gerek başta belirlenen hedef ve politikalar bağlamında gerekse ekonomik ve sosyal hayatın diğer alanlarında etkilerinin anlaşılması gerekmektedir. Dolayısıyla bütçe ile elde edilecek gelirler ile yapılacak harcamaların orta ve uzun vadede ekonomiye etkilerinin tahmin edilmesi zorunluluğu doğmuştur. Yaşanan bu gelişmeler sonucunda bütçe sistemlerine çok yıllık bakış açısı kazandırılmaya başlanılmış olup, plan bütçe arasındaki ilişki bu bağlamda önem kazanmıştır. Sonuç olarak ihtiyacı hissedilen güçlü plan bütçe ilişkisi kapsamında çok yıllık bütçe olgusu daha sık konuşulmaya ve hatta çoğu ülkede uygulanmaya başlanmıştır.

### 2.1. Çok Yıllı Bütçeleme Sisteminin Tanım ve Niteliği

Çok yıllık bütçeleme, yıllık bütçe sürecinin çok yıllık bir anlayış ile değerlendirildiği bir bütçe yaklaşımıdır. Bu bütçe yaklaşımıyla gelecek mali yıl ile o mali yılı takip eden iki yılın bütçe gelirleri ve harcamaları tahmini olarak açıklanabilir. Özetle, kamu kaynaklarının politika önceliklerine göre tahsis edilmesini sağlayan ve bu sayede şeffaf bir plan ve bütçe ilişkisinin oluşturmasına yardımcı olacak bir süreci ifade edebilen çok yıllık bütçelemede, yukarıdan aşağıya doğru kaynak dağılımını, belirlenmiş politikaların cari ve orta vadeli maliyetlerin aşağıdan yukarıya doğru tahmin edilmesini ve söz konusu maliyetlerin var olan kaynaklarla uyumunun sağlanması esastır (Ergen, 2007: 305). Görüleceği üzere, çok yıllık bütçe sisteminin özünde güçlü bir gelir ve gider tahmin başarısı ile kaynak- harcama uyum düzeyi önemli bir yer tutmaktadır.

Etkili ve iyi hazırlanmış bir bütçe ile bütçelemeye ilişkin ekonomik faaliyetlerin etki ve sonuçlarının öngörülmesi amaçlanmaktadır. Söz konusu etki ve sonuçlar geçmiş ve gelecek yıl bütçelerine ilişkin sonuçlar olabileceği gibi cari yıl veya gelecek yıla ilişkin planlara ilişkin de olabilir. Bu bağlamda bütçelerin birbirinden ayrı düşünülmemeyeceği açıktır. (Ergen, 2004: 306).

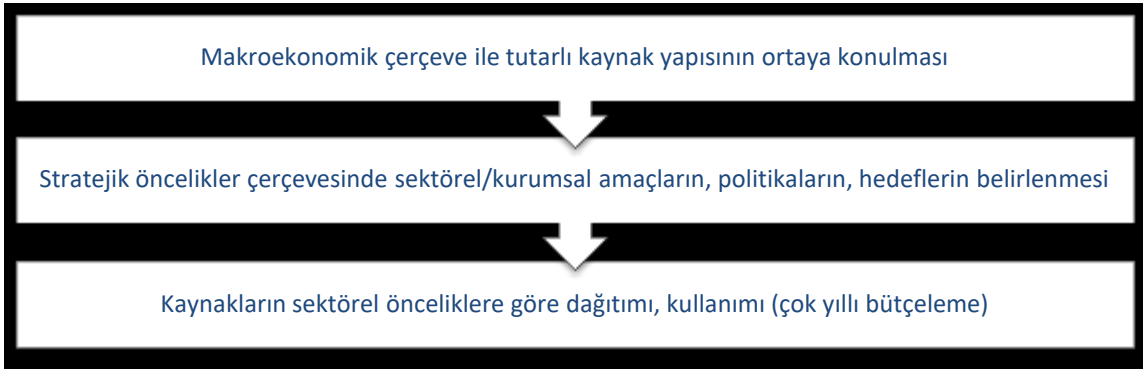
Orta vadeli harcama sistemi olarak da ifade edilen çok yıllık bütçeleme sistemi “ çok yıllık bir süreç kapsamında bütçe gelirlerini tahmin eden ve ödenek tavanlarını belirleyen bütçedir” (Edizdoğan & Çetinkaya, 2019:157). Geniş anlamda bir tanım vermek gerekirse çok yıllık bütçeleme sistemi, bütçe plan bağlantısının daha güçlü bir şekilde sağlandığı, bu kapsamda yıllık olarak hazırlanan bütçenin gelir ve harcama tahminleri ile bir olarak ele alındığı bir bütçe sistemi olarak açıklanmaktadır (Çetinkaya vd., 2011: 122).

Çok yıllık bütçelemede, devlet gelir ve gider tahminlerinin birden fazla yıl bazında (söz konusu süreler genelde 2 ile 4 yıldır) belirlenmesi esası hakimdir. Çok yıllık

bütçeleme sayesinde yıllık bütçenin çok yıllık gelir ve harcama tahminleri ile bir arada değerlendirilerek, plan bütçe bağlantısı gerçekleştirilmektedir. Söz konusu bütçe sisteminde, devletin gelecek bir yıl esas olmak üzere, izleyen birkaç yıla ilişkin gider ve gelir tahminleri yer almakta ve gelecek yıla ilişkin gider ve gelirlerinin yürütülüp uygulanması konusunda hükümetin yetki ve izin aldığı bir süreç işlemektedir. Burada unutulmaması gereken bir nokta ise çok yıllık bütçele sisteminde, esas olarak ön izin ilkesi bağlamında uygulanacak olan bütçe mali yılının çok yıllık olması değil, bütçe ve ödeneklerin cari bütçe yılı dışındaki artık yıl gelir ve gider tahminleri kapsamında ele alınması ve buna göre bütçenin uygulanması esasına dayalı olmasıdır (Cansız, 2007: 97). Yani cari yıl bütçesi ile artık yıllar gelir ve gider tahminleri arasındaki bağın kuvvetli olması gerekmektedir.

Bu noktada çok yıllık bütçeleme sürecinin işleyişini ve yapısını ifade etmekte yarar vardır. Çok yıllık bütçeleme sistemi üç yapı taşı üzerinde temellenmiştir. Bu yapı taşlarından ilki, makroekonomik yapıya uygun olarak ayrılmış kaynakların yukarıdan aşağıya doğru tahmin edilmesidir. Bir diğer yapı taşı, mevcut faaliyet ve uygulanacak faaliyet ile projelerin maliyetlerinin aşağıdan yukarıya doğru tahmin edilmesidir. Son yapı taşı ise, toplam kaynaklarla söz konusu maliyetleri karşılaştıran bir süreçtir (Kara, 2014: 127-128). Çok yıllık bütçeleminin sahip olduğu bu üç aşama bütçe plan arasındaki bağı artırmasının yanında, orta ve uzun vadede bütçe sonuçları itibariyle yüksek kamu yararı ve mali disiplin olarak ortaya çıkmaktadır.

### Şekil 1. Çok Yıllı Bütçeleme Süreci

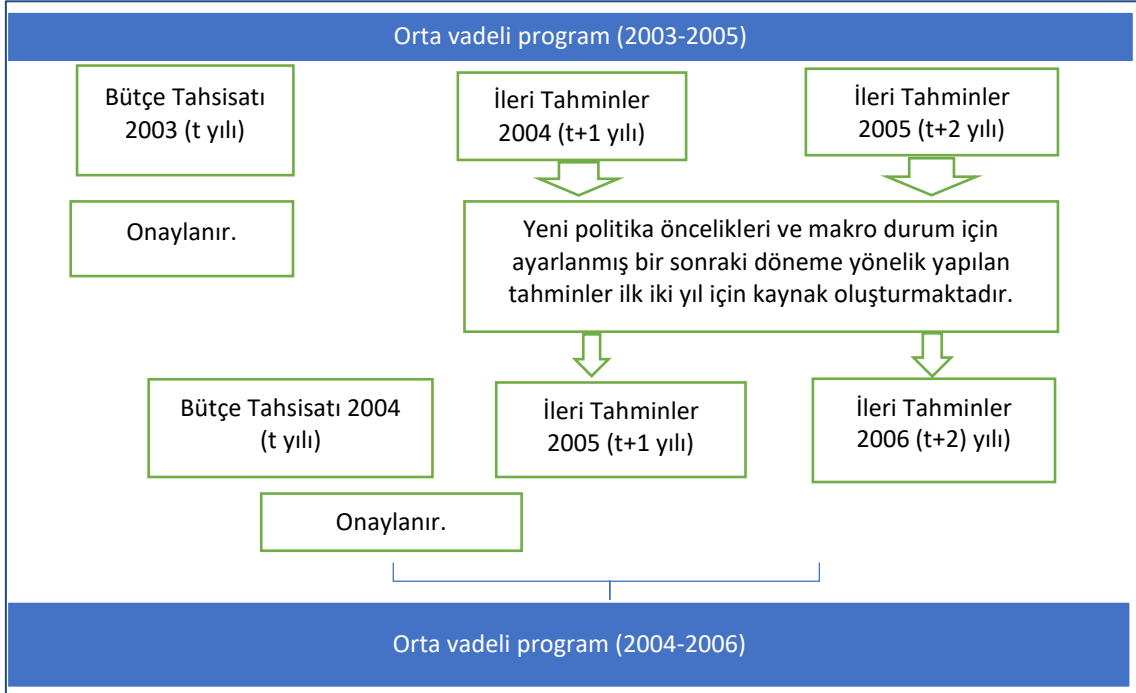


**Kaynak:** Yılmaz & Biçer, 2010: 44.

Şekil 1’den görüldüğü üzere, çok yıllık bütçelemede yapılan planlamalar ihtiyaçlar dahilinde ve mevcut kaynak miktarına göre yapılmaktadır. Bir başka ifadeyle, makroekonomik çerçeve kapsamında kaynak yapıları tutarlı ve gerçekçi bir şekilde ortaya konulmaktadır. Bu noktada öncelik olgusu oldukça önem arz etmektedir. Öncelik olgusu kapsamında çok yıllık bütçelemede, politikaların kaynaklara göre önceliklendirilmesi esastır. Öncelik kapsamında, plan-bütçe ilişkisinin sağlanarak, rasyonel kaynak tahsisine imkân sağlanmasına zemin oluşturulmaktadır. Çok yıllık bütçeleme ile mali disiplinin sağlanmasında, belirlenmiş önceliklere göre kamu kaynaklarının dağıtılarak etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasında etkin rol oynaması

amaçlanmaktadır (Yılmaz & Biçer, 2010: 45). Dolayısıyla çok yıllık bütçelemede kamu kaynak kullanımını duruma göre ekonomik veya sosyal gerekçelerle kamu yararı için kamusal mal ve hizmet sunumu için yapılırken, mali disiplinin sağlanmasına da katkı sunar.

**Şekil 2. Çok Yıllı Bütçelemenin Yapısı**



**Kaynak:** Demirbaş, 2006: 42.

Çok yıllık bütçeleme, yıllık olma ilkesine göre hazırlanmasına rağmen, kurum faaliyetlerinin, plan-program değerlendirmelerinin yıllara yayılması sebebiyle yıllık bütçelerden farklılık göstermektedir. Çok yıllık bütçelemenin yıllara dayanması sayesinde, bütçe yılının dışında kalan ve bütçeye dair tüm faaliyetlerin sonuçlarının bütçe ile ilişkilendirilmesi ile ekonomik birimler, hükümetin orta vadeli yaklaşımlarını dikkate alarak geleceğe yönelik kararlarını daha gerçekçi ve güvenli bir şekilde belirleyebilmektedir (Çetinkaya & Eroğlu & Taş, 2011:122). Dolayısıyla çok yıllık bütçe sistemi, devlete orta ve uzun vadeli hedef ve politikalar belirleme ve uygulama imkânı tanımaktadır. Aynı zamanda, devlet dışındaki birimlerin ekonomik ve sosyal planlarını bütçenin öngörülebilir olduğu bu sistemde orta ve uzun vadede şekillendirmelerine ve uygulayabilmelerine imkân tanıyabilmektedir.

## 2.2. Çok Yıllı Bütçeleme Sisteminin Amaçları

Süresi bir yıldan fazla belirlenmiş ve öncelik esasına dayalı olan stratejilerin hayata geçirilmesi için kaynakların süreç içinde işletilmesine yardımcı olan çok yıllık bütçelemede yer alan harcama alanlarının orta vadeli bir perspektifle planlanması ve

ele alınması esası mevcuttur (Ergen, 2007: 307, Tuncer & Kılıçer, 2013: 111). Bu bağlamda, çok yıllık bütçeleme sisteminin amaçlarını incelemekte fayda vardır.

Öncelikle çok yıllık bütçe sisteminde, seçimle iktidara gelen hükümetlerin belirlediği politika ve hedefler ile kamu sektöründe kamu yararı bağlamında mal ve hizmet sunmak için kendilerine kaynak ayrılan harcamacı kuruluşlarının harcama öncelikleri arasındaki daha güçlü bir bağın kurulabilmesi bu sistemin en önemli amaçlarından biridir. Sonuçta, harcama öncelikleri ile bütçeleme arasında sıkı bir bağ kurulması ile plan- bütçe ilişkisi rasyonel olarak sağlanabilmekte ve bütçenin öngörülebilirliğinin bu noktada artırılması sağlanabilmektedir. Öngörü düzeyi yüksek bir bütçe ise, sonuçta mali disiplinin sağlanmasına olumlu katkı sunmaktadır.

Çok yıllık bütçe sistemi özü itibarıyla kısa ve orta vadeli plan bütçe ilişkisi temel alınarak inşa edildiğinden bu sistemde harcamaların hükümet tarafından ortaya konulan sosyal ve ekonomik programların esas alınarak planlanması ve önceliklendirilmesi önem arz etmektedir. Dolayısıyla hükümet programlarıyla harcamaların kompozisyonu arasındaki uyum yüksek olmakta, bütçede fonksiyonlar arası ve fonksiyon içi kaynak tahsisi sağlıklı bir temele dayandırılmaktadır. Çünkü yıllık hazırlanan bütçelerde kamusal politikaların kapsamlı belirlenmesi ve stratejik önceliklerin bu çerçevede sıralanması yetersizdir. Bu noktada çok yıllık bütçelemeye bütçe sürecine devamlılık ve dinamiklik sağlanmakta, harcamalar önceliklendirilerek en önemli fonksiyonlara kaynak ayrılması ile kaynak tahsisinde etkinlik sağlanabilmektedir.

Çok yıllık bütçeleme süreci kapsamında yöneticilerin özerklikleri daha yüksek ve esneklerdir. Uygulamalardaki disiplin ve mali sorumluluk yapısı yöneticilere kaynak kullanım sürecinde daha fazla özerklik verilmesini mümkün kılmaktadır. Dolayısıyla çok yıllık bütçe sisteminde harcamacı birimlere belirlenmiş bütçe kısıtları ve onaylanmış hükümet politika ve programları dahilinde kendi bütçe süreçlerini yönetme noktasında daha fazla esneklik tanınması kamu kaynaklarının daha etkin bir şekilde kullanımına olanak sağlayabilmektedir.

Çok yıllık bütçe sistemini özellikle son yıllarda ön plana çıkaran amaçların başında denk bütçe başarısıyla birlikte gelir dağılımında adaleti sağlama, piyasa dengesinin sağlanması, plan bütçe ilişkisi kapsamında güçlü bir mali disiplin anlayışı olmuştur. Çünkü bütçenin denk olması güçlü bir mali disiplin performansı ile birlikte bütçeden beklenen bütün faydaların elde edilmesini sağlayacaktır. Bu faydaların en önemlilerinden biri gelir dağılımında adaletin sağlanmasıdır. Serbest piyasa ekonomisi tek başına gelir dağılımında adaleti sağlama konusunda yeterli olamaz. Bu noktada devlet, bütçeler aracılığıyla gelir dağılımını düzelterek, yoksulluğu azaltma kapsamında gelir dağılımında denkliliği ve adaleti sağlamaya çalışmaktadır. Dolayısıyla, denk bütçe başarısını gerçekleştirmek, yoksulluğu azaltma stratejisi kapsamında bütçe ile kaynakların fakir alanlara doğru dağılımını sağlamak, bir başka ifadeyle adaleti sağlamak çok yıllık bütçe sisteminin en önemli amaçları arasında yer almaktadır.

Çok yıllık bütçe sisteminin yukarıda belirtilen amaçlarının ortak noktası; mali disiplin ve mali saydamlığın sağlanması, bütçenin öngörülebilirlik düzeyinin

yükseltilmesi, hesap verilebilirliğin temin edilmesi ve sonuçta ekonomik büyüme ve kalkınmanın paralelinde maksimum kamu yararını sağlayacak bütçe performansının ortaya konulması olarak ifade edilebilir. Özetle çok yıllık bütçe lemede, mali disiplini güçlendirme, adaleti sağlama, bütçe uygulama sonuçlarında istikrarı yakalama ve sürdürme, plan- bütçe ilişkisini derinleştirme, hesap verilebilirliği temin etme ve sonuçta maksimum kamu yararını ortaya çıkarma düşüncesi bu anlamda önemli yer tutmaktadır.

Sonuç olarak, çok yıllık bütçe lemenin temel amaçlarını toparlamak gerekirse, mali disiplin, mali saydamlık ve makroekonomik dengeyi sağlamak, stratejik önceliklerin belirlenmesi ve kaynak tahsisinde etkinlik düzeyini yükseltmek şeklinde ifade edilebilir (Egeli & Dağ, 2017:484-485). Dolayısıyla çok yıllık bütçe sisteminin ekonomik büyüme ve kalkınmaya destek olması, kamu yararını en iyi şekilde gerçekleştirebilmesi ve mali disiplini sağlayabilmesi için ihtiyaç duyduğu temel ilkeler bu sistemin uygulama sonuçlarının başarı düzeyi için çok önemlidir.

### **2.3. Çok Yıllı Bütçeleme Sisteminin Aşamaları**

Çok yıllık bütçeleme sistemi üç ayaklı bir sistem dahilinde işlemektedir. Söz konusu sistemin ayaklarına aşağıda değinilmiştir.

#### **2.3.1. Kamu Harcamalarının Finansmanı İçin Elde Edilecek Kaynağın Makroekonomik Koşullarla Uyumlu Bir Şekilde Tahmin Edilmesi**

Kaynakların makroekonomik hedefler dikkate alınmak suretiyle orta vadeli bir süreç gözetilerek tahmin edilmesi ve harcama aksiyonlarının orta vadeli tahmin ve planlamalara bağlı kalınarak gerçekleştirilmesi mali disiplinin sağlanmasına en başta katkı sunmaktadır. Dolayısıyla çok yıllık bütçeleme sisteminde plan bütçe arasındaki ilişkinin güçlü olması orta vade için tahmine konu olacak gelir ve giderlerin durumu ile orta vadeli makro-ekonomik durum arasındaki uyumun önemine işaret etmektedir. Sonuç olarak çok yıllık bütçeleme sisteminin başlangıç aşaması, kamu harcamalarının finansmanı kapsamında ihtiyaç duyulacak kaynak miktarının makro-ekonomik durum gözetilerek gerçekçi bir şekilde belirlenmesidir. Bu durum, sistemin başarı şansını yükselten en önemli aşamalardan biridir (Ergen, 2007: 306).

#### **2.3.2. Hali Hazırda Devam Eden veya Uygulamaya Başlanacak Politikaların Uzun Vadeli Hedeflerle Uyumunun İncelenmesi ve Fayda-Maliyet Analizinin Yapılması**

Ekonomik hayatta sahip olunan kıt üretim faktörlerinin etkin bir şekilde kullanımı ve sınırsız ihtiyaçlar gözetilerek optimum dağılımı, toplumsal açıdan sosyal ve ekonomik refahın maksimize edilebilmesi açısından son derece önemlidir. Fayda-maliyet analizlerinin performans esaslı bütçe sistemi ve orta vadeli harcama planlarının yaygın olarak kullanılmaya başlamasıyla (Ergen, 2008: 118-120) ön plana çıktığı göz önünde bulundurulduğunda, çok yıllık bütçelerin ikinci aşaması ile politikaların uzun

vadeli hedeflerle ilişkisi analiz edilmekte ve böylece analizler yoluyla etkinlik sağlanmaya çalışılmaktadır.

### **2.3.3. Elde Edilen Kaynakların Gelecekte Hayata Geçirilecek Yatırım Planları ile İlişkilendirilmesi:**

Orta Vadeli Program, kamu ve özel kesim için öngörülebilirliği ve bu bağlamda mali disiplini artıracak bir yol haritası olan çok yıllık perspektife sahip bir belgedir. Söz konusu belge kapsamında, kamu yatırımlarında etkinliğin artırılması amacıyla kamu yatırımlarına ayrılan kaynakların öncelik sırasına göre değerlendirilmesi ile üretken faaliyetleri destekleyecek alt yapının, kamu yatırımlarının etkin, verimli ve zamanında gerçekleştirilmesinin sağlanması amaçlanmaktadır. Bu bağlamda çok yıllık bütçeleme bu aşamasında mevcut kaynaklarla yatırım planlarının ilişkilendirilmesine hizmet edilmektedir. Özetle, çok yıllık bütçeleme sistemi ile belirlenmiş politikaların maliyetleri ile kaynaklar arası uyumun sağlanması, geleceğe yönelik hedeflerin belirlenmiş öncelikler dahilinde ilerleyen stratejik kaynaklar çerçevesinde şekillenmesi sağlanabilir.

## **3. Türkiye’de Çok Yıllı Bütçeleme ve Mali Disiplin İlişkisi**

Ekonomilerin istikrarı yakalamasından en önemli bileşenlerden biri mali disiplindir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde mali disiplin ve mali istikrarın önemi yadsınamayacak kadar önemli boyutlardadır. Mali disiplin geride bıraktığımız yüzyılda çoğu ülkenin ekonomi ve maliye politikalarında istikrara kavuşturulması bağlamında üzerinde önemle durulan bir kavram olmuştur. Kısa bir tanımlama dahilinde mali disiplin kavramı, kamunun hizmet üretme noktasında ihtiyaç duyduğu gelirler ile giderler arasındaki dengeyi ifade eder (Buhur, 2016: 134).

Mali disiplin, kamu maliyesi alanında çok geniş kullanımı olan kavramlardan birisidir. Musgrave ve Peacock (1959) kamunun gelir ve giderlerinin denk olması, yani kamu gelirlerinin kamu giderlerini karşılayabilmesi olarak tanımlanmaktadır. Hemming (2003) ise mali disiplini, kamu maliyesinde bütçe gelir ve gider dengesi için sürdürülebilir bir bütçe disiplininin sağlanması için yüksek borçlanma, enflasyon, dış açık, eksik rekabet ve eksik istihdama neden olabilecek uygulamaların olmaması şeklinde açıklamıştır (Çadircı & Sivrekli, 2021: 144-145).

Çok yıllık bütçeleme gerek kamusal mal ve hizmet sunumunda kamu yararının seviyesi bakımından olumlu katkıları olmakla birlikte makroekonomik dengelere katkısı da bilimsel çalışmalarda ifade edilmektedir. Çok yıllık bütçe sistemi önceki bütçe uygulamalarının sonuçlarının tatmini düzeyinde yaşanan sıkıntıların bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Ortaya çıkma gerekçeleri çeşitli olmakla birlikte en önemlilerinden birisi olarak mali disiplini kontrol altında tutma olgusu ifade edilebilir. Çalışmanın bu bölümünde, Türkiye özelinde çok yıllık bütçe sisteminin uygulama öncesi ve uygulama sonrası sonuçlarının bütçe göstergeleri ile makroekonomik veriler ışığında mali disiplin ile ilişkisine değinilecektir.

### 3.1. Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi Yönünden Çok Yıllı Bütçeleme ile Mali Disiplin İlişkisi

Çok yıllık bütçeleme ile mali disiplin arasındaki ilişkinin irdelenmesi bakımından ilk olarak bakılması gereken göstergelerin başında merkezi yönetim bütçe dengesinin GSYH'ye oranları gelmektedir. Bu bağlamda aşağıdaki tabloda Türkiye'de 2006 ila 2023 yılları arasında merkezi yönetim bütçe dengesi/GSYH oranlarına yer verilmiştir.

**Tablo 1. Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi/GSYH (2006-2023)**

	Merkezi Yönetim Bütçe Denge / GSYH (%)			
	Tahmin 1	Tahmin 2	Tahmin 3	Gerçekleşme
2006	-3,42	*	*	-0,6
2007	-2,03	-1,4	*	-1,6
2008	-0,67	-0,4	-2,6	-1,8
2009	0,6	-0,9	-1,4	-5,3
2010	-0,3	-1,3	-4,9	-3,5
2011	-1,7	-4,0	-2,8	-1,3
2012	-3,2	-2,4	-1,5	-1,9
2013	-1,6	-1,4	-2,2	-1,0
2014	-1,0	-2,0	-1,9	-1,1
2015	-1,6	-1,1	4,0	-1,0
2016	-1,1	-0,7	-1,3	-1,1
2017	-0,3	-1,0	-1,9	-1,5
2018	-0,8	-1,6	-1,9	-2,0
2019	-1,3	-1,9	-1,8	-2,9
2020	-1,6	-1,9	-2,9	-3,4
2021	-1,7	-4,3	-2,9	**
2022	-3,9	-2,6	-2,6	**
2023	-3,5	**	**	**

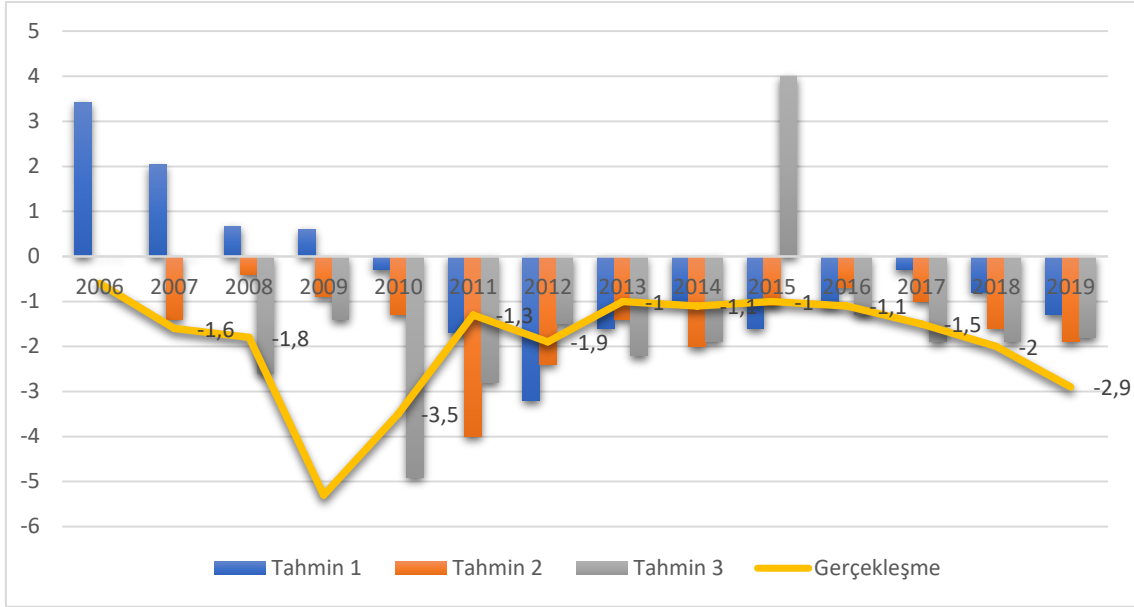
(\*) 2006'dan önce 1, 2007'den önce 2 OVMP hazırlandığından bu yıllara ait üç tahmin bulunmamaktadır.

(\*\*) Sadece 2021-2023 mali plan hazırlandığından bu dönem gerçekleşme ve tahminlerinden bazıları yer almamıştır.

**Kaynak:** Tablo 2006-2023 yılları arasında hazırlanan Orta Vadeli Mali Planlardan, Orta Vadeli Programlardan ve Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

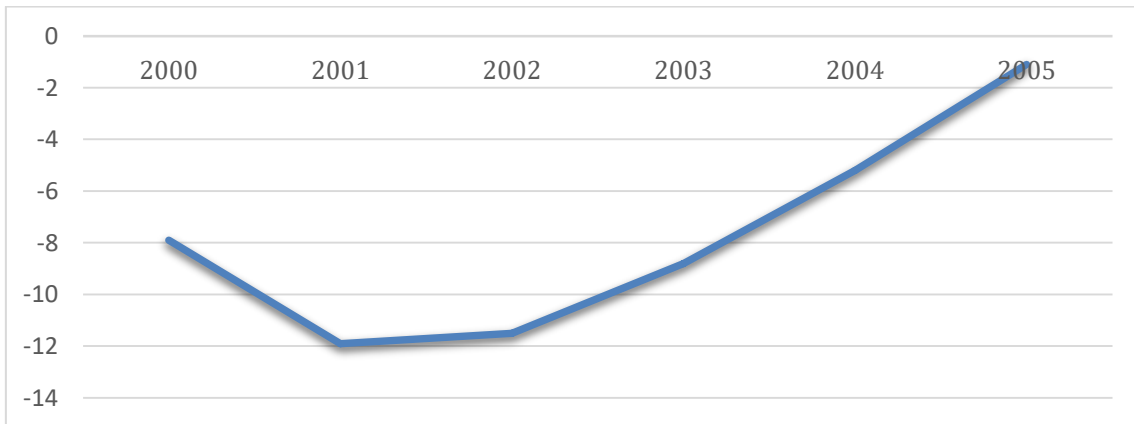
Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi/GSYH oranları tablo 1 üzerinde açıklanmış olup, söz konusu tablodan yararlanmak suretiyle denge tahminleriyle gerçekleşme durumları Grafik 1'de gösterilmiştir.



**Grafik 1. Bütçe Dengesi Tahmin ve Gerçekleşme Durumu (2006-2019)**

**Kaynak:** Tablo 1'deki verilerden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Yukarıda yer alan tablo ve grafiklerde bütçe dengesinin GSYH'ye oranlarına ilişkin tahmin ve gerçekleşme durumları yer almaktadır. Çok yıllık bütçeleme uygulananmaya başladığı ilk mali plan incelendiğinde tahmin ve gerçekleşme oranları arasında tolere edilebilir farklılıkların olmadığı görülmektedir. 2009 yılında ise mevcut kriz etkileriyle tahmin ve gerçekleşme oranlarının sapma gösterdiği söylenebilir. Ancak bu yıldan itibaren oranlar genelde birbirine yakın bir seyir izlemektedir. Veriler genel olarak analiz edildiğinde, çok yıllık bütçeleme uygulananmaya konulduğu ilk yıllardaki istikrarın son yıllara doğru bozulduğu göz önüne alındığında, çok yıllık bütçe uygulamasının başarısını koruduğunu söylemek zordur.

**Grafik 2. Bütçe Dengesi Gerçekleşme/GSYH (%) (2000-2005)**

**Kaynak:** T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri>, (10.06.2021).

Çok yıllık bütçeleme uygulamasının başarısını anlayabilmek için 2006 yılı öncesi bütçe dengesini de incelemekte fayda vardır. Bu noktada Grafik 2'deki verilere bakıldığında, 2000-2004 yılları arasında bütçe açıkları uluslararası ölçütlerin üzerinde gerçekleşmiştir. Bu çerçevede, bütçe 2000 yılında GSYH'nin %8'i kadar açık vermiş, 2001 yılında ise %12'lik bir oranla dönemin en yüksek açık seviyesine ulaşmıştır. Bütçe açığının GSYH'ye oranı 2002 yılından sonra uygulamaya giren istikrar politikalarının etkisi ile bir düşüş eğilimine girmiştir. Ancak 2000-2005 yılları arasındaki bütçe açıklarının genel seyrinin 2006 yılından itibaren uygulanan bütçe dönemlerine göre kısmen yüksek olduğu görülmektedir.

Çok yıllık bütçeleme ile mali disiplin arasındaki ilişkinin irdelenmesi bakımından ele alınması gereken diğer bir önemli ekonomik gösterge ise faiz dışı bütçe dengesidir. Türkiye faiz dışı fazlaya dayalı maliye politikasıyla 1994 kriziyle tanışmıştır. Faiz dışı fazla (ya da bir diğer ifadeyle birincil fazla) faiz hariç tutulduğunda kamu gelirlerinin giderlerden fazla olmasını ifade eder ve bütçenin hükümet tarafından kontrol edilebilecek kısmını gösterir (Tüleykan, 2016: 306). Bu açıklamalardan hareketle yukarıdaki verilerde Türkiye'de 2006-2023 yılları arasında faiz dışı dengenin GSYH içindeki oranlarına yıllar itibarıyla yer verilmiştir.

**Tablo 2 Faiz Dışı Fazla/GSYİH (%) (2006-2023)**

	Faiz Dışı Fazla / GSYİH (%)			
	Tahmin 1	Tahmin 2	Tahmin 3	Gerçekleşme
<b>2006</b>	*	*	*	*
<b>2007</b>	5,7	**	**	***
<b>2008</b>	5,6	5,6	**	***
<b>2009</b>	5,6	5,4	3,7	0,0
<b>2010</b>	5,1	3,1	0,7	0,7
<b>2011</b>	2,6	0,9	1,2	1,9
<b>2012</b>	1,3	1,5	2,0	1,3
<b>2013</b>	1,7	2,0	1,2	2,0
<b>2014</b>	2,1	1,1	1,1	1,5
<b>2015</b>	1,7	1,2	1,2	1,5
<b>2016</b>	1,8	1,2	1,3	0,8
<b>2017</b>	2,0	1,4	0,4	0,3
<b>2018</b>	1,4	0,7	0,2	0,0
<b>2019</b>	1,1	0,3	0,8	-0,6
<b>2020</b>	0,6	1,0	0,0	-0,8
<b>2021</b>	1,3	-1,2	0,0	****
<b>2022</b>	0,3	-0,7	0,3	****
<b>2023</b>	-0,4	****	****	****

(\*) 2006-2008 yılı mali planında faiz dışı fazla için tahmin yapılmamıştır.

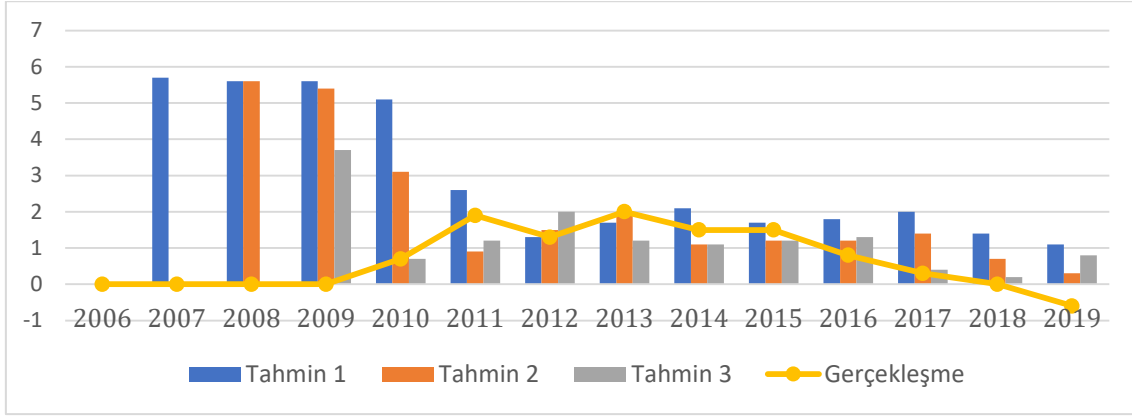
(\*\*)2006'dan önce 1, 2007'den önce 2 OVMP hazırlandığından bu yıllara ait üç tahmin bulunmamaktadır.

(\*\*\*) 2007 ve 2008 yıllarına ilişkin gerçekleşme oranları GSYH'ye oranlı verildiği için tabloda yer almamaktadır.

(\*\*\*\*) Sadece 2021-2023 mali plan hazırlandığından bu dönem gerçekleşme ve tahminlerinden bazıları yer almamıştır.

2006 yılına ilişkin mali plandan görüleceği üzere, 2009'da faiz dışı fazla oranı 0'dır. 2010 ve 2011 yıllarında %2'nin altında kalmıştır. 2012, 2013, 2014 yıllarında yine artı değerde kalmak kaydıyla daha inişli çıkışlı bir seyir izlemiştir.

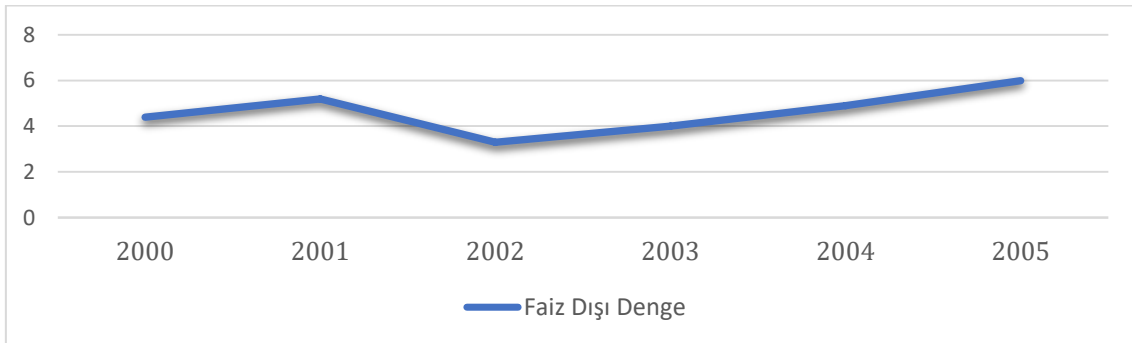
**Grafik 3. Faiz Dışı Fazla / GSYİH (%) (2006-2019)**



**Kaynak:** Tablo 2'deki verilerden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Grafik 3'te 2006-2019 arasında faiz dışı fazla oranlarına ilişkin tahmin ve gerçekleşme oranları yer almaktadır. Yıllar itibariyle incelendiğinde, tahmin ve gerçekleşme oranlarının 2009 yılından itibaren birbirlerine yakın bir seyir izlediği görülmektedir. Bu bağlamda çok yıllık bütçeleme ile plan ve bütçe bağının rasyonel kurulduğunu söylemek mümkündür.

**Grafik 4. Faiz Dışı Denge/GSYH (2000-2005)**



**Kaynak:** T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, <https://muhasibat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri>, (10.06.2021).

2000-2005 yıllarına ilişkin faiz dışı fazla pozisyonuna bakıldığında, 2000 ve 2001 yıllarında faiz dışı fazla/GSYH oranlarının %4'ün üzerine çıktığı görülmektedir. 2002 yılında söz konusu oran %3'lere düşmekle birlikte, 2003-2005 arasında büyümeye paralel olarak %5,5'in üzerine çıkmıştır. Dolayısıyla çok yıllık bütçelemenin uygulanmaya başlanmasıyla birlikte Türkiye'de mali disiplinin başarısının bir anlamda ölçüsü olan

bütçe açığı ile faiz dışı bütçe açığı göstergelerine olumlu yansımaların olduğunu ifade edebiliriz.

### 3.2. Makroekonomik Tahminler Yönünden Çok Yıllı Bütçeleme ve Mali Disiplin

Çok yıllık bütçeleme ile mali disiplin arasındaki ilişkinin incelenmesi noktasında irdelenmesi gereken konulardan birisi de makroekonomik göstergelerdir. Çünkü mali disiplinin boyutu ile makroekonomik göstergeler arasında bir ilişkinin varlığı bilinmektedir. Örneğin ekonomide enflasyon oranlarının yüksek olduğu dönemlerde uygulanacak olan maliye politikaları hükümet tercihleri doğrultusunda bu duruma göre şekillenmektedir. Sıkı para ve maliye politikaları uygulanmak suretiyle enflasyonla mücadele edilebilmektedir.

Maliye politikalarının en büyük uygulama aracı bütçelerdir. Merkezi yönetim bütçesi aracılığıyla daraltıcı maliye politikası uygulanmak suretiyle enflasyon hedefine ulaşılabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında, 2006 yılından itibaren Türkiye’de uygulanan çok yıllık bütçe sisteminin uygulama sonuçlarındaki başarı temel makroekonomik parametrelere olumlu katkısı olmuştur. Bu temel ekonomik parametrelerden birisi olan enflasyon oranı da bu anlamda ele alınabilmektedir. Aşağıda Türkiye’de 2006 yılından itibaren yıllık enflasyon tahmin ve gerçekleşme oranlarına yer verilmiştir.

**Tablo 3 GSYH Büyüme Oranı Tahmin ve Gerçekleşme Durumu (2006-2023)**

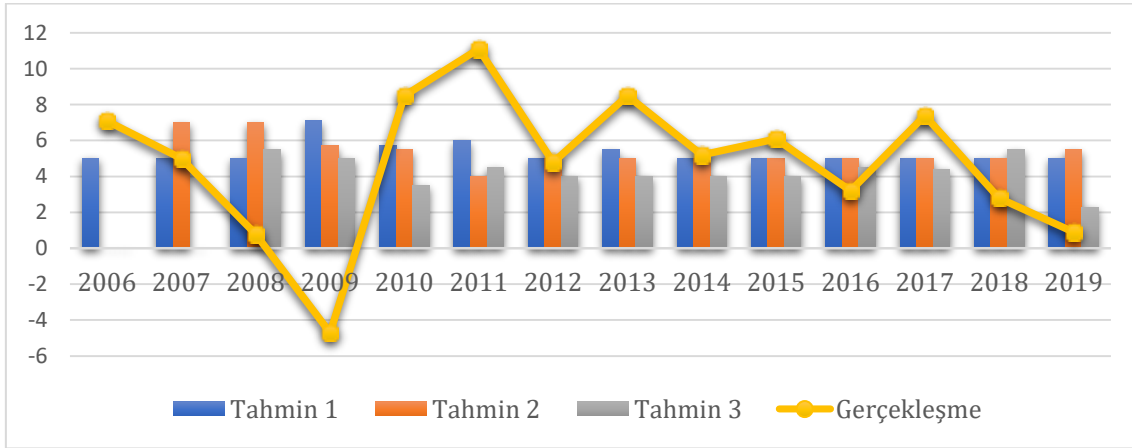
	Büyüme Oranı (%)			
	Tahmin 1	Tahmin 2	Tahmin 3	Gerçekleşme
2006	5,0	*	*	7,1
2007	5,0	7,0	*	5,0
2008	5,0	7,0	5,5	0,8
2009	7,1	5,7	5,0	-4,7
2010	5,7	5,5	3,5	8,5
2011	6,0	4,0	4,5	11,1
2012	5,0	5,0	4,0	4,8
2013	5,5	5,0	4,0	8,5
2014	5,0	5,0	4,0	5,2
2015	5,0	5,0	4,0	6,1
2016	5,0	5,0	4,5	3,2
2017	5,0	5,0	4,4	7,4
2018	5,0	5,0	5,5	2,8
2019	5,0	5,5	2,3	0,9
2020	5,5	3,5	5,0	1,8
2021	5,0	5,0	5,8	**
2022	5,0	5,0	**	**
2023	5,0	**	**	**

**Kaynak:** Tablo 2006-2023 yılları arasında hazırlanan Orta Vadeli Mali Planlardan, Orta Vadeli Programlardan ve Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

(\*) 2006’dan önce 1, 2007’den önce 2 OVMP hazırlandığından bu yıllara ait üç tahmin bulunmamaktadır. (\*\*) Sadece 2021-2023 mali plan hazırlandığından bu dönem gerçekleşme ve tahminlerinden bazıları yer almamıştır.

Tablo 3'te 2006-2023 yılları arasındaki büyüme oranlarının GSYH'ye oranları yer almaktadır. İlk mali plan incelendiğinde, 2008 ve 2009 yıllarında gerçekleşme oranlarının tahmin oranlarının oldukça altında olduğu görülmektedir. 2010 ve 2011 yıllarında büyüme oranları tahminlerin üzerinde gerçekleşmiştir. Bu noktada bahsi geçen yıllar itibariyle plan-bütçe bağının etkin kurulduğu söylenebilir. 2011 yılından sonra ise büyüme oranları inişli çıkışlı seyir izlemekle birlikte son yıllarda düşüş göstermiştir.

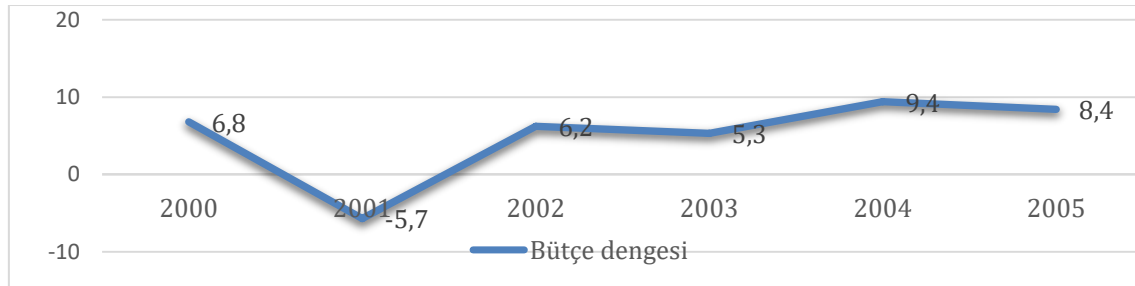
**Grafik 5. GSYH Büyüme Oranı Tahmin ve Gerçekleşme Durumu (2006-2019)**



**Kaynak:** Tablo 3'te yer alan verilerden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Grafik 5'te 2006-2019 yılları arasında büyüme oranlarının GSYH'ye oranlarının tahmin ve gerçekleşme durumları gösterilmiştir. Grafik 5 incelendiğinde, 2009 yılında beklenenin çok altında bir büyüme olmuştur. Bu durum 2008 çıkışlı finansal krizin gelecek yıla sirayet eden yansımaları olarak ifade edilebilir. 2009 yılından sonra son yıllara kadar ise genel çerçevede tahmin ve gerçekleşme oranları çok uç miktarlarda sapma göstermemiştir. Ancak büyüme oranlarının her yıl %5 yazılması gerçekçi bir çalışma yapılmadığının göstergesidir. Çünkü bir ekonomide arka arkaya aynı oranda büyüme sağlanması oldukça zordur.

**Grafik 6. Gerçekleşen GSYH Büyüme Hızı (2000- 2005)**



**Kaynak:** T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri>, (10.06.2021).

Grafik 6’da ise 2000-2005 yılları arasındaki büyüme hızları yer almaktadır. 2000-2005 dönemi incelendiğinde 2001 krizi etkisiyle büyüme oranının oldukça düşük gerçekleştiği görülmektedir. Ayrıca genel seyirde istikrarlı bir büyüme hızının olduğunu söylemek güçtür.

**Tablo 4. Enflasyon Hedefleri ve Gerçekleşme Oranları (2006-2023)**

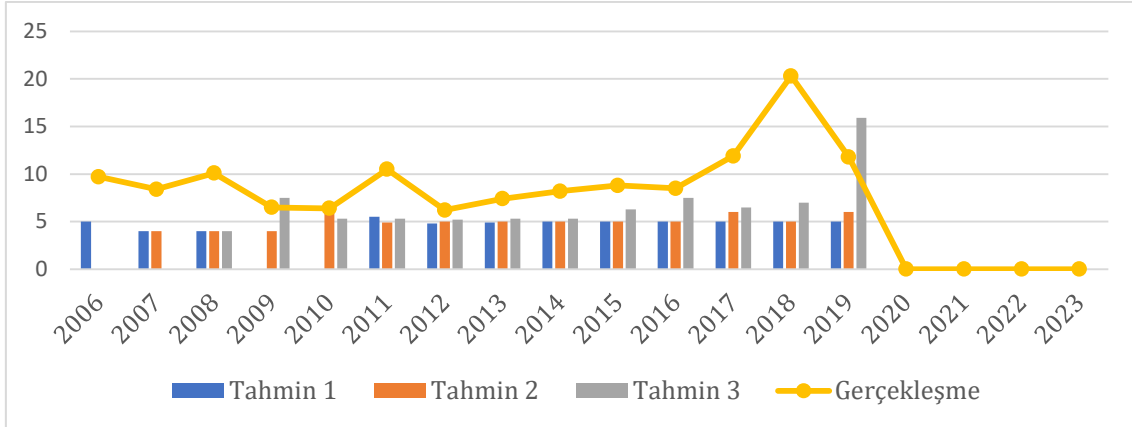
	Enflasyon Oranı (%)			
	Tahmin 1	Tahmin 2	Tahmin 3	Gerçekleşme
2006	5,0	*	*	9,7
2007	4,0	4,0	**	8,4
2008	4,0	4,0	4,0	10,1
2009	*	4,0	7,5	6,5
2010	*	6,5	5,3	6,4
2011	5,5	4,9	5,3	10,5
2012	4,8	5,0	5,2	6,2
2013	4,9	5,0	5,3	7,4
2014	5,0	5,0	5,3	8,2
2015	5,0	5,0	6,3	8,8
2016	5,0	5,0	7,5	8,5
2017	5,0	6,0	6,5	11,9
2018	5,0	5,0	7,0	20,3
2019	5,0	6,0	15,9	11,8
2020	5,0	9,8	8,5	14,6
2021	6,0	6,0	8,0	**
2022	6,0	4,9	**	**
2023	4,9	**	**	**

**Kaynak:** Tablo 2006-2023 yılları arasında hazırlanan Orta Vadeli Mali Planlardan, Orta Vadeli Programlardan yararlanılarak hazırlanmıştır.)

(\*) 2006’dan önce 1, 2007’den önce 2 OVMP hazırlandığından bu yıllara ait üç tahmin bulunmamaktadır.

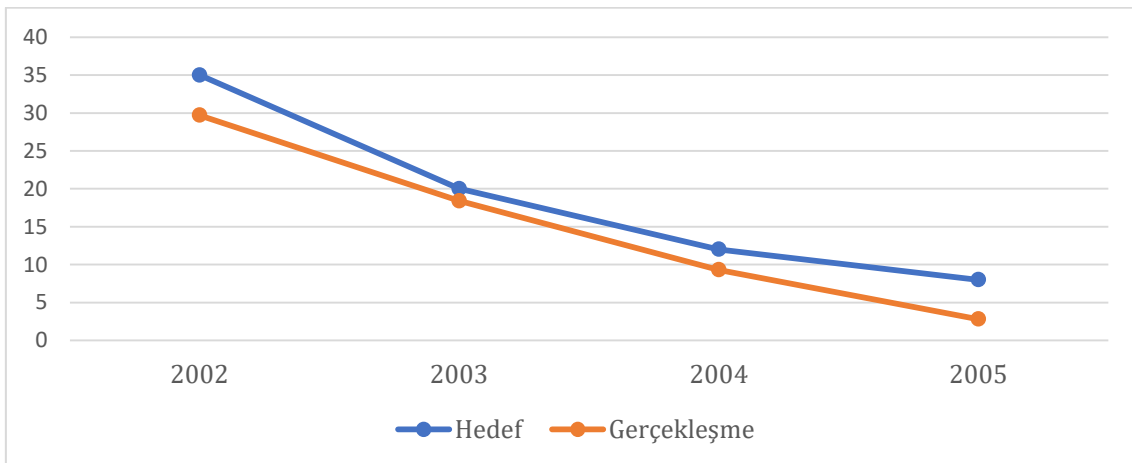
(\*\*) Sadece 2021-2023 mali plan hazırlandığından bu dönem gerçekleşme ve tahminlerinden bazıları yer almamıştır.

Tablo 4’e bakıldığında Türkiye’de enflasyon hedeflemesi rejiminin uygulamaya konulduğu 2006 yılından itibaren uygulamaya başlanan çok yıllık bütçe sistemi ile birlikte enflasyon oranlarının yıllar itibariyle düşüş eğilimine girdiği ve genel olarak istisna yıllar olmakla birlikte tek haneli olarak gerçekleştiği görülmektedir. Dolayısıyla bu durumu, bütün maliye politikası araçlarının paketi olan bütçenin plan bütçe ilişkisi bağlamında çok yıllık bakış açısıyla etkin kullanımının bir sonucu olarak açıklamak kanımızca çok yanlış olmayacaktır. Ancak son dönemdeki verilerden hareketle plan-bütçe ilişkisinin etkin kurulamadığı ve göstergelerin olumsuzla gitmeye başladığı görülmektedir.

**Grafik 7. Yıllar İtibariyle Enflasyon Hedefleri ve Gerçekleşme Oranları (2006-2019)**

**Kaynak:** Tablo 4'te yer alan verilerden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Devletin uyguladığı bütçeden beklediği faydaların başında kamu yararı düşüncesi hakim gelmektedir. Gelir dağılımında adaletin sağlanması, etkin bir mal ve hizmet sunumunun temin edilmesi, ekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir bir büyüme ortamının yaratılması, ekonomide fiyatlar genel seviyesinin ancak büyümeyi destekleyecek bir sürünen enflasyon oranıyla desteklenmesi devletin en önemli görev ve sorumlulukları arasındadır. Bu görev ve sorumluluklarını yerine getirebilmesi için elinde kullanabileceği en büyük araç olan bütçe ile amaç-araç ilişkisi bağlamında gerek harcamaların yapılması gerekse de bütçe kanununda yer alan gelirlerin bileşimi temel makroekonomik sorun olan yüksek enflasyon olgusuyla mücadelede önem kazanmaktadır. Nitekim Türkiye'de 2006 yılından itibaren çok yıllık bütçe perspektifi dahilinde merkezi yönetim bütçe kanunumuz hazırlanıp uygulanmıştır. Bu durumun makroekonomik yansımaları kendisini enflasyon oranlarında göstermiştir.

**Grafik 8. Yıllar İtibariyle Enflasyon Hedefleri ve Gerçekleşme Oranları (2002-2005)**

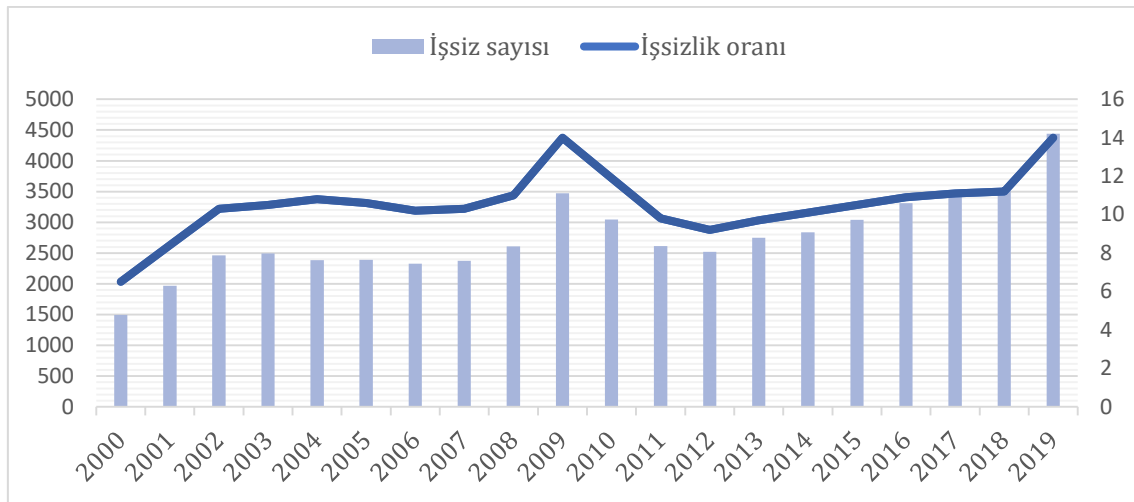
**Kaynak:** TCMB, İstatistikler, <https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TR/TCMB+TR/Main+Menu/Istatistikler/Enflasyon+Verileri>, (27.06.2021).

2001 yılı para politikası, enflasyon hedeflemesine geçiş planının bir parçasıdır. Bu noktada, 2001 sonunda beklentilerin olumluya doğru kayması, 2001 hedeflerinin tutturulması, IMF'den ek finansman sağlanması ve Türkiye'nin kredi notunun yükselmesi, olumlu ortam yaratmıştır. Bu bağlamda 2000 ve 2001 krizlerinin ardından uygulamaya koyulan Güçlü Ekonomiye Geçiş programı, finans sektörünün kırılganlığının azaltılması ve güçlendirilmesi, faiz oranları ve döviz kurlarının istikrara kavuşturulması, yapısal reformların gerçekleştirilmesi ve sürdürülebilir büyümenin gerçekleştirilmesini amaçlamıştır. 2002 yılı sonunda TÜFE %29,7 olarak gerçekleşmiştir. Böylece uygulanan programa, para otoritesi ve siyasi otorite arasındaki uyuma olan güven artmış ve enflasyon ile mücadelede önemli bir adım atılmıştır (Peker, 2011: 493). Tüm bu olumlu gelişmelerin bu yıllarda örtük enflasyon hedeflemesinin payının büyük olduğu söylenebilir.

2005 yılından sonra açık enflasyon hedeflemesi uygulamasına geçilmiştir. Bu yıllarda Türkiye'nin krizlerin etkilerini üzerinden tam anlamıyla atamaması sebebiyle enflasyon düşüşünü engelleyen birtakım olumsuzluklar ortaya çıkmıştır. Bu noktada son yıl hedefleri ve gerçekleşme oranlarına bakıldığında istikrarın kaybedildiği görülmektedir.

Öte yandan ekonominin yapısı ve derinliğinin en önemli göstergelerinden bir diğeri önemli olanı ise istihdam yaratma gücüdür. Bütün ülkelerde makroekonomik yapıdan beklenen en büyük faydaların başında büyümeye paralel olarak istihdam yaratma olgusu gelmektedir. Bu doğrultuda sosyal adaletin sağlanması, iş ve istihdam yaratılması, gelir dağılımında adaletin sağlanması gibi görevler devletten anayasal görev ve sorumlulukları kapsamında beklenen adımlardır. Bu doğrultuda etkin bir bütçe politikasıyla ekonomik büyüme ve istihdam artışı herkesin ana hedefidir. Yapılan açıklamalar ışığında Türkiye'de 2000 yılından itibaren işsizlik oranlarının seyrine aşağıda yer verilmiştir.

**Grafik 9 İşsiz Sayısı ve İşsizlik Oranı (2000-2019)**



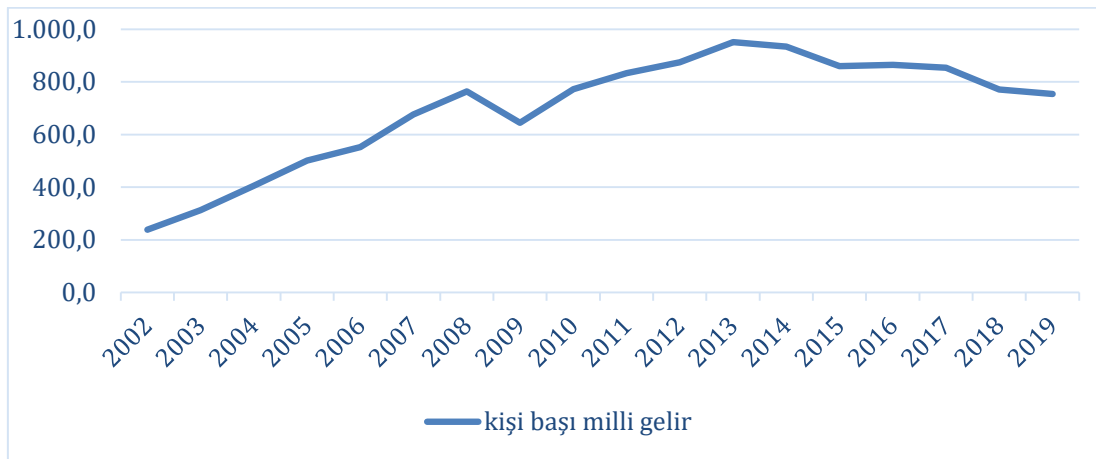
**Kaynak:** TÜİK, <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=istihdam-issizlik-ve-ucret-108&dil=1>, (27.06.2021).



Grafik 9 üzerinden son 10 yıllık dönemdeki işsizlik oranlarına bakıldığında; işsizlik oranlarında dikkate değer bir düzelmeye olmadığı anlaşılmaktadır. Türkiye’de 2005 yılında %9,5 olan işsizlik oranı, 2015 yılı itibarıyla de %9,8 seviyesinde devam etmektedir. 2009 yılında yaşanan krizin etkisiyle %14'lere kadar çıkmıştır. İşsizlik oranlarının izleyen dönemde düşmesine rağmen, son 3 yıldır artış eğilimi de devam etmektedir. İşsizlik oranlarının 2000 yılından itibaren seyrine bakıldığında yıllar itibarıyla iniş ve çıkışların olduğu, işgücüne katılım oranlarının seyri ve ekonominin dönemsel makroekonomik durumu kapsamında bir istikrara kavuşmadığını ifade edebiliriz.

Ekonomik büyüme ve kalkınmanın kendisini en çok göstermesi gereken alanların başında kuşkusuz kişi başına düşen milli gelir düzeyi gelmektedir. Özellikle gelir dağılımında adil olunan bir ülkede en temel ekonomik parametrelerin başında kişi başına düşen milli gelir olgusu gelmektedir. Devletin bütçe ile kaynakları gereken sektörlere aktarması, büyüme ve kalkınmayı öncelikleyecek yatırımlara, doğru zamanda ve doğru miktarda kaynak aktarması, toplumda kaynakların gelir dağılımında iyileşmeyi sağlayacak bir kompozisyonda verimli bir şekilde dağıtılması kuşkusuz etkin bir bütçeden beklenen faydalardır. Klasik bütçeden farklı olarak çok yıllık bütçe olgusunun içinde yer aldığı performans esaslı program bütçe sistemi içinde ise plan bütçe arasındaki bağ daha fazla olduğundan belirlenen hedeflere daha az sapmayla ulaşılma ihtimali her zaman daha yüksek olmaktadır. Nitekim Türkiye’de özellikle 2000’li yıllardan sonra bütçeden beklenen en temel faydaların başında kişi başı milli gelirin artışına olanak sağlayan bir ortamın oluşturulması gelmektedir. Bu doğrultuda aşağıdaki tabloda Türkiye’de 2002-2019 yılları arasında kişi başı düşen milli gelir rakamlarına yer verilmiştir.

**Grafik 10. Kişi Başı Milli Gelir (Dolar)**



**Kaynak:** World Bank, IMF, 2020. <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD>, (10.07.2021).

Grafik 10’dan açıkça görüleceği üzere Türkiye’de özellikle 5018 sayılı yasayla uygulamaya konulan yeni bütçe anlayışıyla kişi başı milli gelirin yükselme eğilimine girdiği görülmektedir. Dolayısıyla devletin çok yıllık bakış açısı kazandırdığı merkezi

yönetim bütçesinin etkin kullanımı sonucu kaynakların kullanım kompozisyonu ve bunun sonucunda yaratılan katma değerın bireysel düzeyde milli gelir artışına olanak sağladığını ifade etmek yerinde olacaktır.

#### 4. Sonuç

Çok yıllık bütçeleme, hükümetlerin kısa ve orta vadede plan bütçe arasında daha rasyonel ve gerçekçi bir bağ kurmak suretiyle aksiyon olarak uyguladığı kamu kaynak kullanım sistemidir. Bu sistemin en büyük avantajlarından birisi geleneksel bütçe uygulaması kapsamında yıllık yapılan bütçelerden beklenen performansa ulaşılmasındaki yetersizliktir. Çok yıllık bütçe sisteminde ise orta vadeli harcama sistemiyle entegre bir şekilde kaynaklar yukarıdan aşağıya doğru tahmin edilmekte, harcamacı kuruluşlar tarafından orta vadeli harcama planı çerçevesinde ortaya konulan hükümet program ve öncelikleriyle uyumlu politikaların maliyetlerinin ortaya konulması ve akabinde kaynak paketi ile maliyetlerin konsolide edilmesi şeklinde bir işleyiş söz konusudur.

Çok yıllık bütçeleme sistemi ile hükümetler kısa ve orta vadeli hedeflerini belirledikten sonra kısıtlı kaynak yapısı dahilinde belirlenen hedefler önceliklendirilmiş olduğundan kaynak kullanımında etkinlik sağlanabilmektedir. Diğer taraftan çok yıllık bütçelemenin etkin kullanımı yöneticilere orta vadeli hedefler koyabilme ve bunların sonuçlarının izlenebilmesi bakımından sorumluluk yüklemekte, sonuçta çok yıllık perspektif dahilinde uygulanan bütçede belirlenen projelerin başarı düzeyi daha yüksek olabilmektedir. Çünkü çok yıllık bütçeleme ile uzun dönemin getirmiş olduğu belirsizlik ve risk bir taraftan dağıtılırken diğer taraftan ise hedef ve programlara orta vade anlayışının kazandırılması elde edilecek sonuçların faydasını yükseltecektir.

Çok yıllık bütçelemenin bir diğer önemli getirisi ise, bünyesinde yer alan sıkı plan bütçe ilişkisi sayesinde daha etkin bir kaynak harcama kompozisyonu sunmasıdır. Bu doğrultuda, mali disiplinin sağlanmasına ve makro-ekonomik dengelerin istikrarlı bir yapıya bürünmesine yol açabilmektedir. Ayrıca çok yıllık bütçe sistemi ile hükümetin hedef ve politikaları ile harcamacı kurumların bütçe yönetimi noktasında alacakları aksiyonlar arasında uyum düzeyinin artması bu sistemin bir diğer faydası olarak ortaya çıkmaktadır. Hükümet tarafından ortaya konulan orta vadeli program ile orta vadeli mali plan çerçevesinde ortaya konulan orta vadeli harcama sisteminin başarısı belirlenen hedeflerin çok yıllık bütçe sistemiyle konsolide olarak uygulanmasına bağlıdır.

Türkiye’de 2006 yılına kadar program bütçe sistemi uygulanmıştır. 2006 yılında ise bütçe yönetimi alanında köklü revizyon ihtiyacı kapsamında 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunuyla birlikte bütçeye çok yıllık bir bakış açısı kazandırılmıştır. Yasanın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bütçeler esas itibarıyla cari bütçe yılı için uygulanmakla birlikte gelir ve gider tahminleri artı iki yılın gelir ve gider tahminlerini de kapsar bir yapıya bürünmüştür. Nitekim aynı yasayla birlikte hükümet tarafından orta vadeli program ile orta vadeli mali planın açıklanmasıyla ortaya konulan orta vadeli harcama sistemi ile çok yıllık bütçe sisteminin konsolide uygulanması sistemin başarısını artırmıştır.

Türkiye’de çok yıllık bütçe sisteminin uygulamaya konulmasıyla birlikte kaynak harcama dengesi daha rasyonel bir zemine oturtulmuş, özellikle ilk yıllara ilişkin uygulama sonuçları 2006 yılı öncesine göre ciddi bir şekilde olumlu sonuç vermiştir. Yeni bütçe sistemiyle birlikte bütçenin öngörülebilirliği yükselmiş, harcamacı kuruluşlara hükümetin belirlediği ekonomik ve sosyal politikalarla çelişmemek kaydıyla kendi bütçelerinin uygulanması noktasında esneklik tanımıştır. Ayrıca çok yıllık bütçe sistemiyle birlikte kaynak harcama dengesi hükümet politika ve hedefleri bağlamında optimal bir düzeye çekildiğinden dolayı gelir dağılımında ciddi bir iyileşme trendi yakalanmıştır.

Çok yıllık bütçe sisteminin 2000 yılından itibaren Türkiye merkezi yönetim bütçe kanunları ve uygulama sonuçlarına mali disiplin yönünden olan etkilerinin karşılaştırılmak suretiyle ortaya konulması çalışmanın konusudur. Bu doğrultuda;

- Çok yıllık bütçeleme uygulamasına girdiği 2006 yılından sonra merkezi yönetim bütçe giderlerinin GSYH’ye oranının 2006 öncesine göre daha iyi bir istikrar kazandığı ve 2016 yılına kadar %30’un altında gerçekleştiği görülmüştür.
- Çok yıllık bütçe sisteminin uygulanmaya başlanmasıyla birlikte Türkiye’de mali disiplinin başarısının bir anlamda ölçüsü olan bütçe açığı ile faiz dışı bütçe açığı göstergelerinde eski dönemlere nazaran olumlu sonuçlar alınmıştır.
- Çok yıllık bütçe sisteminin uygulanmasıyla birlikte plan bütçe arasındaki bağ 2006 öncesine göre daha iyi kurulmuş olup, bu durum özellikle hazinenin borçlanma gerekliliğine olumlu katkı sunmuştur.
- Çok yıllık bütçeleme sistemine geçilen 2006 yılından itibaren faiz giderlerinin bütçe içindeki payının azalma trendine girdiği söylenebilir.
- Çok yıllık bütçelemeye geçişle birlikte merkezi yönetim borç stokunun daha sürdürülebilir bir pozisyona büründüğü ve oransal olarak GSYH içindeki payının özellikle 2006 yılı öncesine göre kayda değer bir çerçevede düşme eğilimi sergilediğini söyleyebiliriz.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun yürürlüğe girmesiyle birlikte 2006 yılından itibaren uygulamaya başlanan çok yıllık bütçe sistemi ile enflasyon oranlarının yıllar itibarıyla düşüş eğilimine girdiği ve genel olarak istisna yıllar olmakla birlikte tek haneli olarak gerçekleştiği görülmektedir.
- Türkiye’de 2005 yılından itibaren hedeflenen enflasyonla gerçekleşen enflasyon oranları birbirine yakın gerçekleşmiş olup 2005 öncesi yıllara göre kısmen daha iyi bir istikrara bürünmüştür.
- Türkiye’de özellikle 5018 sayılı yasayla uygulamaya konulan yeni bütçe anlayışıyla kişi başı milli gelirin yükselme eğilimine girdiği görülmektedir. Dolayısıyla devletin çok yıllık bakış açısı kazandırdığı merkezi yönetim bütçesinin etkin kullanımı sonucu kaynakların

kullanım kompozisyonu ve bunun sonucunda yaratılan katma değer in bireysel düzeyde milli gelir artışına olanak sağladığını ifade edebiliriz.

- Bununla birlikte, işsizlik oranlarının 2000 yılından itibaren seyrine bakıldığında yıllar itibariyle iniş ve çıkışların olduğu, işgücüne katılım oranlarının seyri ve ekonominin dönemsel makroekonomik durumu kapsamında bir istikrara kavuşmadığını, dolayısıyla çok yıllık bütçe uygulamasıyla paralellik gösteren bir ilişkinin varlığı net olarak çalışmada ortaya konamamıştır.

Çalışmada, Türkiye’de 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile uygulamaya konulan çok yıllık bütçe sistemiyle merkezi yönetim bütçe kanunu özelinde 2000 yılından 2023 yılına kadar olan dönemde bütçe uygulama sonuçlarının mali disipline katkısı irdelenmiştir. 2000-2005 dönemine ilişkin bütçe rakamlarına göre çok yıllık bütçeleme nin uygulandığı 2006 yılından itibaren bütçe rakamlarının daha iyi bir istikrara büründüğünü ifade edebiliriz. Diğer taraftan yine çok yıllık bütçe sisteminin uygulama dönemlerinde özellikle bütçe açığı, faiz dışı açık, kamu borç stoku gibi parametrelerin GSYH içindeki oranları 2006 yılı öncesine göre düşmüştür.

Türkiye’de 2006 yılından itibaren uygulanan çok yıllık bütçe sisteminin etkileri makro-ekonomik göstergelerde de kendini göstermiştir. Özellikle 2006 yılı öncesine göre enflasyon oranları düşmüş, hedeflenen enflasyon ile gerçekleşen enflasyon rakamları arasındaki uyum artmış, kişi başı milli gelir yine bu bütçe sisteminin uygulama döneminde yükselmiştir.

Çok yıllık bütçeleme nin gerek mali disiplin gerekse de makroekonomik parametreler üzerine doğrudan veya dolaylı olumlu etkileri olmakla birlikte etki etmediği alanlar da bulunmaktadır. İlk öncelikle Türkiye’de çok yıllık bütçeleme tam olarak yıllık bütçeler gibi dikkate alınmamakta, bağlayıcılığı cari yıl bütçe kanunlarına göre yetersiz kalmaktadır. Cari yıl dışında kalan yıllara ilişkin harcama ve gelir tahminleri bütçe kanunlarında yer almakla birlikte, kesin hesap kanunlarında sadece cari yıl bütçe kanunu parlamentoda görüşülmektedir. Dolayısıyla çok yıllık bütçeleme anlayışıyla hazırlanan bütçelerde esas olarak cari yıl bütçesinin ağırlığı ve önemi olduğundan dolayı orta vadede plan bütçe dengesinin tam olarak gerçekleştiğini söylemek zordur.

**Etik Kurul Onayı:** Etik kurul belgesi gerektiren bir çalışma değildir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Yazar Katkıları:**

**Güray Akbal** <sup>iii</sup> - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 100.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

## Kaynakça

- Berkay, F. (2016). "Türkiye’de Mali Disiplinin Sağlanmasında Performans Esaslı Bütçelemenin Rolü ve Önemi", *Yaşam Bilimleri Dergisi*, 2(6), 42-50.
- Buhur, S. (2016). "Türkiye’de 2000 Yılından Sonra Mali Disiplini Sağlamaya Yönelik Alınan Önlemler", *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(36), 133-147.
- Cansız, H. (2007). "Bazı Ülkelerde ve Türkiye’de Çok Yıllı Bütçeleme Uygulamaları", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 1(9), 95-116.
- Çadırcı, Ç. & Siverekli, E. (2021). "Türkiye’de Mali Disiplinin Sağlanması Çerçevesinde 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Getirilen Yenilikler", *Econharran Harran Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7(5), 142-164.
- Çetinkaya, Ö., Erdal, E. & Kenan, T. (2011). "Türkiye’deki Çok Yıllı Bütçeleme Uygulamasının Stratejik Planlar ve Orta Vadeli Mali Planlar Bağlamında Etkinliğinin Değerlendirilmesi", *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, 22, 119-146.
- Demirbaş, T. (2006). "Kamu Harcama Yönetimi Bağlamında Orta Vadeli Harcama Sistemi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bölümü, Bütçe Anabilim Dalı, Bursa.
- Demircan, Siverekli, E. (2006). "Yeni Ekonomik Düzendeki Bütçe Sistemlerindeki Değişim Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu", *Yönetim ve Ekonomi*, 2(13), 47-61.
- Edizdoğan, N. & Çetinkaya, Ö. (2019). *Kamu Bütçesi*, 9. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa
- Egeli, H. & Dağ, M. (2017). "Orta Vadeli Harcama Sistemi ve Ülke Uygulamalarının Değerlendirilmesi", *International Journal of Academic Value Studies*, 16(3), 481-504.
- Ergen, Z. (2007). "Orta Vadeli Harcama Sistemi Üzerine Kavramsal Bir Yaklaşım", *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(16), 301-314.
- Eroğlu, E. ve Demirbaş, T. (2016). "Mali Saydamlığın Önemi ve Türkiye’de Kamu Mali Yönetiminin Mali Saydamlık Açısından Değerlendirilmesi", *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(20), 287-312.
- Kara, F. (2014). "Parlamento ve Çok Yıllı Bütçeleme: Türkiye Örneği", *Yasama Dergisi*, (27), 121-152.
- Kömürçüler, E. (2011). "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda Küreselleşmenin İzleri", *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(29), 127-151.
- Peker, H. S. (2011). "Türkiye’de Enflasyon ve Enflasyon Hedeflemesi Uygulamasının Değerlendirilmesi", *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 22(11), 487-506.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, (2021). Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri. <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-mali-istatistikleri>, (10.06.2021).

- TCMB, (2021). Yıllar İtibariyle Enflasyon Hedefleri ve Gerçekleşme Oranları. <https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TR/TCMB+TR/Main+Menu/Istatistikler/Enflasyon+Verileri>, (27.06.2021.)
- Toprak, D. (2008). "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 24 Ocak 1980 Kararları Işığında Değerlendirilmesi", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(13), 313-333.
- TÜİK, (2021). İşsiz Sayısı ve İşsizlik Oranları, <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=istihdam-issizlik-ve-ucret-108&dil=1>, (27.06.2021).
- Tuncer, M. & Kılıçer, E. (2013). "Örnek Ülkelerde ve Türkiye'de Çok Yıllı Bütçeleme Sistemi", *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 580(50), 109-125.
- World Bank, IMF, (2020). Kişi Başı Gelir (Dolar), <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD>. (10.07.2021).
- Yenice, E. (2006). "Kamu Kesiminde Performans Ölçümü ve Bütçe İlişkisi", *Sayıştay Dergisi*, (61), 56-68.
- Yılmaz, H. ve Biçer, M. (2010). "Türkiye'de Mali Reformlar Sonrası Değişen Politika Oluşturma, Planlama, Bütçeleme Süreci ve Orta Vadeli Harcama Sisteminin Uygulanabilirliği", *İktisat İşletme ve Finans*, 87(25), 33-68.



## Tüketim Ürünlerinde Cinsiyete Göre Fiyat Farklılaştırması: Türkiye’de Pembe Vergi Eğilimi\*

Ömer Batuhan Beşirli<sup>1</sup>

Arınç Boz<sup>2</sup>

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

### MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 10.12.2021

Düzeltilme : 22.03.2022

Kabul : 09.04.2022

Yayın : 29.06.2022

iThenticate benzerlik oranı: %2

JEL Kodu:

J16, J19, L19

Anahtar Kelimeler:

Pembe Vergi, Cinsiyete Göre Fiyat Farklılaştırması, Cinsiyet Eşitsizliği, İnternet Alışveriş Siteleri

### Ö Z

Bu çalışmanın amacı iki yönlüdür. İlk olarak pembe verginin kavramsal ve teorik çerçevesi incelenmiştir. Bu bağlamda pembe vergi ile ilgili literatürdeki eğilimler de gözlemlenmiştir. İkinci olarak, Türkiye'deki söz konusu pembe vergi trendini analiz edebilmek için çeşitli alışveriş sitelerinden toplanılan kadın ve erkek ürünlerinin fiyatları karşılaştırılmıştır. Türkiye'de erkek ve kadın tüketiciler için farklı fiyatlandırılmış 150'si kadın, 150'si erkek ürününden oluşan 300 ürün, çeşitli alışveriş sitelerinden elde edilen veriler kategorilere ayrılmış ve cinsiyetler arasında fiyat karşılaştırması yapılmıştır. Belirlenen 21 kategorinin 17'sinde kadın tüketimine yönelik ürünlerin fiyatları erkeklere göre daha yüksek iken, yetişkin pantolonları, yetişkin tişörtleri, yetişkin ve çocuk çoraplarında erkek ürünleri kadın ürünlerine göre daha yüksek fiyatlara sahiptir.

Araştırma kapsamında elde edilen sonuçlara göre, kadın ürünlerinin erkeklere göre ortalama %7,4 daha yüksek fiyatlarla piyasaya sürüldüğü tespit edilmiştir. Bu nedenle Türkiye'de literatürde olduğu gibi kadınların aleyhine olabilecek fiyatlandırmalar, incelenen ürünlere göre gözlemlenmiştir.

**Citation:** Beşirli, Ö. B. & Boz, A. (2022). "Tüketim Ürünlerinde Cinsiyete Göre Fiyat Farklılaştırması: Türkiye’de Pembe Vergi Eğilimi", *International Journal of Public Finance*, 7(1), 161-180.

<https://doi.org/10.30927/ijpf.1035119>

\* Bu çalışma 14-17 Ekim 2021 tarihlerinde gerçekleştirilen 35. Uluslararası Maliye Sempozyumu/ Türkiye’de "Price Discrimination by Gender in Consumer Products: Pink Tax Tendency in Turkey" ismiyle sunulan bildirinin geliştirilmiş halidir.

<sup>1</sup> Res. Assist., Zonguldak Bülent Ecevit University, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5699-3158>, besirli@beun.edu.tr

<sup>2</sup> Res. Assist., Zonguldak Bülent Ecevit University, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4936-1339>, arincboz@hotmail.com

## Price Discrimination by Gender in Consumer Products: Pink Tax Tendency in Turkey

### ARTICLE INFO

Submitted : 10.12.2021  
Revised : 22.03.2022  
Accepted : 09.04.2022  
Available : 29.06.2022

iThenticate similarity score: 2%

### JEL Codes:

J16, J19, L19

### Keywords:

Pink Tax, Price Discrimination by Gender, Gender Inequality, Online Shopping Sites

### ABSTRACT

The purpose of this study is twofold. Firstly, we aim to examine the conceptual and theoretical framework of the pink tax. In this context, trends have been observed in the literature regarding the pink tax. Secondly, we compared the prices of men's and women's products that we collected from various shopping sites in order to analyze the aforementioned trend in Turkey. Data obtained from various shopping sites, including 300 products, comprising 150 female products and 150 male products, which are priced differently for male and female consumers in Turkey, have been categorized and a price comparison has been made among genders. In 17 of the 21 categories reserved, while the prices of products for women's consumption are higher than men's, adult trousers, adult t-shirts, and adult and children's socks have higher prices for men's products. According to the results obtained within the scope of the research, it is found that women's products are put on the market at prices 7.4% higher than men's, on average. Therefore, we have observed pricing that may be to the disadvantage of women in Turkey as well as in the literature.

## 1. Giriş

Cinsiyet eşitsizliği olgusu bireylerin cinsiyetleri kapsamında maruz kaldıkları eş olmayan tutumları veya algıları belirtmek için kullanılan bir kavram olarak kabul edilmektedir (Wood, 1994: 11). İlgili çerçevede cinsiyet eşitsizliği, toplumun ekonomik yapısına, sosyal organizasyonuna ve o toplumdaki belirli bir grubun kültürüne bağlı olarak farklı şekillerde biçimlenebilmektedir. Bu kapsamda, cinsiyet ayrımcılığından söz edildiğinde benzer durumdaki erkeklere göre daha dezavantajlı bir konuma sahip olanlar genellikle kadınlar kabul edilmektedir (Lorber, 2010: 6).

Kadınların karşılaştığı dezavantajlar kendini ekonomik, eğitim, sağlık, siyasi alanlarda gösterebilmektedir. Kız çocuklarının eğitim almaması, bazı ülkelerde hâlâ kadınlara seçme ve seçilme hakkı verilmemesi veya verilse bile erkeklere göre kadınların daha az söz hakkına sahip olması gibi durumlar kadınların karşılaştığı dezavantajlardan sadece bir kısmıdır.

Kadınlar ve erkekler arasındaki toplumsal eşitsizliği ölçmek için çeşitli metotlar geliştirilmiştir. Bunlardan en güncel ve küresel olanı Dünya Ekonomik Forumu tarafından 2006'dan beri her yıl yayımlanan "Küresel Cinsiyet Uçurumu İndeksi" (Global Gender Gap Index) dir<sup>3</sup>. Bahsedilen indeks ülkelerdeki çeşitli kaynaklara ve

<sup>3</sup> Küresel Cinsiyet Uçurumu İndeksi'nin yanında Cinsiyet Eşitsizliği İndeksi (Gender Inequality Index), Cinsiyet Eşitliği İndeksi (Gender Equality Index), Sosyal Kurumlar ve Cinsiyet İndeksi (Social Institutions and Gender Index) gibi göstergeler de cinsiyet ayrımcılığının ölçülmesinde kullanılan diğer göstergeler olarak göze çarpmaktadır.



fırsatlara erişim konusunda cinsiyete dayalı farklılıkları ölçmek için tasarlanmıştır. Bu bağlamda indeks hazırlanırken, kadın ve erkek arasındaki farklılıklar dört temel alan olan sağlık, eğitim, ekonomi ve siyaset olguları üzerinde sınıflandırılmıştır (World Economic Forum, 2021: 7). 2006’dan beri hesaplanan Küresel Cinsiyet Uçurumu İndeksi’ne göre son yıllarda kadın ve erkek arasındaki eşitsizlik azalsa da günümüzde hiçbir ülke tam bir eşitliğe henüz ulaşamamıştır (World Economic Forum, 2021: 10).

Sağlık, eğitim ve siyaset alanında ortaya çıkan eşitsizliklere ek olarak erkeklere göre kadınların benzer işlerde düşük ücret elde etmeleri, bazı toplumsal normlar yüzünden çalışmalarına izin verilmemesi, kadınların ekonomik özgürlüklerine ket vururken bir yandan da bu durum cinsiyetler arası ekonomik eşitsizliği kadınların aleyhine artırmaktadır (Lorber, 2010: 7). Bu bağlamda, iktisat yazınında kadın ve erkek arasındaki eşitsizliğin genelde ekonomik sebeplere dayandığı düşünülmektedir. İlgili çerçevede ücret, gelir veya servet açısından tarihsel olarak erkeklere göre daha dezavantajlı konumda bulunan kadınlar bu ekonomik göstergelerde de eşitsizliğe maruz kalmaktadır. Öyle ki dünyanın en zengin 22 erkeğin serveti Afrika’daki bütün kadınların toplam servetinden daha fazladır (Oxfam, 2020: 8).

Birçok ekonomik gösterge açısından erkeklere göre daha dezavantajlı bir konuma sahip olan kadınlar, son yıllarda çeşitli sektörlerin iktisadi ve sosyal amaçları nedeniyle tüketim konusu üzerinde de ayrımcılığa maruz kalmaktadır. Bu kapsamda, bu çalışmanın amacı kadınlar ve erkekler için satılan benzer ürünlerin kadınlar aleyhinde oluşan fiyat farklılaştırılması olarak adlandırılan pembe verginin, kavramsal ve teorik çerçevesini incelemek; bunun yanında çeşitli çevrimiçi alışveriş sitelerinden toplanan ürünlerin fiyat karşılaştırmasını yapmaktır. İlgili çerçevede ilk iki bölümde pembe verginin kavramsal ve teorik çerçevesi incelenecek, üçüncü bölümde ise konu ile ilgili literatür gözlemlenecektir. Dördüncü bölümde ise literatürde yer alan pembe vergi eğiliminin sınanması için Türkiye’deki online alışveriş siteleri özelinde, ürünlerin fiyat karşılaştırılması yapılacaktır.

## 2. Bir Kavram Olarak Pembe Vergi

Kadın ve erkek arasındaki sosyal, iktisadi ve toplumsal açıdan erkeğin lehine olan ayrımcılıklar antik çağlardan itibaren devam etmektedir. Bu kapsamda cinsiyet yönünden gerçekleşen ayrımcılık kümülatif olarak günümüze yansımaktadır. Mezkûr ayrımcılık psikolojik, biyolojik, ekonomik, sosyal normlar gibi olgulardan kaynaklanabilmektedir. İlgili çerçeveden doğan farklılıklar cinsiyetler arasında sosyal hayatta farklılıklar yaratmaktadır (Newton, 2019: 6).

Cinsiyetler arası özellikle, kültürel, ahlakî, dini, gibi sosyal normlardan kaynaklanan farklılıklar iktisadi olarak eşitsizliklerin meydana gelmesine neden olmuştur. İlgili bağlamda ücret, gelir ve servette kadın ve erkek arasında kadının aleyhine gelişen ekonomik eşitsizliğin mevcudiyeti günümüzde hâlâ devam etmektedir.

Kadın ve erkek arasındaki ekonomik eşitsizlik kadının sosyal hayatta karşılaştığı ayrımcılığın bir sonucu olarak kabul edilmektedir. Özellikle sosyal normların kadınlara biçtiği dezavantajlı konumdan dolayı sosyal, siyasi ve iktisadi alanlarda kadınlar fırsat

eşitsizliğine maruz kalmaktadır. Bu kapsamda iktisadi eşitsizliğin en önemli nedenlerinden bir tanesi cinsiyetler arasındaki ücret farklılığıdır. Benzer işlerde çalışılmasına karşın kadınların erkeklere göre daha az ücret alması 21. Yüzyılda cinsiyetler arasındaki ekonomik eşitsizliğin temelini oluşturmaktadır (Deléchat, Newiak, Xu, Yang & Aslan, 2018: 9). Ayrıca hamilelik süreçleri gibi zorunlu durumlar kadınların istihdam edilmesinde dezavantajlı bir durum yaratmaktadır. Bunun yanında istihdam edilmelerine rağmen ataerkil toplumlarda kadınların iş hayatında terfi alma ihtimalleri erkeklere göre çok daha düşük olabilmektedir (Becker, 1999: 39).

Kadınların karşılaştığı iktisadi engeller cinsiyetler arasındaki gelir dağılımının adil olmasına ket vurmaktadır. Literatürde mezkûr durumun genellikle ücret ve servet açısından tartışıldığı gözlemlenmektedir (Blau & Khan, 2016).

Kadınlar gelir açısından karşılaştığı dezavantajların yanı sıra tüketim boyutunda da benzer engellerle karşılaşmaktadır. Sosyal ve iktisadi bağlamda erkekler ile fırsat eşitliğine ket vurulan kadınlar çeşitli mal ve hizmetlerde erkeklere oranla daha yüksek fiyatlar ile karşılaşabilmektedir. Bu durum literatürde pembe vergi (pink tax) olarak adlandırılmaktadır. Pembe vergi olgusu özellikle kadınlara yönelik olarak piyasada bulunan ürünlerin erkekler için olanlardan daha pahalı olma durumunu ifade etmektedir. İlgili çerçevede, fiyat farklılaştırmasına maruz kalan kadınlar tüketim boyutunda da erkeklere göre dezavantajlı bir durumda yer alabilmektedir (Yazıcıoğlu, 2018: 7).

Cinsiyetler arasında karşılaşılan fiyat farklılaştırılması ilk olarak pembe vergi adı ile günlük yaşamda kullanılmaya başlanılmıştır. Mezkûr olgu bazı çevrelerde kadın vergisi olarak da telaffuz edilmeye başlanmıştır. İlgili bağlamda, özellikle kitle iletişim araçları ve sosyal medya sayesinde bu olgu daha fazla tartışılmaya başlanmıştır.

Pembe rengi uluslararası olarak kadını temsil etmektedir. Kadını betimleyen bir renk olarak kabul edildiği için de pembe vergi olgusunun ortaya çıkışı tesadüf değildir. Bu kapsamda hem daha dikkat çekmesi hem de küresel olarak kabul edilmesi sebebiyle pembe ve benzeri renkler kadına hitap eden ürünlerde kullanılmaktadır (Yazıcıoğlu, 2018: 9).

Pembe renginin cinsiyeti çağrıştıran bir renk olarak ortaya çıkışında, esas olarak bebek giysileri ve kreş eşyalarının etkisi olduğu düşünülmektedir. 1890'larda pembe ve mavi renklerinin cinsiyetten bağımsız ve bebek ürünlerinde birbirinin yerine kullanılıyor olması dolayısıyla dikkat çekmektedir. Hatta belirli bir dönem içerisinde mavinin kızlar için daha uygun olduğu bile düşünülmüştür (Paoletti, 2012: 111-114).

Kısa bir süre içinde kumaş üreticilerinin etkisiyle pembe ve mavi rengi cinsiyet çağrıştıran renklere evrilmiştir. Hane halklarının seçimlerini daha kârlı ve öngörülebilir bir modele dönüştürmek isteyen kumaş üreticileri, pembe ve maviyi kız ve erkek çocukları için ayırt edilen ürünlere dönüştürmüştür. Mezkûr renk kodlaması, toplum tarafında aşamalı olarak benimsenmeye başlamıştır. 19. yüzyılın sonlarına doğru ise pembe rengi kadınlara, mavi rengi erkeklere yaygın olarak kabul edilmiştir (Hurlbert & Ling, 2007: 624).

'Pembe vergi' teriminin kökenini kesin olarak izlemek mümkün olmasa da kavramın bir Fransız kadın hakları grubunun yürüttüğü kampanya sonucunda ortaya

çıkacağı gözlemlenmektedir<sup>4</sup>. Pembe vergi olgusu farklı bölgelerde ve toplumlarda telaffuz edilişi açısından değişiklik gösterse dahi, yerine gelen her kavram kadın ürünlerinin erkeklerinkine oranla daha pahalı olduğunu betimlemektedir (Yazıcıoğlu, 2018: 11).

Pembe vergiye yönelik yürütülen kampanyaların konvansiyonel ve sosyal medyada duyulması son yıllarda bu olgunun daha fazla dikkat çekmesine neden olmuştur. Mevcut tartışmalar, tampon vergisi (tampon tax)<sup>5</sup> veya cinsiyet vergisi (gender tax) kavramlarının gündemde kalmasını sağlamıştır. Bu kavramların pembe vergiden bazı farklılıkları olmasına rağmen pembe verginin daha çok tartışılmasına zemin hazırlamıştır.

### 3. Teorik Çerçeve

Pembe vergi olgusu ilk bakışta devletin fiskal ve ekstra fiskal amacıyla mükelleflerinden topladığı nakdi bir gelir olarak tahayyül edilebilmektedir. Ancak buradaki vergi kavramının kullanılması aslında cinsiyetler arasında kadının aleyhine olan bir fiyatlandırmaya dikkati çekilmesi için kullanılmaktadır.

Devletin en önemli gelir kaynaklarından biri olan vergilerin geçmişi M.Ö 3300’lü yıllarda Sümerlere kadar dayanmaktadır (Samson, 2002: 21). Temel amacı kamu harcamalarının finansmanı olan vergi, yıllar içinde toplumların devletlere yüklediği misyon ile birlikte evrilmiştir. Hâlâ da aslında temel amacı kamunun ihtiyaçlarını finanse etmek olsa da 20. Yüzyıldan beri makroekonomik hedefler doğrultusunda da ekonomiye müdahale aracı olarak görülmektedir (Turhan, 1982: 17).

Kamu gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturması ve bireylerin kamu hizmetlerine yönelik taleplerini, doğru bir şekilde açıklamamalarından dolayı vergiler, zorunlu bir kamu geliri olarak gösterilmektedir. Ayrıca toplumların birlikte yaşamaktan doğan artan ihtiyaçları, vergiyi zorunlu kılan bir unsur hâline getirdiği düşünülmektedir. İlgili çerçevede devletler egemenlik gücüne dayanarak karşılıksız olarak mükelleflerden vergi toplamaktadır. Mükellefler verginin konusu açısından gerçek veya tüzel kişiler olabilmektedir (Akdoğan, 2016: 129).

Bunların yanında vergi toplama yetkisi anayasa tarafından yasama organına verilmektedir. Vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik gücüne dayanarak vergi toplama konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanmaktadır. İlgili çerçevede, toplumlarının çizdiği sınırlar kapsamında ve yetkili kuruluşlarca alınan bir mali yükümlülük olarak da tasvir edilmektedir. Bu bağlamda, vergilendirme yetkisi devletin mali alandaki en önemli yetkilerinden birisi olarak gösterilmektedir (Çağan, 1982: 3).

<sup>4</sup> Bknz: <https://www.change.org/p/monoprix-stop-aux-produits-plus-chers-pour-les-femmes-womantax>

<sup>5</sup> Temel ihtiyaç olarak kabul edilen diğer ürünlere vergi muafiyeti statüsü verilebilirken, kadın hijyen ürünlerinden alınan katma değer vergisi veya tüketim vergileri tampon vergisi olarak tanımlanmaktadır.

Verginin temel özellikleri ışığı altında pembe vergi incelendiğinde ise aralarında farklılıklar ve benzerliklerin olduğu görülmektedir. İlgili çerçevede pembe verginin çağdaş bakış açısıyla bir vergi olabilmesi için cebri, karşılıksız, hukuki dayanağı olan, kamu gelirini artırma amacı güden, devletin vergilendirme yetkisi verdiği kamu kurumları tarafınca toplanmış olması gerekmektedir. Ancak pembe vergi zorunlu ve bir anlamda karşılıksız olmasına rağmen devletin bizzat topladığı bir kamu geliri arasında gösterilememektedir. Ayrıca hem hukuki bir dayanağının olmaması, hem de kamu gelirlerinden ziyade özel sektörün kâr maksimizasyonu güdüsüyle ortaya çıkmış bir olgu olarak karşımıza çıkması, temel farklılıklar arasında gösterilebilmektedir. Hali hazırda hukuki bir düzenlemeye tabi olmadığı için devletin vergilendirme yetkisi verdiği kurumlar tarafınca da toplanmamaktadır (Yazıcıoğlu, 2018: 45).

Pembe vergi ve bir kamu geliri olarak vergi arasındaki farklar daha detaylı bir şekilde incelendiğinde, pembe verginin zorunlu olması, kadınların aleyhine olacak şekilde fiyatlandırma meydana geldiğinde ödeme yapma zorunluluğuna dayanmaktadır. Bu kapsamda kadınlar talep ettiği ürün pembe vergi içeriyor olsa bile mal ve hizmetin bedelini ödemek zorundadır (Yazıcıoğlu, 2018: 50). Ancak günümüzde vergilerin cebirlik kriteri devletin egemenlik gücünden doğan vergilendirme yetkisiyle açıklanmaktadır. Ayrıca, cebirlik kapsamında devletler vergi ödevlerini yerine getirmeyen vatandaşlara çeşitli yaptırım ve cezalar uygulayabilmektedir.

Pembe verginin çağdaş vergi ile benzerliklerinden bir tanesi de iki olgunun da karşılıksız olması olarak gösterilmektedir. Bu kapsamda pembe verginin karşılıksız olması, benzer kadın ürünlerinin erkeklere göre daha pahalı olmasına rağmen, tüketicinin bu ürünlerin kalitesinde veya miktarında ek olarak bir fayda elde edememesini ifade etmektedir. İlgili bağlamda, kadın ürünlerinin daha pahalı olması kadınlara ekstra bir fayda sağlamamaktadır. Mezkûr benzerliklere rağmen pembe vergi devletin mükelleflerden tahsil ettiği bir kamu geliri değildir. Bahsedilen durumla karşı karşıya kalan kadınlar, kendilerine sağlanan mal ve hizmeti arz eden özel firmalara ve şirketlere vermektedir. Pembe vergiyi, bir kamu gelirinden ziyade bir özel teşebbüs geliri olarak nitelendirmenin daha uygun olacağı düşünülmektedir. Diğer bir farklılık ise pembe verginin bir hukuki düzenleme içerisinde yer almamasıdır. Her ne kadar çeşitli pembe vergilere yönelik devlet müdahaleleri tartışılsa bile bir kamu geliri olmadığı için pembe verginin, kanuni olarak dayanağının olmaması olağan kabul edilmektedir. Bu bağlamda, devletin vergilendirme yetkisi verdiği kamu kurumları tarafından da toplanması söz konusu değildir. Çünkü pembe vergi olarak kadınlardan toplanan ek kaynak hali hazırda özel sektörün geliri olarak kabul edilmektedir (Yazıcıoğlu, 2018: 52-53).

Pembe vergi ve çağdaş vergi arasındaki farklılıklar ve benzerlikler göz önüne alındığında, pembe verginin yasal açıdan bir vergi olarak tasnif edilmesi mümkün olmamaktadır. Fakat her ne kadar da yasal açıdan bir vergi olmasa da pembe verginin ekonomik açıdan bir vergi olabileceğine ilişkin kanıtlar mevcuttur (Yazıcıoğlu, 2018: 50).

Pembe vergi çağdaş vergi kriterlerini karşılamamasına rağmen sahip olduğu karşılıksız ve zorunlu olma özelliklerinin ekonomik etkileri mevcuttur. Bu etkiler bağlamında pembe verginin tüketim vergisine ekonomik açıdan benzer etkiler gösterdiği tahmin edilmektedir. İlgili bağlamda pembe vergi mal ve hizmetlerin üzerine

ekstra bir maliyet yüklemektedir. Bu maliyet talep eden kadınlar tarafından ödenmek zorundadır. Ayrıca yüklenen bu ek maliyetin mal ve hizmeti talep eden kadınlara aynı doğrultuda bir fayda sağlamadığı düşünülmektedir.

Ezcümle, pembe verginin yarattığı ekonomik etki ile tüketim vergilerinin yarattığı ekonomik etki arasında benzerlikler mevcuttur. Her ikisinin de belirli bir ürün/hizmetin satın alınması üzerine yapılan zorunlu ve karşılıksız ödemeler olması mezkûr duruma bir kanıt olarak gösterilebilmektedir.

#### 4. Literatüre Bakış

Günlük dilde kullanılması ve sosyal medyanın da katkısıyla kullanımı yaygınlaşan pembe vergi olgusu, çeşitli sivil toplum örgütleri tarafından tartışılmaya başlanmıştır. Özellikle kadın haklarını savunma amacıyla faaliyet gösteren sivil toplum örgütlerinin temel çalışma konuları arasına girmiştir. Günlük hayatta dikkati çekmeye başlayan pembe vergi, daha sonra akademik çalışmalara da konu olmuş ve birçok araştırmanın da kaynağı hâline gelmiştir. Bu bağlamda, literatürde ilk olarak pembe verginin kavramsal ve teorik çerçevesinin çizilmeye başlandığı müşahede edilmiştir. İlgili literatür, tüketim açısından kadın ve erkek ürünlerinde, kadınların aleyhine fiyatlandırma yapılması durumunda pembe verginin varlığına ilişkin bulgulara ulaşıldığının altını çizmektedir.

Teorik çerçevede ise firmaların kâr maksimizasyonu güdüsüyle hareket ederek hâlihazırda farklı alıcı gruplar için farklı fiyatlandırma yaptığı vurgulanmıştır. Bu bağlamda pembe vergi de firmaların tüketici fazlasından daha çok pay alabilmek için kadın ve erkek gruplarına farklı fiyatlandırma yaptığı uygulamalardan bir tanesi olarak gösterilmektedir (Habbal, 2020: 9). Bununla birlikte pembe vergi ile firmaların kâr güdüsü amacı tüketim boyutundan cinsiyet eşitsizliğine neden olduğu görüşleri de literatürde tartışılmaktadır. Bu bağlamda, özellikle konuya ilişkin fırsat eşitsizliği yasal olarak analiz edilip devletin kadın hijyen ürünleri üzerinde müdahaleleri tartışılmıştır (Jacobsen, 2018).

Pembe vergi, tüketici açısından irdelendiğinde ise kadınlar ve erkeklerin bazı ürünlere olan talep esnekliğinin farklı olmasının etkili olabileceği düşünülmektedir. Bu bağlamda özellikle kadınların hijyen, giyim, güzelliğe yönelik ürünlere karşı talep esnekliğinin düşük olması fiyat farklılaştırılmasında en önemli nedenlerden biri olarak gösterilmektedir (Rahmani, Kordostami & Ford, 2019). İktisat yazınında da bahsedildiği gibi talep esnekliğinin düşük olduğu mal ve hizmetlerde bu tip bir fiyat farklılaştırılması olağan kabul edilmektedir.

İlgili literatürde ayrıca pembe verginin yasal vergiler ile karşılaştırılması yapılmıştır. Bu kapsamda vergilerin temel kriterlerinin hepsini karşılamaması sebebiyle yasal olarak bir vergi şeklinde kabul görmemektedir. Ancak özellikle pembe verginin ekonomik etkilerinin tüketim vergilerine benzer nitelikte olması, ekonomik anlamda tüketim vergisine denk olduğu yönünde görüşleri kuvvetlendirmiştir (Yazıcıoğlu, 2018).

Pembe verginin ortaya çıkmasında ekonomik dayanaklardan çok sosyal normların da olabileceği literatürde ayrıca tartışılan konulardan bir tanesidir. İlgili

çerçevede pembe vergi, topluma uyum sağlamak için kalıplaşmış cinsiyet normlarına uyma baskısından kaynaklanmaktadır. Cinsiyet sosyalleşmesi veya cinsiyet rolü olarak da betimlenebilen bu kavram, toplum tarafından insanların cinsiyetlerine göre nasıl davranmaları gerektiğini yönlendirdiğini tanımlamaktadır. İlgili kapsamda cinsiyet olgusu kişinin içinde yaşadığı kültüre göre değişim göstermektedir. Mezkûr durum toplumsal cinsiyet sosyalleşmesi sürecinde yaygın olarak görülebilmektedir (Habbal, 2020: 2).

Literatürde pembe verginin kavramsal ve teorik çerçevesi çizildikten sonra spesifik ürünler üzerinden çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Bu bağlamda benzer ürünler için kadınların neden erkeklere göre daha yüksek fiyatlara maruz kaldığı da tartışılmıştır. Bu ürünler oyuncak, giyim, kişisel bakım gibi spesifik çerçevede incelenmiş olup sonuçta, pembe vergi eğiliminin olduğu gözlemlenmiştir. İlgili çerçevede özellikle yaş ve evlilik durumlarının kadınların tüketim alışkanlıkları üzerinde etkileri incelenmiştir. Bunun yanı sıra kadınların eğitim durumu ve televizyon alışkanlıklarının da fiyat farklılaştırmasına etkide bulunduğu tartışılmıştır (Habbal, 2020).

Pembe vergi, sadece benzer ürünler için kadınların aleyhine bir fiyat farklılaştırılması olarak tanımlanmamaktadır. Ayrıca kadınların ve erkeklerin talep ettiği benzer hizmetlerde de fiyat farklılaştırılması mevcuttur. Örneğin erkek ve kadın kuaförlerinde benzer hizmetler için kadınların daha yüksek fiyatlarla karşılaştığına yönelik çalışmalar literatürde yerini almaktadır. İlgili bağlamda 1997'de Massachusetts Senatosu Denetim ve Gözetim Bürosu, kuaför salonlarıyla ilgili fiyatların denetlenmesi için bir araştırma yapmıştır. Ankete katılan 192 kuaför salonunun yarısından fazlasının temel saç kesimi için kadınlardan erkeklerden daha fazla fiyatlandığı tespit edilmiştir. Bu kapsamda, kuaförlerin kadınlardan ortalama yüzde 40 daha fazla fiyat talep ettiği bulgusu çalışmanın temel sonuçlarından (Massachusetts, 1997). Benzer bulgular California'da yapılan bir çalışmada da bulunmuştur (Blasio & Menin, 2015: 7).

Pembe vergi olgusu hem sosyal hem de akademik açıdan incelendiğinde, cinsiyet ayrımcılığına yönelik yeni bir konu olduğu gözlemlenmektedir. İlgili kapsamda pembe vergiye yönelik çalışmalar geniş bir literatürü kapsamamasına rağmen giderek artan bir ilginin olduğu da açıktır. Bu bağlamda pembe vergiye yönelik dikkat çekici çalışmaların kapsam ve sonuçları Tablo-1'de gösterilmiştir.

Tablo-1'de yer alan çalışmalar yayımlandıkları tarihler açısından pembe verginin geçmişinin eskiye dayanmadığının kanıtı olarak gösterilebilmektedir. Spesifik ürünler üzerinden yapılan çalışmaların yanı sıra kadın ve erkek arasındaki tüketim açısından fırsat eşitsizliğine neden olabilecek fiyat farklılaştırılmasına yönelik hukuki düzenlemeler de tartışmaya açılmıştır<sup>6</sup>. Bunun yanında ilgili literatürde pembe vergi eğilimine neden olacak iktisadi ve sosyal nedenler analiz edilmiştir.

<sup>6</sup> Mezkûr düzenlemelere örnek olarak New York Eyaletinde pembe vergi içeren ürünlerinin satışının yasaklanması gösterilebilmektedir. Bkz. [https://www.wkbw.com/news/state-news/pink-tax-ban-goes-into-effect-in-new-york-state#:~:text=NEW%20YORK%20\(WK%20BW\)%20-%20Starting,are%20marketed%20to%20different%20genders.](https://www.wkbw.com/news/state-news/pink-tax-ban-goes-into-effect-in-new-york-state#:~:text=NEW%20YORK%20(WK%20BW)%20-%20Starting,are%20marketed%20to%20different%20genders.)

**Tablo 1. Pembe Vergi Kapsamında Temel Çalışmalar**

Yazar/Yıl	Çalışma Kapsamı	Sonuç
Stevens & Shanahan, 2017	Jilet ve kişisel bakım ürünleri kapsamında cinsiyetler arası fiyat karşılaştırması.	Kadın kişisel bakım ürünlerinin daha yüksek fiyatlara sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Jacobsen, 2018	Pembe vergiye ilişkin federal, eyalet ve yerel mevzuat.	Pembe vergi üzerine muhtemel devlet müdahalesi tartışılmıştır.
Yazıcıoğlu, 2018	Pembe verginin kavramsal ve teorik çerçevesi.	Cinsiyet ayrımcılığındaki tarihsel olgular, tüketici davranışları ve cinsiyete dayalı tarife oranları tartışılmıştır.
Rahmani vd., 2019	Pembe vergi üzerinde talep esnekliğinin değerlendirilmesi.	Kadınların erkeklere göre fiyat artışlarına daha duyarlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Habbal, 2020	Pembe verginin ekonomik analizi.	Yaş ve medeni halinin kadınların tüketim davranışları üzerindeki etkisi incelenmiştir.

## 5. Metodoloji

Dünya genel itibarıyla Türkiye’de de olmak üzere erkek egemen bir toplum yapısına sahiptir. Kadınlar sosyal, siyasi, iktisadi anlamda erkeklere göre dezavantajlı bir durumda bulunmaktadır. Bu doğrultuda araştırma, literatürde ‘pembe vergi’ olarak bilinen ve kadınları tüketim ürünlerinde erkeklere göre daha fazla ücret ödemesi anlamına gelen konu üzerine yoğunlaşmaktadır. Kadınların tüketim ürünlerine erkeklere göre daha fazla fiyat ödeyip ödemediği sorusuna odaklanarak kadınların bu ürünlere yaptığı ödeme açısından durumu incelenmektedir. Cinsiyete göre piyasada fiyat farklılaştırmasının bulunup bulunmadığı tüketim ürünleri özelinde ele alınmıştır.

### 5.1. Araştırmanın Verileri

Araştırmada Türkiye’de kadın ve erkek tüketicilere farklı olarak fiyatlandırılan ürünler online alışveriş sitelerinden incelenmiştir. İnternet siteleri incelenirken ürünlere ulaşım kolaylığı, kadın ve erkek için ayrı ayrı ürünlerin yer alması kriterlerine dikkat edilmiştir. Migros, Toyzzshop, Hepsiburada ürünlerin incelendiği internet sitelerinden bazılarıdır. Toplamda 150si kadın 150si erkek olmak üzere 300 adet ürün incelenmiş ve elde edilen veriler kategorilere ayrılıp cinsiyetler arasında bir fiyat karşılaştırılması yapılmıştır. Araştırmaya dahil edilen ürünler, yetişkin giyim ürünleri, kişisel bakım ürünleri, çocuk giyim ürünleri, çocuk oyuncak ve aksesuarları olmak üzere dört ana kategoriye ayrılarak sınıflandırılmıştır.

Araştırma kapsamında on sekiz markanın fiyatları internet üzerinden incelenmiştir. Fiyatları karşılaştırılan ürünlerin aynı markaya ait olma, aynı satıcı tarafından satılma, ölçü ve ağırlıklarının eş olması dikkate alınmıştır. Ölçü veya ağırlığın farklı olduğu durumda satılan ürünün birim ağırlığı hesaplanarak fiyatı

değerlendirilmiştir. Ürünler günler arası fiyat değişikliğinin önüne geçmek için belirli bir günde incelenmiştir. Bu duruma ek olarak, Paoletti (2012)'de belirtildiği üzere pembe ürünler kadınlarla, mavi ürünler erkeklere ait gibi düşünülmektedir. Bu doğrultuda ürünler ağırlıklı olarak pembe ise kadın ile, mavi ise erkek ile eşleştirilmiştir.

Araştırma kapsamına dahil edilen ürünlerin fiyatları hakkında bilgilere ulaşmada zorluk yaşanması sebebiyle bütün ürün demetlerinde aynı sayıda ürüne ulaşılamamıştır. Örneğin, cerrahi maske satışı yapılan ve kadın erkek ayrımının olduğu sadece bir siteye ulaşılmıştır. Ayrıca, aynı fiyata sahip olan kadın ve erkek ürünleri araştırma kapsamı dışında tutulmuştur.

### 5.1.1. Yetişkin Giyim Ürünleri

Yetişkin giyim ürünleri incelenirken, kadın ve erkek için eş olan ürünlere ulaşmaya özen gösterilmiştir. İncelenen ürünlerin renk ve fiyat dışında bir farkı bulunmamaktadır. Araştırma kapsamına dâhil edilen yetişkin giyim ürünlerinin fiyatları karşılaştırılırken aynı markaya ait olma, aynı internet sitesini inceleme, aynı gün içinde kıyaslamayı yapma kısıtlarına dikkat edilmiştir.

**Tablo 2. Araştırma Dahilinde İncelenen Yetişkin Giyim Ürünleri<sup>7</sup>**

Ürünün Adı	Ürün Sayısı
Pantolon	10
Tişört	18
Ayakkabı	10
Bornoz	4
Sırt Çantası	4
Çorap	2
<b>Toplam</b>	<b>48</b>

Tablo 2'de araştırma dahilinde ele alınan ürün çeşitleri ile bu ürünlerin sayıları yer almaktadır. Yetişkin giyim ürünleri pantolon, tişört, ayakkabı, bornoz, sırt çantası ile çorap araştırma kapsamında incelenmiştir.

### 5.1.2. Kişisel Bakım Ürünleri

Kişisel bakım ürünlerinin kullanım sıklığı, kullanım amacı kadın ve erkekler arasında farklılık göstermesine rağmen aynı özelliklere sahip ürünlerin cinsiyete göre fiyat farklılığı olabilmektedir. Kişisel bakım kategorisindeki ürünler aynı markaya ait olma, aynı internet sitesinde aynı satıcı tarafından satılma ve paket özelliklerinin eş olması (örneğin aynı sayıda tıraş bıçağına sahip olma) durumunda araştırmaya dâhil edilmiştir. Mezkûr ürünler salt yetişkinlere yönelik olup, çocuk veya bebek bakımına yönelik satılan ürünler çalışma dışında tutulmuştur.

<sup>7</sup> Ürünler 7-16 Nisan 2021 tarihleri arasında, her bir kategorinin aynı günde incelenmesi sağlanacak şekilde araştırmaya dâhil edilmiştir.



**Tablo 3. Araştırma Dahilinde İncelenen Kişisel Bakım Ürünleri<sup>8</sup>**

Ürünün Adı	Ürün Sayısı
Şampuan ve Saç Bakım Kremi	12
Tıraş Jileti	28
Tıraş Köpüğü ve Jeli	8
Parfüm	24
Cerrahi Maske	2
<b>Toplam</b>	<b>74</b>

Tablo 3’te şampuan ve saç bakım kremi, tıraş jileti, tıraş köpüğü ve jeli, parfüm ile Covid-19 pandemisi ile satışı artan cerrahi maske pembe vergi çerçevesinde incelenmiştir. Kişisel bakım ürünleri olarak toplamda 74 ürün incelenmiştir.

### 5.1.3. Çocuk Giyim Ürünleri

Araştırmada incelenen çocuk giyim ürünlerine bebek giyimi de dâhil edilmiştir. Ürünlerin marka ve modellerinin aynı olmasına dikkat edilerek çalışmanın verileri elde edilmiştir.

**Tablo 4. Araştırma Dahilinde İncelenen Çocuk Giyim Ürünleri<sup>9</sup>**

Ürünün Adı	Ürün Sayısı
Pantolon	4
Tişört	8
Ayakkabı	8
Bornoz	12
Pijama Seti	8
Çorap	12
<b>Toplam</b>	<b>52</b>

Tablo 4’te çocuk giyimi kategorisinde incelenen pantolon, tişört, ayakkabı, bornoz, pijama seti ve çorap olmak üzere toplamda 52 adet ürün gösterilmektedir. Çorap ile bornoz en fazla sayıda fiyatı karşılaştırılan üründür.

### 5.1.4. Çocuk Oyuncak ve Aksesuarları

Çocuk oyuncakları içinde bebek oyuncakları da bulunmaktadır. Oyuncaklar aynı markanın olma, aynı satıcı tarafından satılma, aynı internet sitesinde satışa sunulma kriterleri dikkate alınarak kız ve erkek çocuklarına ait olduğu açık olan ürünler arasından seçilmiştir.

<sup>8</sup> Ürünler 12-16 Nisan 2021 tarihleri arasında, her bir kategorinin aynı günde incelenmesi sağlanacak şekilde araştırmaya dâhil edilmiştir.

<sup>9</sup> Ürünler 8-14 Nisan 2021 tarihleri arasında, her bir kategorinin aynı günde incelenmesi sağlanacak şekilde araştırmaya dâhil edilmiştir.

**Tablo 5. Araştırma Dahilinde İncelenen Çocuk Oyuncak ve Aksesuarları<sup>10</sup>**

Ürünün Adı	Ürün Sayısı
Bisiklet, Skuter ve Akülü Araba	50
Genel Oyuncaklar	16
Sırt Çantaları	34
Bebek Oyuncakları	26
<b>Toplam</b>	<b>126</b>

Tablo 5'te fiyatları incelenen bisiklet, skuter ve aküllü arabalar, genel oyuncaklar, sırt çantaları ile bebek oyuncakları ve incelenen ürün sayısı yer almaktadır. Genel oyuncaklar, kolluk, top, çocuk yatağı, su kaydıracağından oluşmaktadır. Bisiklet, skuter ve aküllü arabalar bu kategorisi içerisinde en fazla incelenen ürün olarak yer almaktadır.

## 5.2. Araştırmanın Bulguları

Araştırmanın bu bölümünde elde edilen bulgulara yer verilmektedir. Bulgular çalışmanın önceki kısmında açıklanan kategoriler sırasıyla açıklanmaktadır.

### 5.2.1. Yetişkin Giyim Ürünleri

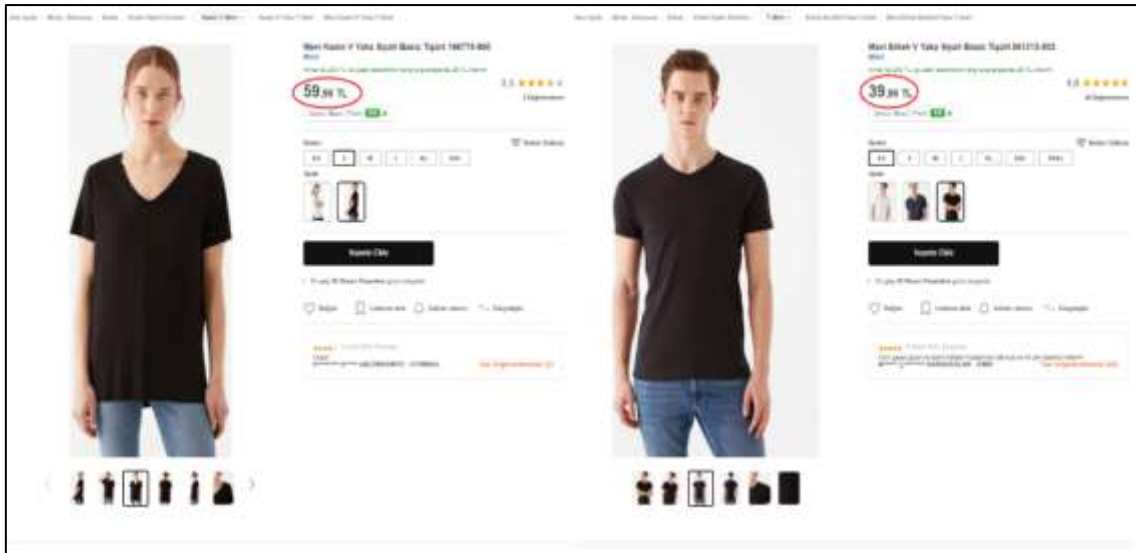
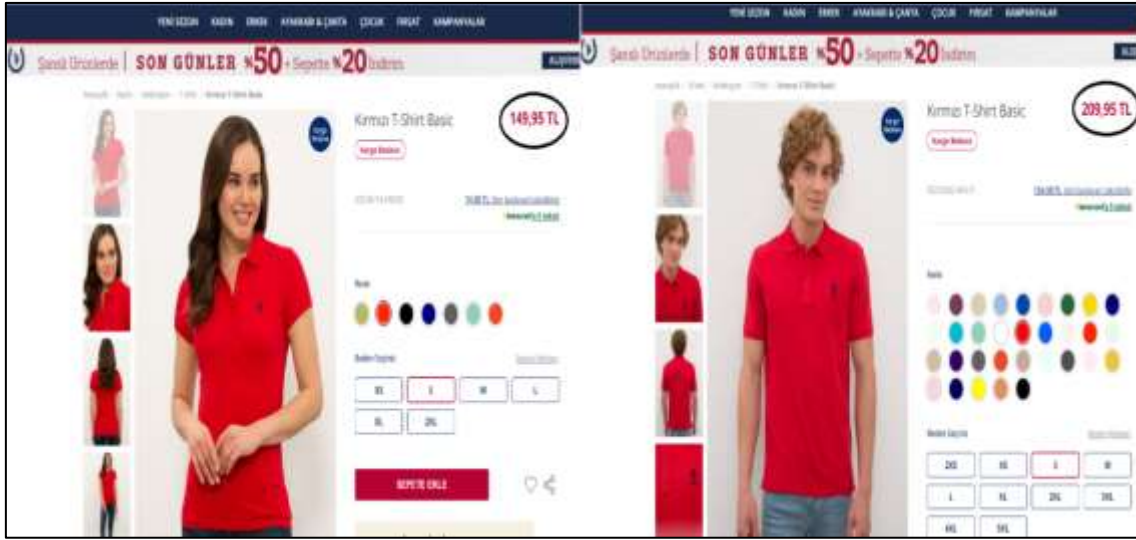
Tablo 6'da yer alan yetişkin giyim ürünlerinin cinsiyete göre fiyat farkları incelendiğinde, en büyük farkın bornozda olduğu görülmektedir. Kadın bornozları erkek bornozlarına göre %31,7 daha pahalıdır ve bu durumda pembe vergiden (pink tax) bahsetmek mümkündür. Erkek çorapları ise kadın çoraplarından %16,6 daha pahalıdır. Bu durumda mavi vergi (blue tax) söz konusudur. Yetişkin giyimi genel olarak incelendiğinden kadınlara yönelik satışa sunulan ürünlerin %7,5 daha pahalı olduğu görülmektedir.

**Tablo 6. Yetişkin Giyim Ürünlerinin Cinsiyete Göre Fiyat Farkı**

Ürünün Adı	Kadın Ürünlerinin Ortalama Fiyatı (TL)	Erkek Ürünlerinin Ortalama Fiyatı (TL)	Fiyat Farkı (%)
Pantolon	211,39	217,39	2,8
Tişört	122,59	124,54	1,5
Ayakkabı	509,90	473,90	7,5
Bornoz	184,50	140,00	31,7
Sırt Çantası	81,50	69,40	17,4
Çorap	29,95	34,95	16,6
<b>Toplam</b>	<b>1139,84</b>	<b>1060,19</b>	<b>7,5</b>

<sup>10</sup> Ürünler 1-9 Nisan 2021 tarihleri arasında, her bir kategorinin aynı günde incelenmesi sağlanacak şekilde araştırmaya dâhil edilmiştir.

### Şekil 1. Yetişkin Giyim Ürünlerinde Fiyat Farklılaştırması Örnekleri



Şekil 1’de iki çeşit yetişkin giyim ürünü örneği yer almaktadır. Örnekte aynı tip özellikleri bünyesinde barındıran, aynı renk tişörtlerden kadınlar için piyasaya sunulan ürün 148,95 TL iken, erkek tişörtü 209,95 TL’ye satılmaktadır. Siyah tişörtte ise kadın tişörtü 59,99 TL’den alıcı ararken, erkek tişörtü 39,99 TL’ye satılmaktadır. Örnekte bahsedilen iki ürün için de cinsiyetler arası fiyat farklılaştırılmasının varlığından söz edilebilmektedir.

#### 5.2.2. Kişisel Bakım Ürünleri

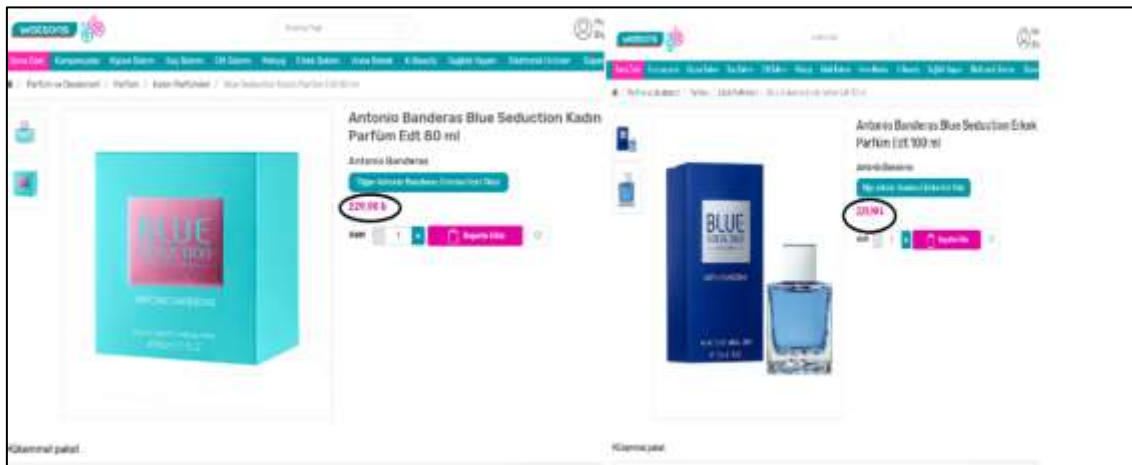
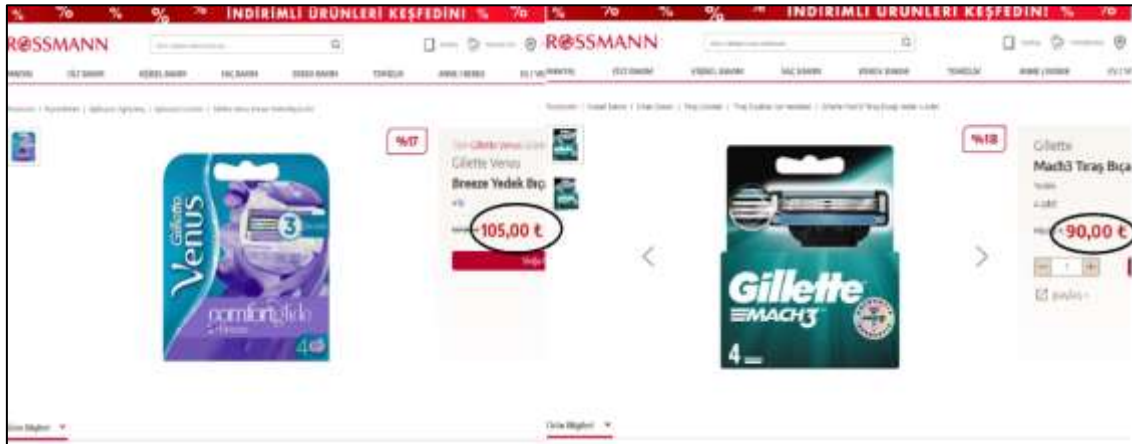
Tablo 7’de kadın ve erkeklerin kişisel bakımda kullandıkları ürünlere ödedikleri fiyatların karşılaştırılması yer almaktadır. İncelenen kişisel bakım ürünlerini satın almak

için, ortalama fiyat olarak kadınların daha fazla para ödemesi gerekmektedir. Tıraş köpüğü ve tıraş jeli %39 ile en fazla fiyat farkının bulunduğu ürün olarak dikkat çekmektedir. Toplamda ise kadınlar erkeklere göre kişisel bakım ürünlerine %16,8 daha fazla ödemesi gerekmektedir.

**Tablo 7. Kişisel Bakım Ürünlerinin Cinsiyete Göre Fiyat Farkı**

Ürünün Adı	Kadın Ürünlerinin Ortalama Fiyatı (TL)	Erkek Ürünlerinin Ortalama Fiyatı (TL)	Fiyat Farkı (%)
Şampuan ve Saç Bakım Kremi	29,41	24,23	21,3
Tıraş Jileti	47,58	44,15	7,7
Tıraş Köpüğü ve Jeli	27,21	19,57	39,0
Parfüm	302,67	258,48	17,0
Cerrahi Maske	14,00	13,80	1,4
<b>Toplam</b>	<b>420,87</b>	<b>360,23</b>	<b>16,8</b>

**Şekil 2. Kişisel Bakım Ürünlerinde Fiyat Farklaştırması Örnekleri**



Şekil 2’de kişisel bakımda kullanılan tıraş bıçağı ve parfüm yer almaktadır. Araştırmada diğer ürünler incelenirken dikkate alındığı gibi aynı markaya ait olan bu ürünlerden yedek tıraş bıçağının aynı sayıda bıçak sayısına sahip olmasına dikkat edilmiştir. Ancak örnekte kadınlar üç bıçaklı ve her paketinde dört adet bulunan yedek tıraş bıçağını satın almak için 105,00 TL ödemesi gerekirken, erkekler 90,00 TL ye benzer niteliklere sahip ürünü elde edebilmektedir. Parfüm incelendiğinde iki ürünün 229,90 TL ile satış fiyatı aynı olmasına rağmen, mililitre farkı sebebiyle kadınların parfüm satın almak için ödemesi istenen fiyatın farklı olduğu söylenebilmektedir.

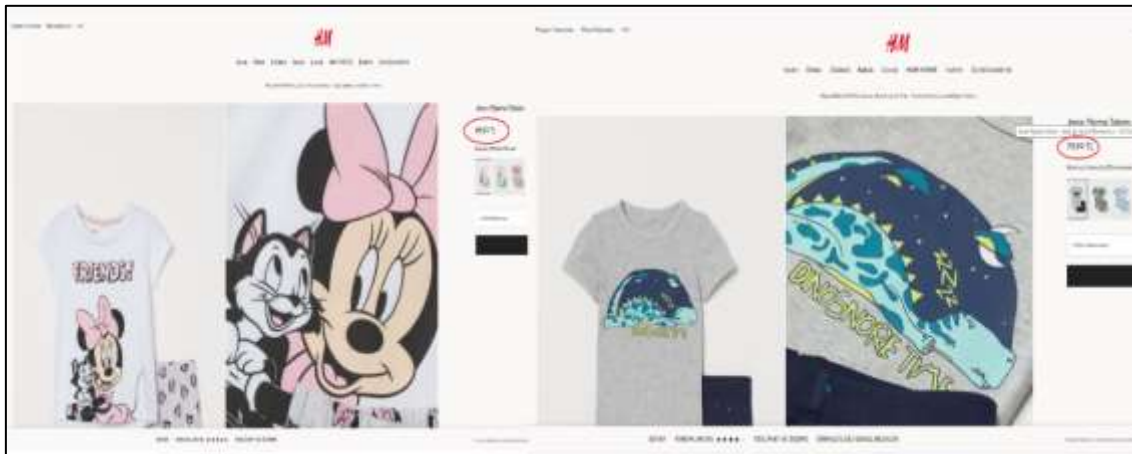
### 5.2.3. Çocuk Giyim Ürünleri

Tablo 8’de çocuk giyim ürünlerinin ortalama fiyatı ile cinsiyete göre fiyat farkı yüzde olarak yer almaktadır. Çocuk giyiminde kız çocukları ürünlerinin oğlan çocuğu ürünlerine göre fiyatlarda en büyük fark %23,6 ile tişörtler iken, erkek çorapları %3 daha pahalıdır. Ürünlerin toplamı incelendiğinde ise kız çocuklarına yönelik %12,7 oranında pembe verginin varlığından söz edilebilmektedir.

**Tablo 8. Çocuk Giyim Ürünlerinin Cinsiyete Göre Fiyat Farkı**

Ürünün Adı	Kadın Ürünlerinin Ortalama Fiyatı (TL)	Erkek Ürünlerinin Ortalama Fiyatı (TL)	Fiyat Farkı (%)
Pantolon	67,49	57,49	17,3
Tişört	61,49	49,74	23,6
Ayakkabı	384,45	346,95	10,8
Bornoz	85,33	75,88	12,4
Pijama Seti	142,22	124,96	13,8
Çorap	13,74	14,15	3,0
<b>Toplam</b>	<b>754,72</b>	<b>669,17</b>	<b>12,7</b>

### Şekil 3. Çocuk Giyim Ürünlerinde Fiyat Farklılaştırması Örnekleri



Şekil 3'te çocuk giyim ürünü örneği yer almaktadır. Örneğe göre aynı markaya ait, eş özelliklere sahip ürünlerden kız çocuklarına yönelik olanın fiyatı 89,99 TL iken oğlan çocukları için satışa sunulan pijama takımı 79,99 TL'dir.

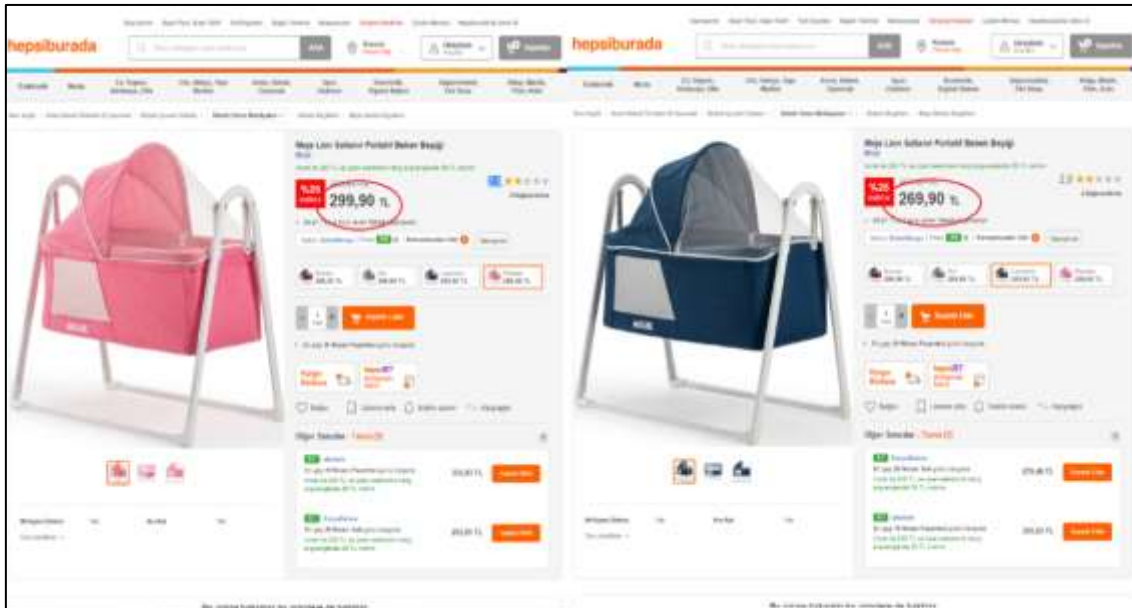
#### 5.2.4. Çocuk Oyuncak ve Aksesuarları

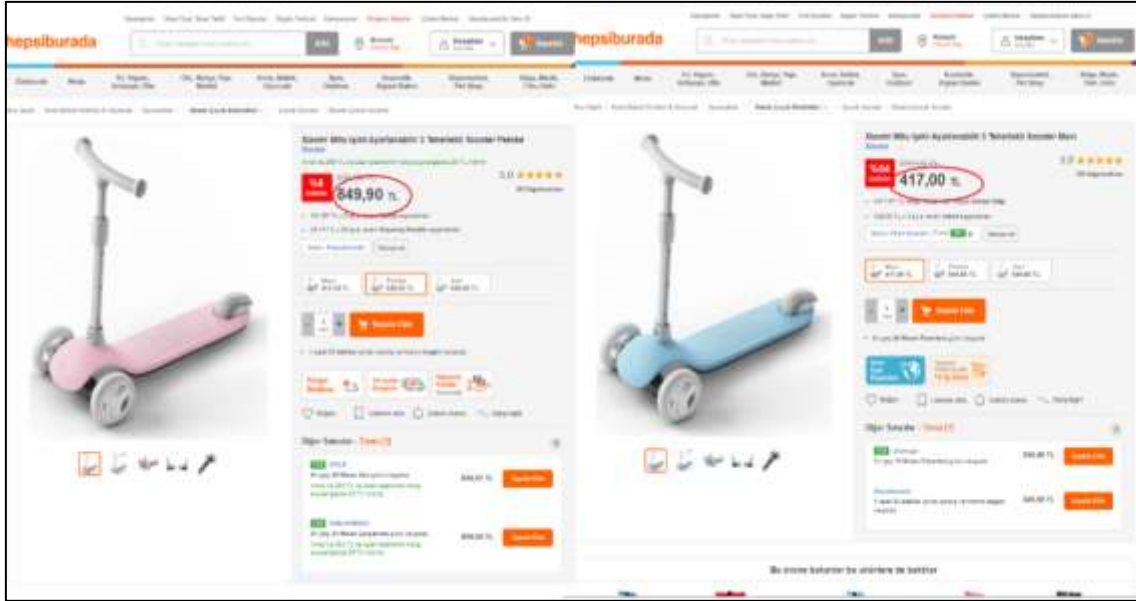
Tablo 9'da çocuk oyuncaklarının araştırmada incelenen ürünler için cinsiyete göre fiyat farklılaştırılması yer almaktadır. Sırt çantaları %12,3 ile cinsiyete göre en fazla fiyat farkının ortaya çıktığı ürün demeti olur iken, bebek oyuncaklarında 0,8 oranında bir fiyat farklılaşması mevcuttur. Ayrıca, incelenen ürünlerin ortalamasına bakıldığında pembe verginin varlığı dikkat çekmektedir.

**Tablo 9. Çocuk Oyuncak ve Aksesuarlarının Cinsiyete Göre Fiyat Farkı**

Ürünün Adı	Kadın Ürünlerinin Ortalama Fiyatı (TL)	Erkek Ürünlerinin Ortalama Fiyatı (TL)	Fiyat Farkı (%)
Bisiklet, Skuter ve Akülü Araba	548,79	527,86	3,9
Genel Oyuncaklar	185,07	171,80	7,7
Sırt Çantaları	173,15	154,08	12,3
Bebek Oyuncakları	945,29	937,15	0,8
<b>Toplam</b>	1852,30	1790,89	3,4

#### Şekil 4. Çocuk Oyuncak ve Aksesuarlarında Fiyat Farklılaştırması Örnekleri





Şekil 4’te Bebek beşiği ve skuter yer almaktadır. Pembe renginin kadınlara, mavi renginin erkeklere yönelik olarak düşünüldüğü durumda örnekte yer alan iki üründe de pembe verginin varlığından söz edilebilmektedir. Nitekim bebek beşiklerinde pembe renkte olan 299,90 TL iken, mavi renge sahip beşik 269,90 TL’dir. Skuterde ise renge göre fiyat farklılaştırma daha da dikkat çekicidir. Pembe renkli skuter 849,90 TL iken, mavi renkli olan 417,00 TL’dir.

## 6. Sonuç ve Değerlendirme

Kadınlar yıllar itibarıyla, eski çağlardan günümüz modern toplumunun ortaya çıkışına kadar geçen süre boyunca çeşitli açılardan ayrımcılıkla yüzleşmiştir. Bu ayrımcılıklar ataerki toplum yapısında, aynı işe sahip olup farklı ücret elde etme gibi gelir odaklı olabilmekte iken, ürüne farklı fiyat ödeyerek sahip olma gibi tüketime odaklı da olabilmektedir. Literatürde bu durum dikkati çekmiş ve özellikle son yıllarda olmak üzere tüketim ürünlerinde ortaya çıkan fiyat farklılaştırmasına yönelik yapılan araştırmalarda artış yaşanmıştır. ‘Pembe vergi’ olarak adlandırılan kavram tanım itibarıyla hukuki dayanağa sahip olmaması ve kamusal bir gelirden ziyade özel sektör gelirleri içerisinde yer alması bakımından maliye yazınında kabul edilen vergi tanımının dışında yer almaktadır.

Araştırma kapsamında bu bağlamda, ‘pembe vergi’ olarak adlandırılan cinsiyetlere göre ortaya çıkan fiyat farklılaştırılması tüketim ürünleri bazında incelenmiştir. Türkiye’de kadın ve erkek tüketiciler arasında farklı bir şekilde fiyatlandırılan 300 ürün alışveriş siteleri incelenerek ele alınmıştır. Araştırma kapsamına dâhil edilen ürünler; yetişkin ürünleri, çocuk giyim ürünleri, kişisel bakım ürünleri, çocuk oyuncak ve aksesuarları olmak üzere dört ana kategoriye ayrılmıştır. Araştırma kapsamında 18 markanın fiyatları incelenmiştir. Fiyatları karşılaştırılan

ürünlerin aynı markaya ait olma, aynı satıcı tarafından satılma, ölçü ve ağırlıklarının eş olması dikkate alınmış, ürünler günler arası ortaya çıkan fiyat farklılaşmasının önüne geçmek için belirli bir günde incelenmiştir.

Araştırma nihayetinde elde edilen bulgulara göre 21 kategoriden 17sinde kadın tüketimine yönelik olan ürünlerin fiyatı erkek ürünlerinden daha pahalı iken, yetişkin pantolonu, yetişkin t-shirti ile yetişkin ve çocuk çoraplarında erkek ürünlerinin fiyatı daha yüksek olduğu gözlemlenmiştir. Kadına yönelik satılan ürünlerden tıraş köpüğü ve jellerin de erkek ürünlerine göre %39 daha pahalı olduğu gözlemlenmiştir. Bu farkı %31 ile bornozlar izlemektedir. Erkeklerin kadınlara göre en yüksek fiyatla karşılaştığı ürün ise, %16 ile yetişkin çorabıdır. Araştırma kapsamında elde edilen sonuçlara göre, kadın ürünlerinin ortalama olarak erkeklerinkine göre %7,4 oranında daha yüksek fiyatlarla piyasaya sunulduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Bu durum Türkiye’de ele alınan ürünler açısından pembe verginin varlığından söz edilmesine imkân tanımaktadır.


Tüketim ürünleri arasında ortaya çıkan cinsiyetler açısından fiyat farklılaştırılmasını sadece cinsiyet ayrımcılığı olarak değerlendirmemelidir. İki eş ürünün salt renklerinden ötürü fiyatlarının farklı olmasında piyasada ürüne olan talep, ürünün arzı, üretim maliyeti vb. faktörlerin de etkili olabileceğini unutmamak gerekir.


Tüketim ürünlerinin satışı sadece internet yoluyla gerçekleştirilmemektedir. Pembe vergiye yönelik gelecekte planlanan araştırmaların saha yoluyla da yapılması, bu konuda elde edilen sonuçların çeşitliliğinin artırılmasına katkı sağlayabilecektir. Ayrıca, bu tarz araştırmaların başta Türkiye olmak üzere, çeşitli ülkelerde sayısının artması ve fiyat farklılaştırılmasının altında yatan sosyolojik, ekonomik, siyasi nedenlerinin incelenmesi literatüre katkı sağlayabilecektir.

**Etik Kurul Onayı:** Etik kurul belgesi gerektiren bir çalışma değildir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Yazar Katkıları:**

**Ömer Batuhan Beşirli**  - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Yöntem, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 50.

**Arınç Boz**  - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Yöntem, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 50.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.



## Kaynakça

- Akdoğan, A. (2016). *Kamu Maliyesi*, 17. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Becker, M. (1999). "Patriarchy and Inequality: Towards a Substantive Feminism", *University of Chicago Legal Forum*, 1(3), 21-86.
- Blasio, B. & Menin, J. (2015). *From Cradle to Cane: The Cost of Being a Female Consumer A Study of Gender Pricing in New York City*, New York City Department of Consumer Affairs, New York, <https://www1.nyc.gov/assets/dca/downloads/pdf/partners/Study-of-Gender-Pricing-in-NYC.pdf>, (01.10.2021).
- Blau, F. & Lawrence M. (2017). "The Gender Wage Gap: Extent, Trends, and Explanations", *Journal of Economic Literature*, 55(3), 789-865.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Deléchat, C., Newiak, R., Xu, F. Yang & Aslan, G. (2018). What Is Driving Women’s Financial Inclusion Across Countries?, IMF Working Paper, 18(38), 1-30.
- Habbal, H. (2020). "An Economic Analysis of The Pink Tax", Senior Theses, Lake Forest College Publications, Chicago.
- Hurlbert A.C. & Ling, Y. (2007). "Biological Components of Sex Differences in Color Preference", *Current Biology*, 17(16), 623-625.
- Jacobsen, K. A. (2018) "Rolling Back the Pink Tax: Dim Prospects for Eliminating Gender-Based Price Discrimination in the Sale of Consumer Goods and Services", *California Western Law Review*, 54(2), 241-266.
- Lorber, J. (2010). *Gender inequality: Feminist Theories and Politics*, Second Edition, Roxbury Publishing Company, Los Angeles, California.
- Massachusetts (1997). *Shear Discrimination: Bureau Survey Finds Wide Price Bias Against Women at Massachusetts Hair Salons Despite Anti-Discrimination Laws*, Boston, <https://archives.lib.state.ma.us/bitstream/handle/2452/845415/ocm37357144.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, (15.11.2021).
- Newton, D. (2019). *Gender Inequality: A Reference Handbook*, <http://publisher.abc-clio.com/9781440872877>, (31.10.2021).
- Oxfam (2020). *Time to Care: Unpaid and Underpaid Care Work and the Global Inequality Crisis*, Oxford, UK, <https://www.oxfam.org/en/research/time-care>, (15.11.2021).
- Paoletti, J. B. (2012). *Pink and Blue: Telling The Boys from the Girls in America*, Indiana University Press, Indiana.
- Samson W.D. (2002). "History of Taxation", *The International Taxation System* (ed.) Lymer A., Springer, Boston, 21-41.
- Stevens J.L., Shanahan K.J. (2017). "Structured Abstract: Anger, Willingness, or Clueless? Understanding Why Women Pay a Pink Tax on the Products They Consume", *Creating Marketing Magic and Innovative Future Marketing Trends* (ed.) Stieler M., Springer, New York City, 571-575.

- Turhan, S. (1982). *Vergi Teorisi*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, İstanbul.
- Rahmani, V., Kordrostami, E. & Ford, J. (2019). "Pink Tax Versus Blue Tax: Insights Generated By the Direct Measurement of Price Elasticity of Demand", *Advances in Consumer Research*, (ed.) Bagchi, R., Lauren, B. & Lee, L. Duluth, Minnesota, 819-820.
- Yazıcıoğlu, A. E. (2018). *Pink Tax and the Law Discriminating Against Women Consumers*, Abingdon and Routledge, London and New York.
- Wood, J. T. (1994). *Gendered Lives: Communication, Gender, and Culture*, 8th Edition, Lyn Uhl, Wadsworth, Boston.
- World Economic Forum (2021). *Global Gender Gap Report*, [https://www3.weforum.org/docs/WEF\\_GGGR\\_2021.pdf](https://www3.weforum.org/docs/WEF_GGGR_2021.pdf), (31.10.2021).



## Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasında Sayıştay Raporlarının Etkinlik Düzeyi

Mehmet Aksoy<sup>1</sup>

RESEARCH ARTICLE  
Araştırma Makalesi

### MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 05.01.2022

Düzeltilme : 29.03.2022

Kabul : 08.04.2022

Yayın : 29.06.2022

iThenticate benzerlik oranı: %20

### JEL Kodu:

H30, H63, H83, M41, M42

### Anahtar Kelimeler:

Mali Saydamlık, Hesap Verebilirlik, Mali Disiplin, Sayıştay Raporu, Etkinlik

### Ö Z

Mali saydamlık ve hesap verebilirlik sayesinde kamu kurumlarının izleyecekleri mali politikaları, hedefleri, öncelikleri, kamu kaynağı kullanımları, sorumlulukları ve üretilen bilgileri şeffaf bir şekilde kamuoyunun bilgisine ve erişimine sunulur. Sayıştay raporları bu ilkeleri sağlayan temel araçlar arasında yer almaktadır. Çalışmanın konusu, kamu mali yönetiminde mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında Sayıştay raporlarının etkinlik düzeyini araştırmaktır. Bu bağlamda “Sayıştay raporları kamu mali yönetiminde mali saydamlık ve hesap verebilirliğin yerleşmesine ve sağlanmasına katkı sunmakta mıdır?” sorusuna cevap aramaktır.

Bu çalışmada, ilgili literatür taraması yapıldıktan sonra 2012-2018 yıllarında düzenlenen Sayıştay mali denetim raporları incelenmiştir. Ayrıca, konu bağlamında Sayıştay üyeleri arasında anket çalışması yapılmıştır. Çalışma bulguları, Türk Sayıştayının mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında Sayıştaylar için gerekli olan kriterleri karşıladığını, raporlarının mali disiplinin sağlanmasında genel olarak etkin olduğunu, ancak raporların etkinliğini azaltan bazı hususların da var olduğunu göstermiştir. Bu sonuçlar çalışmada geliştirilen politika önerilerinin Sayıştay raporlarının etkinliğini artıracığına işaret etmektedir.

**Citation:** Aksoy, M. (2022). “Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasında Sayıştay Raporlarının Etkinlik Düzeyi”, *International Journal of Public Finance*, 7(1), 181-210. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1053866>

<sup>1</sup> PhD., Turkish Court of Accounts, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4321-0203>, maksoy@sayistay.gov.tr

## Efficiency of the Turkish Court of Accounts Reports in Ensuring Financial Transparency and Accountability in Public Financial Management

### ARTICLE INFO

Submitted : 05.01.2022  
Revised : 29.03.2022  
Accepted : 08.04.2022  
Available : 29.06.2022

iThenticate similarity  
score: 20%

### JEL Codes:

H30, H63, H83, M41,  
M42

### Keywords:

Financial  
Transparency,  
Accountability,  
Financial Discipline,  
TCA Report, Efficiency

### ABSTRACT

Thanks to financial transparency and accountability, the financial policies, targets, priorities, use of public resources, responsibilities and the information produced by public institutions are transparently presented to the public's information and access. The reports of the Court of Accounts are among the main tools that ensure these principles. The subject of the study is to investigate the efficiency level of the reports of the Turkish Court of Accounts in ensuring financial transparency and accountability in public financial management. The purpose of this study is to answer the question that "Do the TCA reports contribute to the establishment and provision of financial transparency and accountability in public financial management?"

In this study, after conducting a literature review, financial audit reports of the Turkish Court of Accounts , prepared in 2012-2018, have been examined. In addition, a survey was conducted among the members of the Court of Accounts in the context of the subject. The findings of the study showed that the Turkish Court of Accounts meets the criteria required for the Supreme Audit Institutions in ensuring financial transparency and accountability, its reports are generally effective in ensuring fiscal discipline, but there are some issues that reduce the effectiveness of the reports. These results indicate that the policy recommendations developed in the study is expected to increase the efficiency of the TCA reports.

## 1. Giriş

Yirminci asrın sonlarında ekonomik kriz ve yolsuzlukların artışının önüne geçmek için kamu mali yönetimlerinde bir dönüşüm başlamış ve bu dönüşümün yansıması olarak mali şeffaflık ve hesap verebilirlik kurumları ön plana çıkmış ve iktidarların ürettikleri bilgi ve dokümanlarını halkın erişimine açmaları ve yaptıkları işlemlerin hesabını vermeleri mecbur kılınmıştır (Dikmen & Çiçek, 2018:272). Mali saydamlık ve hesap verebilirliğin ön plana çıkmasında temsili demokrasinin gelişmesi, uluslararası kuruluşların bu kavramlar üzerine yaptığı çalışmalar ve ülkelerin mevzuatını bu gelişim ve değişime göre revize etmeleri de etkili olmuştur (Güngören, 2017:1-3).

Kamu yönetiminde geleneksel yönetim sisteminden yeni yönetim sistemine geçilmesinin başlıca nedenlerinden birisi olan (Kırılmaz & Atak, 2015:192) mali saydamlık, kamusal faaliyetlerin daha izlenebilir ve takip edilebilir durumda olmasıdır. Bir diğer anlatımla, iktidarın fonksiyonlarının, yürüttüğü mali politikalarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali amaçlarının halka açık tutulmasıdır (Selen ve Taytak, 2017:198). Hesap verme sorumluluğuna vurgu yapan bu kavram kamu yönetiminin halka karşı daha sorumlu kılınmasının en önemli araçları arasında yer almaktadır.

Çağdaş kamu mali yönetiminin temel kavramlarından bir diğeri olan hesap verebilirlik; kamu gücü kullanma görev ve yetkisine sahip olanların, sahip oldukları yetkiyi kanuni sınırlar içinde kullanıp kullanmadıklarının hesabını vermeleridir. Hesap verebilirlik; kamu sektörünün faaliyetlerini sorumluluk bilinci içinde yürütmesini gerektiren bir kavram olup, yöneticilerin vatandaş memnuniyetini önceleyerek halkın değerlendirmelerine karşı hazırlık süreci olmaktadır (Demokaan, 2013:374).

Mali saydamlığın gerçekleştirilebilmesi için kamu idareleri tarafından üretilen bilginin düzgün, doğru, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir olması (Önen & Özmen, 2011:81, 99) ve sağlam bir muhasebe sisteminin varlığı gerekir. Kamu kurumlarının üretilen ve kamuoyu ile paylaşılan bilginin ve mali raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlayan kanal ise Sayıştay raporlarıdır.

Bu bağlamda çalışmanın konusunu, kamu mali yönetiminde “kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun elde edilmesi” (5018 sayılı Kanun, Madde:1) ve kullanımında iyi yönetişimin temel ilkelerinden olan ve mali yönetimin üzerine inşa edildiği mali şeffaflık ve hesap verebilirliğin gerçekleştirilmesinde Sayıştay raporlarının katkısının ve etkinlik düzeyinin incelenmesi oluşturmaktadır.

Sayıştay’ın temel amacı iyi bir kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin kurulmasına ve yürütülmesine katkı sağlamaktır. Bu bağlamda mali saydamlık ile hesap verebilirliği sağlayan ve işlerlik kazandıran temel araçlar; stratejik plan, performans programı, bütçe, faaliyet raporu, genel faaliyet raporu, mahalli idareler genel faaliyet raporu, kesin hesap kanunu, performans raporu, mali istatistikler ve Sayıştay raporlarıdır. Çalışmanın temel amacı; “Yüksek denetim ve yargılama organı olan Sayıştay tarafından düzenlenen raporlar kamu mali yönetiminde mali saydamlık ve hesap verebilirliğin yerleşmesine ve sağlanmasına katkı sunmakta mıdır?” sorusuna cevap aramak ve Sayıştay raporlarının etkinlik düzeyini tespit ederek daha iyi bir kamu mali yönetimi için politika önerileri geliştirmektir. Buradan hareketle çalışma bulgularının ve politika önerilerinin; kamu kurumlarının mali işlemlerinin hukuka uygun gerçekleştirilmesine, kamu kaynaklarının etkili, verimli ve ekonomik kullanımına; kamu kurumlarının üst yöneticilerinin yönetim ve hesap verebilme sorumluluklarını gereği gibi ifa etmelerine katkı sağlayacağı ve Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM), kamu idareleri ve akademik camianın dikkatini çalışma konusuna çekeceği ve Sayıştay raporlarının kamu mali yönetimine katkısını artıracığı değerlendirilmektedir.

Bu çerçevede çalışmada önce mali saydamlık, hesap verebilirlik, hesap verme sorumluluğu ve bu kavramların denetimle olan ilişkisi, mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında temel araçlar ve bu araçlar içinde yer alan Sayıştay raporlarının rolü ve etkinlik düzeyi incelenmiştir. Bunun için kaynak tarama yöntemi ile kitap, makale, tez ve tebliğler taranmış ve özellikle 2012-2018 yıllarına ait Sayıştay raporları incelenerek çeşitli bulgulara ulaşılmıştır. Ayrıca, Sayıştay üyeleri arasında yapılan anket çalışması ile tespit edilen bulgular teyit edilmiştir. Çalışma bazı politika önerileri geliştirilmek suretiyle sonlandırılmıştır.

## 2. Mali Saydamlık, Hesap Verebilirlik ve Hesap Verme Sorumluluğu

Mali saydamlık ve hesap verebilirlik, kamu mali yönetim sisteminin temel taşları arasında yer alan çok önemli iki kavramdır. Bu iki kurum kamu mali yönetiminin hukuka ve mevzuata uygun ve kamuya açık olarak yürütülmesine katkı sağlamaktadır.

### 2.1. Mali Saydamlık

Saydamlık, kamu yönetiminde görev, yetki ve sorumluluklar ile karar ve işlem süreçlerinin önceden bilinebilir olmasını; üretilen bilgi ve dokümanlara kolay ulaşılmasına imkân verilmesini, üretilen raporların yayınlanmasını ifade eder. Saydamlığın en önemli etkisi, kamu yönetimine duyulan güvenin artmasıdır. Şeffaflık toplumun kamu yönetimi üzerindeki denetimini artırır, yöneticiler ve vatandaşlar üzerinde önemli etkiler doğurur. Ayrıca, kamu yöneticilerinin ve kurumlarının, kamu yararını esas almalarını ve bu yönde karar vermelerini özendirir (Kırılmaz & Atak, 2015:191). Saydamlık; yürütmenin eylemleri ile ilgili olarak güvenilir, kapsamlı, anlaşılabilir ve mukayese edilebilir bilgilere zamanında ulaşma fırsatı sunar.

Mali saydamlık, kamu kurumlarının muhasebe sisteminden üretilen raporlar başta olmak üzere yetkili mercilerce kamu kaynaklarının kullanım amaçlarına ilişkin bilginin ortaya konmasıdır. Özetle, her çeşit kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi mali saydamlıktır.

Kamu mali yönetim sisteminin saydam olması için; hem sistemdeki aktörlerin yaptıklarının bilinmesi, hem de yapmaya niyetli oldukları şeyler konusunda kamuoyunun bilgilendirilmesi gerekir. Bu bilginin varlığı saydamlık açısından yeterli olmaz. Bu bilginin kamuoyu tarafından etkin kullanılabilmesi için düzenli, anlaşılabilir, tutarlı, doğru ve güvenilir olması da gerekir. Bilginin doğruluğu ve güvenilirliği genellikle Sayıştaylar kanalıyla gerçekleştirilir (Bağlı:2011:57). Sayıştay denetiminin amacının, hesap verme sorumluluğunu ve mali saydamlığı sağlamak olduğu 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda da belirtilmiştir (Madde:1,34).

Kamu mali yönetiminde mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması ve etkin kullanılması gibi temel bütçe sonuçlarının sağlanmasında önemli bir araç olan mali saydamlık; performans esaslı bütçeleme sisteminin zorunlu kıldığı hesap verebilirliğin sağlanması açısından da önemlidir. Sistemde hesap verilebilirliğin sağlanması ancak şeffaflık ilkesinin kurumsal hale getirilmesi ile mümkündür. Yeterli ve güvenilir bilgi akışı ile kaynak kullanımında verimliliğin sağlanması hesap verebilirliğin gerçekleştirilmesinde önemli bir yere sahiptir.

Mali saydamlığı sağlamanın kriterleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (5018 sayılı Kanun, Madde:7, Özbaran, 2000: 39, IMF Manual On Fiscal Transparency, 2007:10,106)

- Yürütmenin maliye politikası konusundaki hedef ve tahminlerinin güvenilir bilgi içermesi,

- Kamu idarelerinin üstlendikleri yükümlülük ve faaliyetleri hakkında ayrıntılı bilgi ve verinin kamuoyu ile paylaşılması (bütçe ve mali raporların yayınlanması),
- Atanmış ve seçilmişler arasındaki bilgi akışının sağlanması,
- Rol ve sorumlulukların biliniyor olması,
- Bütçe süreçlerinin açık olması,
- Bilgiye erişilebilir olunması,
- Mali bilgilerin doğruluğunun güvence altına alınması.

## 2.2. Hesap Verebilirlik

Hesap verebilirlik; bir kamu görevlisinin veya kamu kurumunun faaliyetlerinden dolayı bir üst otoriteye cevap vermesi, açıklamada bulunması ve sorumlu olmasıdır (Güngören, 2017:2; Taytak & Bahtiyar, 2015:263; Demokaan, 2013:362; Taner, 2012:31; Eryılmaz & Biricikoğlu, 2011:21). Bir kişinin yaptıklarından dolayı bazı otoritelere cevap verme zorunluluğu kanuni bir mecburiyetten doğabileceği gibi paydaş taraflara bilgi vermeye yönelik bir hususu da gösterebilir (Kılınç, 2012:4).

Hesap verebilirliğin altında yatan temel fikrin asıl-vekil teorisi olduğu söylenebilir. Bu teoriye göre vekiller asıllar adına hareket etmekte ve faaliyetleri hakkında asıllara karşı cevap vermek durumundadırlar (Eryılmaz & Biricikoğlu, 2011:23). Temsili demokrasilerde, yapısal nedenlerle ve zorunlu olarak karşılaşılan iki sorundan ilki olan asil-vekil çelişkisi hesap verebilirlik kavramının, ikincisi olan asimetrik bilgi problemi ise mali saydamlık kavramının kurumsallaşması ile en aza indirilebilmektedir (Selim, 2010:1)

### 2.2.1. Hesap Verebilirlik Kavramının Özellikleri ve Çeşitleri

Şeffaflığın güvencesi olan (Taner, 2012:43) hesap verebilirlik kavramının üç özelliği söz konusudur (Demokaan, 2013:363, Eryılmaz & Biricikoğlu, 2011:22);

- Kamu görevlisinin ya da kamu idaresinin kendisi dışındaki bir otoriteye açıklamada bulunma zorunluluğu,
- Hesap verebilirlik kavramının muhatabı olan kişi ya da kurumun davranışının veya verdiği bilgilerin sorgulanabilme kanallarının varlığı,
- İyi performansın ödüllendirilmesi, kötü performansın ise cezalandırılması.

Kamu yöneticileri farklı türlerde hesap verebilirlikle karşı karşıya olup faaliyetleri nedeniyle çeşitli mercilere açıklama yapmak, bilgi vermek durumundadırlar. Hesap verebilirliğin sınıflandırılmasında “kime” ve “ne için” olmak üzere iki farklı soru ön plana çıkmaktadır. “Ne için” sorusu hesap verebilirliğin ana fikrini oluşturur ve idari, mali, program ve süreç bağlamında farklı hesap verme sorumluluğuna yol açmaktadır (Bovens, 2005:186). Romzek ve Dubnick (1987:230) hesap verebilirliğin türlerini; bürokratik, yasal, profesyonel ve siyasal olmak üzere dört farklı türde incelemiş,

Bovens (2005:187,188) ise örgütsel, politik, yasal, idari ve mesleki noktalardan hesap verebilirliğe değinmiştir.

### **2.2.2. Hesap Verebilirliğin Amaçları**

Aucoin ve Heintzman'a, (2000: 45) atıfla Kılınc (2012:5) demokrasinin sadece bir niteliği olmayıp olmazsa olmaz şartlarından birisi olan hesap verebilirliğin (Bovens (2005:192) üç amacından söz etmektedir. Bunlar;

- Kamu görevlilerinin kullandıkları yetkilerin kötüye kullanılmasını kontrol etmek,
- Kamu kaynaklarının hukuk kurallarına göre kullanılmasını sağlamak,
- Kamu yönetiminde sürekli öğrenme hedefini teşvik etmek.

### **2.3. Hesap Verme Sorumluluğu**

Hesap verebilir olmak sorumlu olmak demektir (Bovens, 2005:189). Bu sorumluluk hesap verme sorumluluğudur. Kamu mali yönetim sisteminin kilit kavramlarından (Üstün, Kılıç, & Kuluçlu, 2011:391) ve demokratik yönetimlerin temel özelliklerinden olan hesap verme sorumluluğu, kamu gücünü ve kamusal yetkileri kullananların kamuoyuna, parlamentoya ve yetkili diğer mercilere faaliyetleri hakkında açıklama yapma sorumluluğunu ifade eder (Taner, 2011:14). Kamu yönetiminin emanet yönetim olarak yorumlanması neticesinde gelişen hesap verme sorumluluğu, (Demokaan, 2013:372) üzerinde anlaşılmış amaçlar çerçevesinde belirlenmiş bir performansın ortaya konmasına yönelik sorumluluğun üstlenilmesine ve bunun izah edilmesi yükümlülüğüne dayanan bir bağıdır (Bağlı, 2011:61).

"Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır" (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, madde: 8). Bunlar hesap verme sorumluluğunun konusunu oluşturmaktadır (Kırılmaz & Atak, 2015:193).

Taner'e göre (2011:14,15); kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılması ile ilgili tüm süreçlerin mali yönetimde yer alan tüm paydaşlara açık olması, yani şeffaf bir ortamın mevcudiyeti, etkili ve verimli bir hesap verme sorumluluğunun temel aracı konumundadır. Şeffaflık, etkin hesap verme sorumluluğunun aracı olduğu gibi, hesap verme sorumluluğu da şeffaf bir yönetimin güvencesidir. Söz konusu iki kavram; demokratik bir yönetim için gerekli olduğu kadar kamu hizmetlerinin etkin olabilmesi için de önemli bir başvuru kaynağı durumundadır. Yükümlülük, açıklama yapma zorunluluğu, denetim ve şeffaflıkla yakın ilişkisi bulunan (Taner, 2012:32; Eryılmaz & Biricikoğlu, 2011:23) hesap verebilirlik sayesinde kamu yönetimine güven duyulması temin edilir. Hesap verebilirliğin sağlandığı etkin bir kamu yönetiminin güvencesi sağlam bir denetim sisteminin varlığıdır (Akyel & Köse 2010:23).



### 3. Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirlik Denetim İlişkisi

Mali saydamlık ve hesap verebilirlik, idarenin şeffaflığını sağlamak için açıklama yapma yükümlülüğü bağlamında kamu yöneticilerinin görevlerini ilgili ilke, kural ve standartlara göre ifa etmeleri doğrultusunda önemli sorumluluklar yüklemektedir (Demokaan, 2013:362). Bu sorumlulukların yerine getirilip getirilmediğinin tespitinde denetim mekanizmasının önemli fonksiyonu bulunmaktadır. Kamu mali yönetiminde denetim; kamu idaresine ve faaliyetlerine ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş kural, standart, ilke ve düzenlemelere uygunluğunun tespit edilmesi ve ilgili mercilere raporlanması amacıyla denetim birimlerince yapılan delil toplama ve değerlendirme sürecidir.

Saydamlık ve hesap verebilirliğin etkinliği yürütmenin faaliyetlerinin vatandaşlara raporlanmasını gerektirmektedir. Bu sürece şeffaflık kazandıran denetim makul güvence sağlayarak yasama ve yürütme arasındaki ilişkiye ve bu bağlamda demokrasinin gelişmesine katkı sunmaktadır.

Yürütmenin faaliyetlerini kontrol etmeye hizmet eden saydamlık ve hesap verebilirlik süreci, yürütme içinde de üstlerin astlarını kontrol etme arzusunu yerine getirmektedir. Böylece yürütmenin yasamanın isteklerine, yürütme içinde de alt kademedeki yer alanların amirlerinin isteklerine uygun hareket edip etmediklerinin denetlenmesi saydamlık ve hesap verebilirliğin ana amacı olmaktadır. Denetimlerin düzenli olarak yapılması kaynakların zamanında ve etkin olarak doğru alanlarda kullanıldığının bir göstergesi olarak hesap verebilirliği sağlamlaştırmaktadır (Demokaan, 2013:372).

Mali saydamlığın temeli raporlamanın etkili yapılmasına dayanır. Hedef ve amaçların baştan bilinmesi ve belirlenmesi, bunlara ilişkin uygulama ve sonuçların gözlemlenmesi ve karşılaştırılması etkili raporlamanın sağlanması için gereklidir. Bu bağlamda sistemin denetlenmesi için de etkili raporlama gereklidir.

### 4. Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasındaki Temel Araçlar

Kamu mali yönetiminde kullanılan ve mali saydamlık ile hesap verebilirliği sağlayan ve bu ilkelere işlerlik kazandıran temel araçları; stratejik plan, performans programı, bütçe, faaliyet raporu, genel faaliyet raporu, mahalli idareler genel faaliyet raporu, performans raporu, kesin hesap kanunu, genel uygunluk bildirim, muhasebe sistemi ve raporlama, mali istatistikler, iç kontrol ve Sayıştay raporları şeklinde sayabiliriz.(5018 sayılı Kanun, Madde:1, Kırılmaz & Atak, 2015:190).

Bu belgeler kamu kurumlarının amaç ve hedefleri ile bunların gerçekleşme seviyeleri hakkında sistematik bilgi verirler. Mali saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun gereği olan bu belgeler ayrıca, parlamentoya yeterli, düzgün ve doğru bilgiyi zamanında ve sistematik olarak verirler (Bağlı, 2011:77).

Kırılmaz ve Atak'a göre (2015:194) yeni kamu yönetimi anlayışında performansa dayalı hesap verme sorumluluğu ön plana çıkmaktadır. Buna göre hesap verebilirlik,

kamu kaynağının etkili, ekonomik ve verimli kullanımı üzerine kurulmuştur. Kalkınmayı sağlamak ve ülkenin gelişmişlik düzeyini artırmak için; uzun vadeli amaç ve hedefler tespit edilmekte, kaynaklar bunlar için kullanılmakta ve bu şekilde kaynak kullanımında yüksek verim alınmaya çalışılmaktadır. Belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak için kullanılan kaynaklardan yüksek verim alınmasına ilişkin sonuçlar ise etkin bir raporlama sistemi ile kamuoyuna iletilmektedir. Üretilen bilginin kamuoyuna iletilme süreci ise kendini planlama-programlama-raporlama şeklinde göstermektedir.

Kamu mali yönetimi sisteminde kendisine kamu kaynağı kullanma yetkisi verilen kamu görevlileri ve kamu idareleri yürüttükleri faaliyetlerin sonuçlarına yönelik kamuoyu ile bilgi paylaşmak zorundadırlar. Paylaşılan bu bilgilerin gerçekçi, anlaşılır, doğru, güvenilir, tutarlı ve ulaşılabilir olması gerekmektedir (Kırılmaz & Atak, 2015:195). Sayıştay raporları kamu idareleri tarafından üretilen bilgi ve çıktıların doğruluğunun ve güvenilirliğinin teminatı olmaktadır (Bağlı:2011:57).

Kamuda mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun sağlanmasına katkı sağlamak üzere denetim, yargılama, raporlama ve kamu idarelerine rehberlik yapma misyonuna (6085 sayılı Kanun, Madde:1, 34; Sayıştay Faaliyet Raporu, 2018:3) sahip olan Sayıştay; her yıl düzenlediği idare denetim raporları ve genel raporlar aracılığıyla, bütçe uygulama sonuçları ve performansları hakkında kamu idarelerinin kamuoyu ile paylaştıkları çıktı ve bilgilerin, doğru ve güvenilir olup olmadığını test eder ve yaptığı değerlendirmelerle birlikte nihai görüşünü TBMM ve kamuoyu ile paylaşır.

Sayıştay raporları kamu mali yönetimi sisteminin işleyişine ve geliştirilmesine pozitif yönde önemli katkılar sunmaktadır (Akyel, 2016:126). Bu raporlar, kamuoyu ile birlikte Parlamente'ye yürütmenin genel mali görünümünün ve yürütmenin faaliyetlerinin değerlendirilmesi konusunda bilgi sağlar ve bu bağlamda parlamentere denetime işlevsellik kazandırır (Köse, 2000:58,59). Ayrıca, yürütmenin hukuki düzenlemelere aykırılık teşkil eden karar, işlem ve eylemlerinin önlenmesi için yasa hazırlanmasına ve benzeri düzenlemelere gidilmesine dayanak oluşturduğu için Sayıştay raporları parlamentonun yasama işlevine de katkı sunar (Köse, 2000:60).

Bu bağlamda, Sayıştay tarafından gerçekleştirilen denetimler ve düzenlenen mali raporlar ile kamuoyuna kaliteli ya da kalitesiz bilgi aktarımı yapıp yapılmadığına ilişkin kamu idarelerinin performans yönetimi ve dolayısıyla hesap verebilirlik düzeyi değerlendirilir (Küçükaycan, 2019:407, 408).

## **5. Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasında Sayıştay Raporlarının Rolü ve Etkinlik Düzeyi**

Kamu idarelerinin Sayıştay tarafından denetlenmesi; kamu kaynaklarının hukuka ve belirlenen amaçlara göre etkili, ekonomik ve verimli kullanımının sağlanıp sağlanmadığı konusunda vatandaşlara ve kamuoyuna güvence verir. Hukuk devletinin vazgeçilmez bir parçası olan bu görev, bağımsız denetim organı olan Sayıştaylar tarafından yerine getirilir (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) Düzey 1-2-3, 2017: 11).

Hukukun üstünlüğünü ve demokrasiyi esas alarak ve bağımsız olarak yürütülen Sayıştay denetimi neticesinde düzenlenen Sayıştay raporları; kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında kamuoyuna güvenilir, doğru ve yeterli bilgi sunulmasının, kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesinin, mali saydamlık ile hesap verme sorumluluğunun yerleştirilmesinin güvencesi olmaktadır.

### 5.1. Sayıştay Denetimi

Sayıştay denetimi; kamu idarelerinin mali hesaplarının, işlem ve faaliyetlerinin ve iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesidir. Sayıştay; denetim faaliyetini her yıl hazırlanan denetim programına göre yürütür. “Denetim programı; kalkınma planları ve yıllık programlardaki öncelikler, kamuoyu ve denetlenen kamu idarelerinin beklentileri, faaliyetlerinin nitelik ve niceliği, bütçe büyüklükleri, denetlenme sıklığı, ihbar ve şikâyetler, geçmiş yıl denetim sonuçları dikkate alınarak ve risk değerlendirmesi yapılarak yürürlüğe konulur” (Sayıştay Faaliyet Raporu, 2018:44).

Bu bağlamda Sayıştay, mali yönetim sisteminin izleyicisi ve üst yönetici odaklı olarak mali sistemin işleyişinin güvencesidir. Buna ek olarak Sayıştay dış denetim fonksiyonu ile mali sistemin TBMM'nin bütçe hakkına uygun yürütülmesinin de teminatıdır (Ergen, 2016:110).

Sayıştay denetimi, mali denetim ile uygunluk denetiminden oluşan düzenlilik denetimi ve performans denetimi olmak üzere ikiye ayrılır (6085 sayılı Kanun, madde: 2, 36).

“Mali denetim; kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimdir” (6085 sayılı Kanun, Madde:2). Mali denetim, kamu kurumlarının mali işlemleri, hesap ve kayıtlarının doğruluğuna ve güvenilirliğine yönelik makul güvence sağlar ve mali işlemlerin kayda alınıp alınmadığını tespit eder.

Uygunluk denetimi; kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin mali nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimdir” (6085 sayılı Kanun, madde: 2).

“Performans denetimi; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesidir” (6085 sayılı Kanun, madde: 2, 36). Bu denetimin temel amacı, kamu idarelerinin kaynaklarını etkin, etkili ve ekonomik bir şekilde kullanıp kullanmadıkları hususunda TBMM'ye bağımsız bilgi sağlamak ve tavsiyelerde bulunmaktır. Performans denetiminin bir diğer amacı ise, etkinlik, etkililik ve ekonomikliğe ulaşmak için yapılan çalışmalarını geliştirmek ve denetlenen kamu idarelerine yardımcı olmaktır.

Yürütme organı tarafından hazırlanan ve bütçe uygulama sonuçlarını gösteren kesin hesaplar ile mali rapor ve tabloların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında

Sayıştay'ın vereceği güven bildirimi, anılan hesap, rapor ve tabloların TBMM ve ilgili merciiler tarafından değerlendirilmesinde önemli bir araçtır.

## 5.2. Sayıştay Denetiminin Amacı

Sayıştay denetimi belirli ilke, kural ve uluslararası standartlar çerçevesinde belirli amaçlara ulaşmayı amaçlamaktadır. Sayıştay'ın denetim amaçlarının, denetçiler, denetlenenler, diğer paydaşlar ve hatta kamuoyu tarafından bilinmesi denetimden beklenen etkiyi artıran ve denetim bulgularından sonuç almayı hızlandıran bir unsurdur.

Yasalarda belirlenen kapsam içinde, ilke, kural ve standartlara uygun şekilde ve idarenin faaliyetlerini engellemeye özen göstererek icra edilmesi gereken (Akyel, 2016:125-126) Sayıştay denetiminin amacı 6085 sayılı Kanun'un 34'üncü maddesinde açıklanmıştır. Söz konusu maddeye göre;

- İdare faaliyet sonuçları hakkında TBMM'ye ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunmak,
- Kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunmasını sağlamak,
- İdarelerin performansını değerlendirmek ve bu hususta kamuoyunu bilgilendirmek,
- Hesap verebilirliği ve mali saydamlığı yerleştirmek ve yaygınlaştırmak.

Sayıştay denetiminin amaçları arasında yer almaktadır.

Sıralanan bu amaçları gerçekleştirmek için kapsamı ve özellikleri birbirinden farklı birçok rapor Sayıştay tarafından üretilmekte ve mali sistemin düzgün işlemesine önemli katkılar sunulmaktadır.

## 5.3. Sayıştay Tarafından Üretilen Raporlar

Sayıştay'ın denetim görevi yanında bu görevin tamamlayıcısı olarak raporlama görevi de bulunmaktadır (Avcı, 2014: 388). Raporlama görevi neticesinde düzenlenen Sayıştay raporları; Sayıştay Başkanı tarafından TBMM ye sunulur veya denetlenen kurum ve kuruluşlara gönderilir (6085 sayılı Kanun, Madde:2). Ayrıca bu raporlar yayımlanarak kamuoyu ile paylaşılır. Parlamento'ya sunulan Sayıştay raporları mali sistemin daha şeffaf ve hesap verebilir olarak yürütülmesinin en önemli araçları arasında yer alır. Bir başka ifadeyle bu raporlar, mali yönetimde saydamlık ve hesap verme sorumluluğuna dayanan stratejik yönetim anlayışının geliştirilmesinde önemli bir araç olmaktadır.

Sayıştay raporları, kamu giderlerinde etkinliğin sağlanmasında ve TBMM'nin bütçe denetimini etkin olarak ifa etmesinde önemli bir fonksiyon icra etmektedir (Selen & Taytak, 2017:212). Sayıştay raporları üzerinden parlamento; kamu kaynağının elde

edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu kurumlarının yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşmektedir.

Sayıştay raporlarının amacı; kamu hesaplarının doğru olup olmadığı, kamu mali yönetim sistemi ve kontrollerin etkili bir şekilde işleyip işlemediği, kamu kaynaklarının etkili, verimli ve tutumlu olarak kullanılıp kullanılmadığı gibi konularda parlamento ve kamuoyunu bilgilendirmek ve değerlendirmelerde bulunmaktır (Kılınç, 2012:77)

İçeriği birbirinden farklı çok sayıda rapor Sayıştay tarafından üretilmekte ve kamuoyu ile paylaşılmaktadır (Akyel, 2016,126). Bu raporlar;

- Genel Uygunluk Bildirimi,
- Kamu İdaresi Denetim Raporu,
- Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu,
- Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu,
- Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu,
- Kamu İşletmeleri Denetim Raporu
- Kamu İşletmeleri Genel Raporu
- Kalkınma Ajansları Genel Denetim Raporu
- Siyasi Partiler Mali Denetim Raporu
- Yargılamaya Esas Rapor olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu raporlardan idare ve kamu işletmeleri denetim raporları, siyasi partiler mali denetim raporu ve yargılamaya esas rapor dışında kalan raporlara Sayıştay genel raporları denilmektedir. Genel denetim raporları; niteliği itibarıyla kamu idarelerinin tüm yönlerini bütüncül açıdan ele alan, yapısal meseleleri ve karşılaşılması muhtemel riskli alanları içeren kapsayıcı nitelikli çalışmalara dayanan raporlardır. Bu bağlamda Sayıştay her yıl altı adet genel rapor düzenleyerek TBMM'ye sunmakta ve bunları kamuoyu ile paylaşmaktadır.

## 6. Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasına Sayıştay'ın Katkı Verebilmesi İçin Gerekli Kriterler

Kamu mali yönetiminde mali saydamlık ve hesap verebilirliğin yerleşmesinde ve yaygınlaştırılmasında Sayıştay raporlarının etkin olabilmeleri için Sayıştayların aşağıda sıralanan kriterleri karşılıyor olmaları gerekmektedir;

- Sayıştay'ın bağımsızlık düzeyi,
- Sayıştay'ın denetim alanı ve kapasitesi,
- Sayıştay raporlarının artması ve çeşitlenmesi
- Denetim kapsamında idare üst yöneticilerinin sorumlu olması
- Paydaşlarla güçlü ve etkin iletişim
- Raporların TBMM'de görüşülme usulü
- Raporların kamuoyuna duyurulması

## 6.1. Sayıştay'ın Bağımsızlığı

Denetimin güvenilirliğinden ve objektifliğinden söz edildiğinde akla gelen ilk kavram bağımsızlıktır. Sayıştayların görevlerini gereği gibi ifa edebilmeleri için kurumsal, işlevsel ve mali bağımsızlığa sahip olmaları gerekir. Bütçe sonuçlarının düzgün ve doğru şekilde denetlenmesi ve değerlendirilmesi için Sayıştayların bağımsız olması önemlidir. Sayıştayların bağımsızlığına yönelik ilkeler Lima ve Meksika Bildirgeleri ile belirlenmiştir.

Lima Bildirgesine göre Sayıştaylar üç noktada bağımsız olmalıdırlar;

- Kurumsal bağımsızlık,
- İşlevsel bağımsızlık,
- Mali bağımsızlık.

Meksika Bildirgesinde (ISSAI 10) ise Sayıştayların bağımsızlık göstergesi olarak sekiz ilke belirlenmiştir (ISSAI Düzey 1-2-3, 2017:42-45);

- Bağımsızlık anayasalarda, kanun ve hukuk mevzuatında yer almalı,
- Sayıştay başkanı ve üyelerinin bağımsızlığı yasal teminata bağlanmalı,
- Görevin icra edilmesinde görev ve yetki genişliği ile tam takdir yetkisi bulunmalı,
- Bilgiye sınırsız şekilde erişilebilmeli,
- Denetim sonuçlarının raporlama hakkı ve yükümlülüğü bulunmalı,
- Raporların içeriğini ve zamanlamasını tespit etme, raporları yayınlama ve ilgili yerlere gönderme özgürlüğü olmalı,
- Denetim sonuçlarını etkin izleme mekanizmaları var olmalı,
- Mali, idari özerklik ile yeterli mali kaynağa sahip olmalı.

Türk Sayıştayının durumu yukarıdaki sekiz ilke bağlamında aşağıda incelenmiştir.

### 6.1.1. Sayıştay'ın Bağımsızlığının Anayasa, Yasa ve Hukuki Çerçeve de Yer Alması

Lima Bildirgesine göre (ISSAI Düzey 1-2-3, 2017:31,49) “yüksek denetim kurumları ancak denetlenen kurumdan bağımsız olmaları ve dış etkilere karşı korunmaları halinde görevlerini nesnel ve etkili bir şekilde yerine getirebilir”. Bunlar, “görevlerini yerine getirmede gerekli fonksiyonel ve kurumsal bağımsızlığa sahiptir”. Sayıştayların “kuruluşu ve gerekli düzeydeki bağımsızlığı Anayasada belirlenir ve bu hususa ilişkin detaylar mevzuatta düzenlenir”.

Türk Sayıştayını ile ilgili olarak bu hususlar 1982 Anayasası ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda yer almıştır. Anayasanın 160'uncu maddesinde; “Sayıştay'ın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir” denilmektedir. Anayasanın bu hükmü 6085 sayılı Kanunla yürürlüğe

konulmuş ve anılan Kanunun 3'üncü maddesinde Sayıştay'ın kendisine verilen inceleme, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini yaparken işlevsel ve kurumsal bağımsızlığı olan bir kurum olduğu vurgulanmıştır.

### **6.1.2. Sayıştay Başkan Ve Üyelerinin Bağımsızlığının Yasal Teminata Bağlanması**

“Sayıştay'ın bağımsızlığı, üyelerinin bağımsızlığı ile ayrılmaz biçimde bağlıdır. Üyelerin bağımsızlığı anayasa ile güvence altına alınır. Bilhassa görevden azledilmeye ilişkin prosedürler, anayasada belirlenmeli ve üyelerin bağımsızlığını zedelememelidir”. (ISSAI Düzey 1-2-3, 2017:32). Aynı şekilde denetçiler de mesleki kariyerleri boyunca, denetlenen idareler tarafından etki altına alınmamalı ve bunlara bağımlı olmamalıdır. Bu çerçevede Sayıştay başkanı ve üyelerinin teminatı, 6085 sayılı Kanunun 70'inci maddesinde, diğer meslek mensuplarının teminatı ise anılan Kanunun 71'inci maddesinde hükme bağlanmıştır.

### **6.1.3. Görev İfasında Yeterli Görev ve Yetki Genişliği ve Tam Takdir Yetkisinin Bulunması**

ISSAI 10 standardının 3'üncü ilkesi uyarınca (ISSAI Düzey 1-2-3, 2017:43) “Sayıştaylara; kamu parası, kaynağı veya mallarının yasal niteliğine bakılmaksızın bir alıcı veya lehdar tarafından kullanımının, devlet veya kamu kurumlarına ait gelirlerin tahsilâtının, devlet veya kamu kurumlarının hesaplarının yasallığı ve düzenliliğinin, mali yönetim ve raporlamanın kalitesinin, devlet veya kamu kurumlarının faaliyetlerinin ne ölçüde etkili, verimli ve ekonomik olduğunun denetlenme yetkisi verilmelidir”.

“Yasalara riayet ederken Sayıştaylar; denetim konularını seçmede, denetimlerini planlama, programlama, yürütme ve izlemede, kurumun idaresinde ve yaptırım uygulama yetkisine sahip olmaları halinde kararlarının uygulanmasında yasama veya yürütmenin yönlendirme veya müdahalesine kapalı olmalıdır”. 6085 sayılı Kanun, özellikle 3 ila 6'ncı maddeleri bu ilke gereğini karşılamakta ve görev ifasında Sayıştay'ın yetki genişliğine ve takdir hakkına işaret etmektedir.

### **6.1.4. Bilgiye Sınırsız Erişim**

Sayıştaylar ve denetçileri, “mali yönetime ilişkin tüm kayıt ve belgelere erişim hakkına ve gerekli gördüğü sözlü veya yazılı her türlü bilgiyi talep etme yetkisine sahiptir. Denetimin denetlenecek kurumda mı yoksa Sayıştay da mı yapılmasının daha uygun olacağına Sayıştay'ın kendisi karar verir. Bilginin temin edilmesi veya mali tablolar dâhil belgelerin ve kayıtların Sayıştay'a gönderilmesine ilişkin süre sınırları, kanunlarla veya (münferit hallerde) Sayıştay'ca belirlenir” (ISSAI Düzey 1-2-3, 2017:33).

Bu husus 6085 sayılı Kanunun 6'ncı maddesi ile güvence altına alınmıştır. Anılan maddeye göre Sayıştay, “kanunlarla yüklendiği görevlerin yerine getirilmesi sırasında kamu idareleri ve görevlileriyle doğrudan yazışmaya, gerekli gördüğü belge, defter ve kayıtları göndereceği mensupları aracılığıyla görmeye, mallar hariç dilediği yere

getirtmeye, sözlü bilgi almak üzere her derece ve sınıftan ilgili memurları çağdırmaya, kamu idarelerinden temsilci istemeye yetkilidir. Sayıştay denetimine giren işlemlerle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi, kamu idareleri ile bankalar dâhil diğere gerçek ve tüzel kişilerden isteyebilir”.

#### **6.1.5. Denetim Sonuçlarını Raporlama Hakkı ve Yükümlülüğünün Bulunması**

ISSAI 10 standardının 5’inci ilkesine göre Sayıştaylar, “denetim çalışmalarının sonuçlarını raporlama hususunda sınırlandırılmazlar. Denetim çalışmaları ile elde ettikleri sonuçları en az yılda bir kere raporlamaları kanunla gerekli kılınmalıdır” (ISSAI Düzey 1-2-3, 2017:44). Bu ilkeye uygun biçimde Türk Sayıştayı yıllık denetimini planlar, denetim programını hazırlar ve uygulayarak denetim sonuçlarını ve tavsiyelerini raporlamak suretiyle TBBM’ ye sunar ve ilgili kamu idaresine gönderir. Ayrıca bu raporları izlemeye alır (6085 sayılı Kanun, Madde: 37).

#### **6.1.6. Denetim Raporlarının İçeriğini ve Zamanlamasını Belirleme, Raporları Yayımlama ve Dağıtma Özgürlüğünün Olması**

ISSAI 10, ilke 6 ya göre Sayıştaylar “denetim raporlarının içeriğini belirlemede serbesttir. Gerektiğinde denetlenen kurumun görüşlerini de dikkate alarak tespitte bulunma ve öneri getirmede özgürdürler”. Ayrıca, Sayıştaylar; raporlarını ilgili mercie sunduktan sonra yayımlama ve dağıtma özgürlüğüne de sahiptir (ISSAI Düzey 1-2-3, 2017:44). Bu ilke içeriği 6085 sayılı Kanunda aynen yer almakta ve denetim raporlarının içeriği ve zamanlaması Sayıştay tarafından belirlenmektedir. Ayrıca “Sayıştay raporları, TBMM’ye sunulduğu ve ilgili kamu idarelerine verildiği tarihten itibaren onbeş gün içerisinde Sayıştay Başkanı veya görevlendireceği başkan yardımcısı tarafından, kanunların açıklanmasını yasakladığı durumlar hariç kamuoyuna duyurulur” (6085 sayılı Kanun, Madde: 44).

#### **6.1.7. Denetim Sonuçlarını Etkin İzleme Mekanizmalarının Var Olması**

ISSAI 10’un bu ilkesine göre Sayıştayların; düzeltici faaliyette bulunmaları için özgün önerilerin gözden geçirilmesi ve izlenmesi için usulüne uygun olarak raporlarını yasama organına, denetlenen kurumun yönetim kuruluna veya Meclisine sunmaları gerekir (ISSAI Düzey 1-2-3, 2017:44). Bu bağlamda Sayıştay tarafından üretilen raporlar TBMM’ye sunulmakta ve ayrıca denetlenen idareye de gönderilmektedir (6085 sayılı Kanun, Madde: 38-43)

#### **6.1.8. Mali ve İdari Özerklik İle Yeterli Mali Kaynağa Sahip Olunması**

Sayıştaylara “görevlerini yerine getirmeye imkân verecek mali imkânlar sağlanır. Yüksek Denetim Kurumları, kendilerine tahsis edilen kaynakları uygun gördüğü ayrı bir bütçe başlığı kapsamında kullanma hakkına sahiptir” (ISSAI Düzey 1-2-3, 2017:32).



Türk Sayıştay'ı, "genel bütçeye dâhildir. Sayıştay Başkanlığı, bütçesini doğrudan TBMM ye sunar. Sayıştay bütçesine ilişkin iş ve işlemleri Sayıştay Başkanı yürütür. Çeşitli kanunların Cumhurbaşkanı kararına lüzum gösterdiği işlerden Sayıştay hizmetleriyle ilgili olanlar, Sayıştay Genel Kurulunun idari işler niteliğindeki kararlarıyla yürütülür" (6085 sayılı Kanun, madde: 62).

Yukarıda yer alan açıklamalara göre, Meksika deklarasyonunda yer alan sekiz adet bağımsızlık ilkesinin tamamını Türk Sayıştay'ı hem pratikte hem de teoride taşımakta olduğu için bağımsız bir yüksek denetim kurumu olma özelliğine sahiptir. Çünkü bağımsızlık, Sayıştay'ın bir yüksek denetim ve yargı kurumu olarak varlığının ve tarafsız hizmet sunabilmesinin ön şartıdır. Bu nedenle 6085 sayılı Kanun bu temel değeri başta 3' üncü maddesi olmak üzere tüm maddeleri ile güvence altına almıştır.

**Tablo 1: Meksika Bildirgesi Bağlamında Sayıştay'ın Bağımsızlık Durumu**

Birinci ilke	Bağımsızlığı Anayasal ve yasal güvence altındadır
İkinci ilke	Üyelerinin bağımsızlığı Anayasal ve yasal teminat altındadır.
Üçüncü ilke	Denetim planlamasında ve icrasında tamamen bağımsızdır.
Dördüncü ilke Her türlü bilgiye erişim yasal hükme bağlanmıştır.	
Beşinci ilke	Denetim raporlarını TBMM' ye sunar ve kamuoyu ile paylaşır.
Altıncı ilke	Rapor içeriğini ve zamanlamasını kendisi planlar ve icra eder.
Yedinci ilke	Denetim bulgularını izleyen yıl raporlarında izler, TBMM ve kamuoyu ile paylaşır.
Sekizinci ilke	Kendi bütçesini hazırlar. Mali bağımsızlığı vardır.

## 6.2. Sayıştay'ın Denetim Alanı ve Kapasitesi

Son dönemde dünyada yaşanan gelişmeler, Sayıştay denetiminin nesnel tabanının genişletilmesi yönünde gerçekleşmiştir. Bu bağlamda ülkemizde de 6085 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle Sayıştay denetiminin alanı genişletilmiş ve anılan Kanunun 4'üncü maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; Sayıştay; "merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları, diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç), bu idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri, kamu idareleri tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, borç verilmesi, borç geri ödemeleri, yurt dışından alınan hibelerin kullanımı, hibe verilmesi, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususları; tüm kaynak aktarımları ve kullanımları ile Avrupa Birliği fonları dâhil yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımını, kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dâhil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini" denetlemekle görevli bir teşkilattir.

Ayrıca Sayıştay, 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 2'nci maddesi kapsamına giren kamu kurum, kuruluş ve ortaklıklarını bu Kanun ve diğer kanunlarda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde TBMM adına denetlemekle görevlendirilmiştir.

Kalkınma ajansları da Anayasa Mahkemesi'nin 2007 tarihli bir kararında<sup>2</sup> ve 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde<sup>3</sup> de açıkça belirtildiği üzere tüzel kişiliği haiz kurumlar olup, 6085 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin yer alan "diğer kamu idaresi" tanımı içerisine girmek suretiyle Sayıştay denetimi kapsamında yer almaktadır. Bu çerçevede, kalkınma ajansları da her yıl denetlenmekte ve hazırlanan raporlar TBMM'ye sunulmaktadır. Ajanslar nezdinde yapılan Sayıştay denetimleri her ajans özelinde yapılabildiği gibi, tüm ajanslardaki sorunlara yönelik "genel denetim" yaklaşımı ile de gerçekleştirilebilmektedir.

Sayıştay Faaliyet Raporuna (2020:30) göre denetim, yönetim, eğitim, teknik bilgi ve her türlü rehberlik alt yapısına sahip Sayıştay, denetim ve yargılama hizmetlerinin yerine getirilmesi ve Sayıştay Raporlarının hazırlanması ve yayınlanabilir hale getirilmesinde bir başkan, iki başkan yardımcısı, sekiz daire başkanı ve kırk altı üye ile birlikte sekizyüzotuz (830) denetçi görev ifa etmektedir.

Bu bilgilerden hareketle Sayıştay denetiminin ve raporlarının uygun, objektif, doğru ve zamanlı olduğu ve tüm bunların gerçekleştirilmesinde Sayıştay'ın kapasitesinin yeterli olduğu görülmektedir. Bu bağlamda da mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerinin sağlanmasına katkı verildiği anlaşılmaktadır.

### 6.3. Sayıştay Raporlarının Artması ve Çeşitlenmesi

5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ile kamu mali yönetim sisteminde yaşanan dönüşümle birlikte Sayıştay'ın rapor sayısında ve içerik zenginliğinde artış gözlenmiş ve ayrıca her konuda çok çeşitli raporlar düzenlenmeye başlanmıştır. Düzenlenen bu raporlar; ilgisine göre TBMM'ye sunulmakta ya da ilgili kamu idaresine gönderilmektedir. Ayrıca düzenlenen tüm raporlar Sayıştay internet sitesinde kamuoyu ile paylaşılmaktadır.

Yeni kamu mali yönetim sisteminde 6085 sayılı Kanun'un da yürürlüğe girmesiyle denetlenen kamu idareleri itibarıyla Sayıştay'ın düzenlediği rapor sayısında artış yaşanmıştır. Ancak Sayıştay tarafından düzenlenen raporların tamamı TBMM'ye sunulmamaktadır. 2012-2018 yıllarında düzenlenen raporların sadece 1889 tanesi TBMM'ye (Tablo 2) sunulmuştur.

<sup>2</sup> 30.11.2007 tarih ve 2006/61 Esas, 2007/91 Karar sayılı Anayasa Mahkemesi kararı

<sup>3</sup> 4 Sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

**Tablo 2: TBMM'ye Sunulan Sayıştay Raporları (2012-2108)**

Rapor Adı	Rapor Sayısı
Genel Uygunluk Bildirimi	7
Kamu İdaresi Denetim Raporu	1838
Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu	7
Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu	7
Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu	7
Kamu İşletmeleri Genel Raporu	7
Diğer Raporlar	16
<b>Toplam:</b>	<b>1889</b>

**Kaynak:** 2018 Yılı Sayıştay Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu

TBMM'ye sunulan bu raporların 1838 tanesi idare denetim raporu, 35 tanesi genel rapor, 16 tanesi de konu temalı rapordur. Sayıştay'ın yaptığı denetimler sonucu düzenlediği, fakat TBMM'ye sunmadığı, bir diğer ifadeyle ilgili idaresine gönderdiği raporların sayısı ise 1702 dir.

#### 6.4. Denetim Kapsamında İdare Üst Yöneticilerinin Sorumlu Olması

“Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve kanunlar ile Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler” (5018 sayılı Kanun, Madde:11). 5018 sayılı Kanunla birlikte kamu mali yönetiminde üst yöneticilerin de yönetim ve hesap verebilme sorumluluğuna tabi tutulması mali saydamlık ve hesap verebilirliğe katkı sağlayan temel noktalar arasında yer almaktadır.

#### 6.5. Sayıştay'ın Paydaşlarla İletişimi

Sayıştay'ın anayasa ve yasalarla öngörülen bağımsızlığı çok yüksek düzeyde inisiyatif ve özerklik sağlar. Sayıştay ile parlamento arasındaki ilişki, her ülkenin şartları ve gerekliliklerine uygun olarak anayasada düzenlenir (ISSAI Düzey 1-2-3, 2017:32). Türk Sayıştayının TBMM ve denetlenen kurum ve kuruluşlar ile güçlü bir iletişim içinde olduğu söylenebilir. Ayrıca bölgesel ve uluslararası denetim organizasyonları ve yüksek denetim kurumları ile olan iletişimi de üst düzeydedir. Bölgesel ve uluslararası yüksek denetim kurumları organizasyonlarına üyelikleri ve aktiviteleri bunun göstergesi olmaktadır.

## 6.6. Sayıştay Raporlarının TBMM’de Görüşülme Usulü ve Süreci

Sayıştaylar, halkın ödediği verginin halk yararına kullanımını sağlamak için parlamentolar adına dış denetim yapmak üzere kurulan yüksek denetim organlarıdır. Gerek ülkeler bazında, gerekse uluslararası kuruluşlar platformunda, Sayıştay denetimi ile parlamentoların denetim fonksiyonunun etkinliği arasında ilişki kurulmakta ve Sayıştay denetiminin; mali saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun güvencesi sayıldığı ifade edilmektedir.

Daha önceleri inceleme ve denetim sonuçlarını Hazine ve Maliye Bakanlığı’na vermekle yükümlü olan ve 1876 tarihli Kanuni Esasi ile anayasal konumuna kavuşan Sayıştay; bu tarihten günümüze kadar inceleme ve denetim sonuçları ile raporlarını TBMM’ye sunmaya başlamış ve sunmaya devam etmektedir (Işık ve Akbulut, 1995:13). Sayıştay raporlarının nitelik ve niceliği kadar TBMM’nin bu raporlara verdiği önem bütçe hakkının etkin kullanıldığının bir göstergesi olmaktadır. Böylece Sayıştay raporları, TBMM’nin yürütme organı üzerindeki etkin ve dolaylı denetim aracı olma özelliğini taşımaktadır (Işık & Akbulut, 1995:14).

Bu bağlamda genel uygunluk bildirimi ile birlikte kamu idarelerine ilişkin denetim raporları, (6085 sayılı Kanun, Madde:38), “dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu, mahallî idarelere ait olanlar hariç olmak üzere idare faaliyet raporları, genel faaliyet raporu ve mahallî idareler genel faaliyet raporu” (6085 sayılı Kanun, Madde:39) ve “mali istatistikleri değerlendirme raporu” (6085 sayılı Kanun, Madde:40) Sayıştay Başkanınca TBMM’ye sunulur. TBMM Başkanlığı, sunulan bu raporları TBMM Plan ve Bütçe Komisyonuna havale eder. Komisyon bu raporları merkezi yönetim yılı bütçe kanunu teklifi ve bir önceki yıl merkezi yönetim kesin hesap kanunu teklifi ile birlikte görüşerek düzenlenen bir rapor ekinde TBMM Başkanlığı kanalı ile görüşülmek üzere TBMM Genel Kuruluna sunar.

Bütçe komisyonunda yapılan bütçe kanunu teklifi ile kesin hesap kanunu teklifi görüşmelerinde Sayıştay raporları milletvekillerine yardımcı olmakta, görüşmeleri zenginleştirmekte ve dolayısıyla parlamentonun denetim fonksiyonunu etkin bir şekilde ifa etmesine katkı sağlamaktadır. Yapılan görüşmeler neticesinde TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından merkezi yönetim bütçe kanunu teklifi ve merkezi yönetim kesin hesap kanunu teklifi hakkında iki ayrı rapor düzenlenmekte ve Sayıştay raporları da kesin hesap raporuna eklenerek onay için TBMM Genel Kuruluna sunulmaktadır.

## 6.7. Sayıştay Raporlarının Kamuoyuna Duyurulması

Sayıştay raporlarının kamuoyu ile paylaşılması ve kamuoyunun bilgilendirilmesi yasal bir zorunluluktur. Bu nedenle Sayıştay raporları, TBMM’ye sunulduğu ve ilgili kamu idarelerine verildiği tarihten itibaren onbeş gün içerisinde Sayıştay Başkanı veya görevlendireceği başkan yardımcısı tarafından, kanunların açıklanmasını yasakladığı durumlar hariç Sayıştay Başkanlığı internet sitesinde yayınlanmak suretiyle kamuoyuna duyurulmaktadır.

Yukarıda verilen bilgiler Türkiye'nin yüksek denetim organı olan Sayıştay'ın yasama ve yürütmeden bağımsız olarak denetim yaptığını, raporlarını düzenlediğini, denetim sonuçlarını TBMM ve kamuoyu ile paylaştığını, denetim alanının oldukça geniş ve denetim kapasitesinin yeterli olduğunu ve raporlarının TBMM'de dikkate alındığını göstermektedir. Tüm bunlar Sayıştay raporlarının mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerinin sağlanmasında etkin olabilmeleri için gerekli olan kriterleri taşıdığına işaret etmektedir.

## 7. Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasında Sayıştay Raporlarının Rolü ve Etkinliğine Yönelik Anket Çalışması

Yüksek denetim ve yargılama organı olan Sayıştay tarafından düzenlenen raporlar kamu mali yönetiminde mali saydamlık ve hesap verebilirliğin yerleşmesine ve sağlanmasına katkı sunmakta mıdır?" sorusuna cevap aramak ve mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında Sayıştay raporlarının etkinlik düzeyini tespit etmek amacıyla yapılan literatür taraması ve 2012-2018 yılları arasında Sayıştay tarafından düzenlenen mali raporlar ve diğer raporların incelenmesi neticesinde tespit edilen hususlar Sayıştay üyelerine sorulmak suretiyle bir anket çalışması yapılmıştır.

Anket çalışması 54 Sayıştay üyesi arasında yapılmış, 28 üye kendilerine yöneltilen sorulara cevap vermiş ve bazı değerlendirmelerde bulunmuşlardır. Ankete katılan üyelere ilişkin bazı bilgiler aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Geçmiş Unvan Durumu		Eğitim Durumu		Yaş Durumu Aralığı	
Sayıştay Denetçisi	31	Lisans	45	47-52	12
Müfettiş	10	Yüksek Lisans	6	53-57	31
Genel Müdür Yrd. ve Üzeri	9	Doktora	3	58-62	7
Müsteşar Yrd. ve Üzeri	4	----	--	63...	4
<b>Toplam</b>	<b>54</b>	----	<b>54</b>	----	<b>54</b>

Ankete katılan üyeler, kendilerine yöneltilen sorulara; fikrim yok, kesinlikle katılıyorum, katılıyorum, kararsızım, katılmıyorum veya kesinlikle katılmıyorum cevaplarını vermişlerdir.

Anket çalışmasında, çalışmanın ana sorusu bağlamında üyelere Sayıştay denetimi ve raporlarının mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında etkili olup olmadığı hususunda çeşitli sorular sorulmuş ve görüşleri alınmıştır. Böylece anket soruları ile mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında aşağıda sıralanan hususlarla ilgili olarak Sayıştay üyelerinin görüşü öğrenilmek istenmiştir;

- Dış denetiminin önemi ve rolü,
- Sayıştay raporlarının rolü, katkısı ve etkinliği,

- Sayıştay raporlarının etkinliğini azaltan hususlar,
- Sayıştay raporlarının etkinliği artırmaya yönelik öneriler.

## 8. Çalışma Bulguları ve Politika Önerileri

Kamu mali yönetiminde kendisine kamu kaynağı kullanma yetkisi verilen kişiler ve kamu idareleri yürüttükleri işlemlerin sonuçlarına yönelik; gerçekçi, anlaşılır, tutarlı ve ulaşılabilir bilgileri kamuoyu ile paylaşmak zorundadır. Mali sistemin saydam olması için; hem sistemdeki aktörlerin yaptıklarının, hem de yapmaya niyetli oldukları hususların kamuoyu bilgisine sunulması gerekmektedir. Bu bilginin varlığı saydamlık açısından yeterli değildir. Ayrıca, bu bilginin kamuoyu tarafından etkin kullanılabilmesini sağlayacak biçimde düzenli, anlaşılabilir, tutarlı, doğru ve güvenilir olması gerekmektedir. Bunun teminatı ise Sayıştay raporlarıdır.

Sayıştay; her yıl düzenlediği raporlar aracılığıyla, bütçe uygulama sonuçları ve performansları hakkında idarelerin kamuoyu ile paylaştıkları çıktı ve bilgilerin, doğru ve güvenilir olup olmadığını test etmekte ve yaptığı değerlendirmelerle birlikte nihai görüşünü TBMM, ilgili idareler ve kamuoyu ile paylaşmaktadır.

Bu bağlamda çalışmada ulaşılan bulgular aşağıda sıralanmış, anket çalışmasına katılan üyelerin görüşüne ise oranlama şeklinde bulgunun yer aldığı satırın diğer sütunlarında yer verilmiştir. Üye görüşleri bulguyu destekleyip desteklemediğine göre olumlu, olumsuz ve diğer görüş şeklinde sınıflandırılmıştır. Olumlu görüş başlığı altında, “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” görüşlerine, olumsuz görüş başlığı altında “kesinlikle katılmıyorum” ve “katılmıyorum” görüşlerine ve diğer görüş başlığı altında ise “fikrim yok” ve “kararsızım” görüşlerine yer verilmiştir. Bazı bulgularda ise üye görüşü bulunmamaktadır.

### 8.1. Sayıştay Raporlarının Etkin Olduğuna İlişkin Bulgular

Sayıştay raporlarının saydamlık ve hesap verebilirliğe katkı sunduğuna ilişkin bulgular aşağıda sıralanmıştır.

Çalışma Bulguları	Olumlu Görüş %	Olumsuz Görüş %	Diğer Görüş %
• Mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanması için etkin dış denetim ve raporlama gereklidir	100	-	-
• Saydamlık ve hesap verebilirlik için kamu kurumlarınca üretilen bilginin düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir olması gerekmektedir.	100	-	-

Çalışma Bulguları	Olumlu Görüş %	Olumsuz Görüş %	Diğer Görüş %
• Düzenli denetimler kaynak kullanımının zamanında ve etkin biçimde doğru alanlara yönlendirildiğinin bir göstergesi olarak hesap verebilirliği güçlendirmektedir.	100	-	-
• Yeterince geniş denetim alanına sahip Sayıştay'ın denetimi etkin ve yeterli olup mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanması noktasında gerekli kriterleri taşımaktadır.	85	3	12
• Mali saydamlık ve hesap verebilirliğin temeli etkili raporlamaya dayanır.	96	-	4
• Mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ile raporlama faaliyeti arasındaki doğrudan bir ilişki vardır.	92	-	8
• Sayıştay raporlarının caydırıcı özelliği kaynakların etkin kullanımına katkı sunmaktadır.	-	-	-
• Mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında Sayıştay raporlarının önemli derecede katkısı vardır.	100	-	-
• Sayıştay raporları bütçe uygulama sonuçları ile faaliyet raporlarında yer alan bilgilerin doğruluğunun ve gerçekliğinin güvencesi olma özelliğine sahiptir.	78	7	15
• Sayıştay raporları mali tabloların güvenilirlik ve doğruluğunu teyit edebilmektedir.	-	-	-
• Kamu idarelerinin genellikle tamamına ilişkin mali verileri ve işlemleri Sayıştay tarafından incelenmekte ve değerlendirmeler TBMM, ilgili merciler ve kamuoyu ile paylaşılmaktadır.	53	47	-
• Sayıştay raporları, kamuoyu ile birlikte Parlamento'ya, yürütmenin genel mali görünümünün ve yürütmenin faaliyetlerinin değerlendirilmesi konusunda bilgi sağlamaktadır.	100	-	-
• Sayıştay raporları, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak idarelerin yönetim ve hesap verme sorumluluklarının Parlamento'da görüşülmesine katkı vermektedir.	85	3	12

<b>Çalışma Bulguları</b>	<b>Olumlu Görüş %</b>	<b>Olumsuz Görüş %</b>	<b>Diğer Görüş %</b>
• Sayıştay raporları, yasama organının bütçe üzerindeki denetimini etkin bir şekilde yerine getirmesine yardımcı olmaktadır.	71	7	22
• Sayıştay raporları kamu idarelerinde hukuka ve mevzuata uygun olmayan problemler alanları ortaya çıkarabilmektedir	82	14	4
• Yürütme organının bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin hazırladığı kesin hesaplar ile mali rapor ve tabloların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında Sayıştay'ın vereceği güven bildirim, anılan hesap, rapor ve tabloların TBMM ve ilgili merciler tarafından değerlendirilmesinde önemli bir araçtır.	78	7	15
• Sayıştay raporlarının etkinliğinin, raporların parlamentoda görüşülme usulü ile bir ilişkisi vardır.	-	-	-
• Sayıştay raporlarındaki tespitler idarelerce tam anlamıyla yerine getirilmemektedir.	50	10	40
• Kamu idarelerinin problemler alanları Sayıştay raporlarına konu edilmekte ve TBMM'nin dikkatine sunulmaktadır. Ancak, gerekli mevzuat düzenlemeleri yapılamamaktadır	61	10	29
• Raporlarda yer alan bulgular yıllar itibarıyla izlenmeye çalışılmaktadır. Ancak, yeterli değildir	75	10	15
• Sayıştay raporları TBMM'de yeterince incelenip değerlendirilememekte ve problemleri çözecek yasal faaliyetler yapılamamaktadır.	53	21	26

Çalışma bulguları, Sayıştay denetiminin ve özellikle raporlarının kamu mali yönetiminde mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında en önemli araçlardan birisi olduğunu, kamu idarelerince üretilen bilginin ve düzenlenen mali tabloların doğru, dürüst ve güvenilir olmasına katkı sunduğunu, kaynakların etkin kullanımı için caydırıcı etkiye sahip olduğunu göstermektedir. Ancak, bazı tespitler Sayıştay raporlarının etkinliğini azaltan hususların varlığına dikkat çekmektedir.



## 8.2. Sayıştay Raporlarının Etkinlik Düzeyini Azaltan Hususlara İlişkin Bulgular

Kamu mali yönetiminin temel taşlarından olan mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerinin yerleşmesinde ve sağlanmasında olumlu katkıları olan Sayıştay raporlarının etkinliğini azaltan bulgulara aşağıda değinilmiştir.

Çalışma Bulguları	Olumlu Görüş %	Olumsuz Görüş %	Diğer Görüş %
• Sayıştay raporlarının ve bulgu sayısının fazlalığı raporların etkinliğini azaltmaktadır.	46	35	19
• Sayıştay raporlarının TBMM de görüşülme usulü rapor etkinliğini azaltmaktadır.	85	-	15
• Mahalli idare raporlarının ilgili mahalli idare meclisinde görüşülmesi Sayıştay raporlarının etkinliğini azaltmaktadır.	67	25	8
• Sayıştay rapor bulgularının izlenmesinde yaşanan sorunlar etkinliği azaltmaktadır.	78	10	12

Çalışma bulguları Sayıştay dış denetiminin ve raporlarının etkinliğini azaltan bazı önemli hususların varlığına dikkat çekmektedir. Sayıştay raporlarının sayıca fazla olması ve TBMM 'nde görüşülme usulü rapor içeriği tespitlere milletvekillerinin gereken önemi ve dikkati vermelerinin önünde engel olmaktadır. Bu bağlamda vekiller raporları gereği kadar inceleyememektedirler. Bu da rapor tespitlerinin dikkatlerden kaçmasına neden olmaktadır. Benzer sorun mahalli idare raporlarının görüşülmesinde de yaşanmaktadır. Mahalli idarenin üst yöneticisi, yönetimindeki idarenin eksikliklerini gösteren Sayıştay raporlarını kendi Meclisleri gündemine almamakta ya da meclis üyelerini bu konuda bilgilendirmemektedir.

Yukarıda bahsedilen her iki durumda da rapor tespitlerinin ortadan kaldırılması için gereken düzenlemelerin yapılması yönünde çalışmalar yapılamamakta ve aynı tespitler izleyen yıllar raporlarında da tespit olarak tekrar edilmektedir. Bu da raporların etkinliğini azaltmaktadır.

Her yıl denetlenen kamu kurumları hakkında düzenlenen Sayıştay raporlarını görüşen, bu raporlara son şeklinin verilmesinde önemli katkısı olan Sayıştay üyelerinin bu süreçteki gözlem, izlenim ve görüşlerinden de hareketle önemli bazı öneriler geliştirilmiştir.

## 8.3. Çalışma Önerileri

Mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında Sayıştay raporlarının etkinliğini artıracak bazı politika önerileri aşağıda sıralanmıştır:

### **8.3.1. Rapor Sayısının ve Bulguların Fazlalığı**

Sayıştay raporlarının sayısındaki artış ve rapor bulgu sayısının fazlalığı raporların ve rapor tespitlerinin TBMM üyelerinin dikkatinden kaçmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla TBMM'nin çok sayıda rapor ve bulgu sayısı ile ilgilenmeye zaman ayırması zor olmaktadır. Bu da raporların etkililiğine olumsuz olarak yansımaktadır.

Bu nedenle az sayıda ama kapsamlı ve genel hususlara matuf raporların TBMM'ye sunulması sonuç alma açısından daha etkili olacaktır. Aynı tespitlerin her yıl raporla birlikte Meclise sunulması da bulgunun etkisini azaltmaktadır. Dolayısıyla tekrar eden denetim bulgularının takip edilen hususlar başlığı altında Meclisin dikkatine sunulması daha yararlı olacaktır.

#### **Öneri:**

- Az sayıda ama kapsamlı ve genel hususlara matuf raporlar TBMM'ye sunulmalı, her yıl tekrar eden bulgular takip edilen hususlar başlığı altında Meclise sunulmalıdır.

### **8.3.2. Raporların İzlenmesinde Yaşanılan Sorunlar**

Planlı ve programlı denetim faaliyetleri sonucunda hazırlanan Sayıştay raporlarının gereğinin yerine getirilmesi ve raporda yer alan tespitlerden sonuç alınması mali sistemin hukuka uygun yürütülmesinde ve geliştirilmesinde büyük önem taşımaktadır.

Bu bağlamda Sayıştay raporlarının parlamento tarafından üst düzeyde izlenmesinin, denetlenen kurum ve kuruluşların kaynak kullanımına ve bütçe hakkına uygun şekilde yönetilmelerine katkı sağlayacağı açıktır.

#### **Öneri:**

- Rapor bulgularının izleyen yıllarda da devam edip etmediğinin tespiti için gereken mekanizma kurulmalı ve bulguların tekrarının önüne geçilmelidir.
- Sayıştay raporlarında yer alan tespitleri dikkate almayıp izleyen yıllarda da aynı uygulamaya devam eden idarelerin hukuki müeyyideye tabi tutulması için gerekli yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

### **8.3.3. Raporların TBMM'de Görüşülme Yöntemi**

5018 sayılı Kanun ile 6085 sayılı Kanun'da Sayıştay raporlarının TBMM'ye sunulacağı hükme bağlanmış, ancak hangi komisyonlarda görüşüleceğine dair bir düzenleme yer almamıştır. TBMM Başkanlığı ilgisi nedeniyle Kamu İktisadi Teşebbüs raporlarını KİT Komisyonuna, diğer raporları ise Plan ve Bütçe Komisyonuna havale etmekte ve bu raporlar anılan komisyonlarda görüşülmektedir. Bu nedenle KİT raporları hariç Sayıştay raporları TBMM'de açık bir şekilde sadece Sayıştay Raporlarını

görüşen özel bir komisyon tarafından görüşülmemekte ve Sayıştay doğrudan bir komisyon ile iletişim kuramamaktadır.

Sayıştay raporlarının mevcut haliyle TBMM’de görüşülme usulü bunların etkinliğini ve sonuç alabilirliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Raporların TBMM’de hak ettiği şekilde görüşülüp değerlendirilmesi şüphesiz bütçe hakkının daha etkin kullanımına katkı sağlayacaktır.

**Öneri:**

- Milletvekillerinin incelemesine imkân verebilmek için Sayıştay raporlarının TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu dışında ayrı bir komisyonda görüşülebilmesi için, Önder & Meydanlı’nın da (2019:147) belirttiği gibi TBMM İç Tüzüğünde ya da ilgili mevzuatta gerekli değişiklik yapılmalıdır.

**8.3.4. Sayıştay Tarafından TBMM’nin Bilgilendirilmesi**

6085 sayılı Kanununun 21’inci maddesine göre Sayıştay Başkanı, Sayıştay’ın faaliyetleri ile ilgili olarak yılda en az iki defa TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunu ve gerektiğinde diğer ilgili komisyonları bilgilendirmek durumundadır. Sayıştay Başkanının Meclisi bilgilendirmesi Sayıştay-TBMM ilişkilerinde ve iletişimde sağlıklı ve etkin bir yapının varlığına işaret etmektedir. Ancak, bu durum gerekli bilgilendirmenin süreklilik arz etmesi halinde söz konusudur. Bilgilendirme sürecinde kesiklik bu ilişkiyi ve iletişimi zayıflatmakta ve Sayıştay raporlarının etkisini de olumsuz etkilemektedir.

**Öneri:**

- TBMM ile Sayıştay arasındaki koordinasyonu sağlayacak ve ilişkileri canlı tutacak bir mekanizma kurulmalıdır.

**8.3.5. Mahalli İdarelere Ait Sayıştay Raporlarının Görüşülme Yöntemi**

6085 sayılı Kanun uyarınca Sayıştay tarafından denetlenen mahalli idareler hakkında düzenlenen mali raporlar ilgili mahalli idare meclisine gönderilmekte ve bu meclislerde görüşülüp değerlendirilmektedir. Ancak, bu raporlar mahalli idare üst yöneticileri tarafından ya meclis gündemine getirilmemekte ya da meclislerde gereği gibi görüşülüp değerlendirilmemektedir. Bu durum ise mahalli idarelerdeki mali yönetimin mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri bağlamında yürütülmesine ve kaynak kullanımının etkili, ekonomik ve verimli kullanımına olumsuz etki yapmaktadır.

**Öneri:**

- Mahalli idarelerde Sayıştay raporlarının daha etkin olabilmesi için rapor bulgularını yerine getirmemenin yasal müeyyidesi oluşturulmalıdır.

### **8.3.6. İdarelerin Uygulamaya Devam Ettiği Konuların Yasal Dayanağa Kavuşturulması**

Hukuki müeyyidesi olmasına rağmen yıllar itibarıyla Sayıştay raporlarında yer aldığı halde idareler tarafından ısrarla uygulanmasına devam edilen tespit konularında ilgili mevzuat hükümlerinin uygulamaya paralel hale getirilmesi için gerekli yasal değişikliklerin yapılması idarelerin ihtiyaçlarına cevap verecek ve uygulamada karşılaşılan sorunların azalmasına katkı sağlayacaktır.

#### **Öneri:**

- Sayıştay raporlarına konu olduğu halde uygulanmasına devam edilen hususlar yasal dayanağa kavuşturulmalı ve böylece mevzuata aykırılık ortadan kaldırılmalıdır.

## **9. Sonuç ve Değerlendirme**

Kamu malî yönetimi kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzerine inşa edilmiştir. Mali saydamlık kamu idarelerinin faaliyetlerinin ve faaliyet sonuçlarının gözlemlenebilir ve kamuoyuna açık olmasıdır. Hesap verebilirlik ise kamu idarelerinin görev ve yetkileri ile bu görev ve yetkilerinin hukuka uygun kullanılıp kullanılmadığının hesabını yetkili mercilere ve kamuoyuna vermeleridir. Mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanabilmesi için kamu idarelerinin ürettiği bilginin doğru, düzgün, tutarlı ve güvenilir olması gerekir. Bunun için de sağlam bir raporlama mekanizmasının varlığı gereklidir. Yetkili merciler ve kamuoyu açısından sağlam, doğru ve güvenilir bilginin güvencesi ve teminatı Sayıştay raporlarıdır. Bu nedenle mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında Sayıştay raporlarının rolü önemlidir.

Kamu kaynaklarının hukuka uygun olarak elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin bilginin zamanında kamuoyuna ulaştırılması denetimle yakından ilişkilidir. Kamu idarelerinin şeffaflığı sağlamak için faaliyetlerine ilişkin açıklamada bulunma sorumluluğu ve bu faaliyetlerinin hukuka uygun yapılmasına ilişkin sorumluluğu hesap verebilirliğin gereğidir. Bu sorumluluğun yerine getirilip getirilmediğinin tespitinde denetim mekanizmasının önemli fonksiyonu bulunmaktadır. Yönetimin hesap verme sorumluluğu ancak yönetimin faaliyetlerinin ve performansının bağımsız mercilerce değerlendirilmesi ve sonuçlar hakkında halkın ve Parlatentonun bilgilendirilmesi ile sağlanabilir. Dolayısıyla Sayıştay denetimi hesap verme sorumluluğunun tesis edilmesinde anahtar konuma sahiptir.

Stratejik plan, performans programı, bütçe, faaliyet raporu, genel faaliyet raporu, mahalli idareler genel faaliyet raporu, performans raporu, kesin hesap kanunu, mali istatistikler ve Sayıştay raporları mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında temel araçlar arasında yer almaktadır. Sayıştay raporları, caydırıcı özelliği yanında kamu idarelerinin faaliyetleri ve faaliyet sonuçları hakkında kamuoyuna güvenilir, sağlam, doğru, düzgün ve yeterli bilgi sunarak kamu idarelerinin performansını değerlendirmekte ve mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasına katkı sunmaktadır.

Sayıştay'ın raporlama fonksiyonu bağlamında düzenlenen Sayıştay raporları TBMM'ye ve ilgili kamu idaresine sunulmakta, ayrıca yayımlanmak suretiyle kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Raporların temel amacı, kamu hesaplarının doğruluğu, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi, kullanılması, sistemin işleyişi gibi konularda değerlendirmeler yaparak TBMM'yi, ilgili idareyi ve kamuoyunu bilgilendirmektir. Bu bağlamda düzenlenen raporlar kamuoyu ile paylaşılmaktadır.

Sayıştay raporlarının mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında etkin olabilmesi için bazı kriterlerin yerine getirilmiş olması gerekir. Sayıştay raporlarının etkinlik düzeyinin bağlı olduğu bu kriterler; Sayıştay'ın bağımsızlık düzeyi, Sayıştay'ın denetim alanı ve kapasitesi, Sayıştay raporlarının artması ve çeşitlenmesi, denetim kapsamında idare üst yöneticilerinin sorumlu olması, paydaşlarla güçlü ve etkin iletişim, raporların TBMM'de görüşülme usulü ve raporların kamuoyuna duyurulması kriteridir.

Bu çalışmada Sayıştay'ın Lima ve Meksika Deklarasyonunda belirtilen bağımsızlık kriterlerini taşıdığı görülmüştür. Buna göre Sayıştay'ın bağımsızlığı Anayasal ve yasal güvence altındadır. Sayıştay üyelerinin bağımsızlığı Anayasa ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda yasal teminat altına alınmıştır. Denetim planlamasında ve icrasında tamamen bağımsız olan Sayıştay her türlü bilgiye yasal olarak erişim hakkına sahiptir. Sayıştay düzenlediği denetim raporlarını TBMM'ye sunmakta ve ilgili idareye göndermektedir. Ayrıca raporlar kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Sayıştay raporların içeriğini ve zamanlamasını kendisi planlamakta ve icra etmektedir. Denetim bulgularını takip eden yıl raporlarında izlemekte, TBMM ve kamuoyu ile paylaşmaktadır. Ayrıca, Sayıştay kendi bütçesini hazırlamak suretiyle mali bağımsızlık kriterini de karşılamaktadır.

Denetim alanı geniş olan ve kapasitesi yeterli bulunan Sayıştay çok çeşitli raporlar düzenlemekte ve bu raporların gereğinin yerine getirilmesi için TBMM ve ilgili kurum ve kuruluşlar gibi paydaşlarla iletişimini güçlü tutmaktadır. Ayrıca, üyeliği ve aktiviteleri ile bölgesel ve uluslararası denetim organizasyonları ve yüksek denetim kurumlarına ile olan iletişimi de üst düzeydedir. Raporların TBMM'de görüşülmesi ve kamuoyunun bilgisine sunulması da etki derecesini artırmaktadır.


Ancak, mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında olumlu katkıları olan Sayıştay raporlarının etkinliğini azaltan bazı hususlar söz konusudur. Bunlar; Sayıştay raporlarının TBMM'de mevcut görüşülme yöntemi, Sayıştay'ın TBMM'yi bilgilendirme sunumlarının azlığı, rapor ve bulgu sayılarının fazlalığı ve yerel yönetim raporlarının TBMM yerine kendi meclislerinde görüşülmesi gibi hususlardır.

Sonuç olarak çalışma bulguları, anılan eksikliklere rağmen Sayıştay raporlarının kamu mali yönetim sisteminin hukuka uygun işlemesinde ve mali saydamlık ile hesap verebilirliğin sağlanmasında çok önemli role sahip olduğunu göstermektedir. Bu bağlamda çalışma önerilerinin de raporların etkinlik derecesini artıracığı düşünülmektedir.

**Etik Kurul Onayı:** Etik kurul belgesi gerektiren bir çalışma değildir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Yazar Katkıları:**

**Mehmet Aksoy**  - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 100.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

## Kaynakça

- Akyel, R. (2016). "Sayıştay Raporlarının Kamu Mali Yönetimine Katkısı", *Amme İdaresi Dergisi*, 49 (Mart), 119–145.
- Akyel, R. & Köse, H. Ö. (2010). "Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği", *Türk İdare Dergisi*, 466, 9–24.
- Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun, No: 6216.
- Aucoin, P. & Heintzman, R. (2000). *The Dialectics of Accountability for Performance in Public Management Reform*. B.G. Peters ve D.J. Savoie.(Ed.). *Governance in the Twenty-First Century- Revitalizing the Public Service*, McGill-Queen's University Press, Canada, 244–280.
- Avcı, A. M. (2014). "Ofis Tipi Sayıştay Örnekleri Işığında Türk Sayıştayının Değerlendirilmesi", *29.Türkiye Maliye Sempozyumu*, 16-20 Mayıs, 2014, Antalya.
- Bağlı, M. S. (2010). "Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirlik Açısından TBMM'nin Kesin Hesap Denetimi: Türkiye'de Parlamento- Sayıştay İlişkisi", Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Bağlı, M. S. (2010). "TBMM'nin Bütçe Sonuçlarını Denetleme Süreci", *Yasama Dergisi*, 16, 103-143.
- Bağlı, M. S. (2011). "Parlamento-Bütçe İlişkilerinde Stratejik Plan ve Faaliyet Raporlarının Önemi", *Yasama Dergisi*, 17 (17), 39–80.
- Bovens, M. (2005). *Public Accountability*, E.Ferlie, L.E. Lynne Jr,C.Pollitt (Ed). The Oxford Handbooks of Public Management, Oxford University Press, Newyork, 182-208.
- Demokaan, D. (2013). "Hesap Verebilirlikte Denetimin Yeni Rolü", *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17 (2), 361–378.
- Denetim Raporlama Rehberi, (2014), Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, (2016), Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Dikmen, S. & Çiçek, H.G. (2018). "Etkin Bir Hesap Verebilirlik Mekanizması Olarak Yasama Organının Bütçe Gözetim İşlevi", *Maliye Dergisi*, 174, 270–298.
- Düzenlilik Denetim Rehberi (2014), Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

- Ergen, Z. (2016). "Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Muhasebe-i Umumiye Kanunundan 5018 sayılı Kanuna Bütçe ve Harcama Usullerinde Dönüşüm", *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8 (1), 93–115.
- Eryılmaz, B. & Biricikoğlu, H. (2011). "Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik ve Etik", *İş Ahlakı Dergisi*, 4 (7), 19–45.
- Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu (2018), Sayıştay Başkanlığı, Ankara. Faaliyet Raporu (2018), Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Faaliyet Raporu (2020), Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Genel Uygunluk Bildirimi (2018), Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Güngören, F. (2017). "Uluslararası İlkeler Kapsamında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasında Kullanılan Araçlar", Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Hukuk Muhakemeleri Kanunu, No: 6100
- Işık, H. & Akbulut, E. (1995). "Sayıştay ve Parlamento İlişkileri", *Sayıştay Dergisi*, 17, 13–17.
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, No:5018
- Kılınç, İ. (2012). "Türk Kamu Mali Yönetim Sisteminde Hesap Verme Sorumluluğu ve Sayıştay Denetimi, Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Kırılmaz, M. & Atak, F. (2015). "Kamu Mali Yönetiminde Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Araçları: Faaliyet Raporları", *Ombudsman Akademik Dergisi*, Temmuz-Aralık 3, 189–217.
- Köse, Ö. (2000). "Parlamentar Sistemde Sayıştay'ın Yeri ve İşlevleri", *Sayıştay Dergisi*, 39, 32–66.
- Küçükaycan, D. (2019). "Kamu Mali Yönetiminde Hesap verme Mekanizması Olarak Performans Esaslı Bütçe Sistemi Unsurları", *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15, 387–411.
- Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu (2018), Sayıştay Başkanlığı, Ankara. Mali İstatistik Yönetmeliği.
- Manual On Fiscal Transparency, (2007), IMF, <https://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/101907m.pdf>
- Önder, M. & Meydanlı, M.A. (2019). "TBMM nin Denetim Aracı Olarak Sayıştayın Rolü: 6085 sayılı Sayıştay Kanunu Sonrası Değişiklikler ve Etkisi", *Amme İdaresi Dergisi*, 52 (3), 123–154.
- Önen, M. & Özmen, B (2011). "Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk", *Sayıştay Dergisi*, 81, 91–110.
- Özbaran, M.H. (2000), "Kamu Kesiminde Hesap Verme Sorumluluğu Uygulamalarının Modernizasyonu", *Sayıştay Dergisi*, 39, 114–126.
- Romzek, B. S. & Dubnick, M. J. (1987). "Accountability in the Public Sector: Lessons From the Challenger Tragedy", *Public Administration Review*, 47, 227–238.

Sayıştay Denetim Yönetmeliği Sayıştay Kanunu, No: 6085.

Selen, U. & Taytak, M. (2017). "Türkiye'de Bütçenin Yasama Organı Tarafından Denetimi ve Sayıştay'ın Konumu", *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19 (1), 193–223.

Siyasi Partiler Mali Denetim Rehberi (2015), Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

Taner, A. (2011). "Kamuda Hesap Verme Sorumluluğunun Aracı Olarak Performans Esaslı Bütçeleme", *Sayıştay Dergisi*, 83, 3–30.

Taner, A. (2012). "Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma Arayışları ve Hesap Verme Sorumluluğuna Etkileri", *Sayıştay Dergisi*, 85, 27–49.

Taytak, M. & Bahtiyar, E. (2015). "Hesap Verme Sorumluluğu Çerçevesinde Türk Sayıştay'ı nın Rolü", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20 (4), 261–284.

Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) Düzey 1-2-3,4 (2017), Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

Üstün, Ü. S., Hepaksaz, E, Kılıç, R. & Kuluçlu, E. (2011)." Kamu Mali Yönetimi ve Sayıştay Hesap Yargısında Mali Sorumluluk", *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16 (2), 379–397.





## Türkiye’de Vergi Afları Üzerine Yazılmış Olan Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Analizi

Ercan Yelman<sup>1</sup> 

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

### MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 18.07.2021

Düzeltilme : 05.01.2022

Kabul : 29.01.2022

Yayın : 29.06.2022

iThenticate benzerlik oranı: %9

### JEL Kodu:

H20, H29

### Anahtar Kelimeler:

Vergi Af, Mali Af,  
Vergi Barışı, Tez,  
Bibliyometrik Analiz

### Ö Z

Türkiye’de vergi aflarına ilişkin birçok düzenleme bulunmakla birlikte, tartışma konusu olan ve aynı zamanda bu tartışma ve düzenlemelerle sürekli gündemde olan bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda vergi aflarına ilişkin birçok bilimsel eserin de ortaya çıkması kaçınılmaz olmuştur. Bu çalışmanın amacı vergi afları üzerine yazılan lisansüstü tezlerin bibliyometrik açıdan analizini yapmaktır. Araştırmacının hedefi; vergi afları konusunda ileride tez, makale, kitap ya da bildiri vb. gibi bilimsel çalışma yapmayı düşünen araştırmacıların faydalanabileceği bir kaynak sağlamaktır.

Çalışmanın amacı doğrultusunda Ulusal Tez Merkezi veri tabanları kullanılarak bulgular elde edilmiş ve bu bulguların bibliyometrik açıdan analizleri yapılmıştır. Yapılan araştırma kapsamında elde edilen sonuçlara göre; 51 adet lisansüstü teze ulaşılmıştır. Bu tezlerin 3 tanesi doktora tezi ve 48 tanesi ise yüksek lisans tezinden oluştuğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca çalışma sonuçları incelendiğinde vergi afları üzerine yazılan ilk tez, 1990 yılında yazılmışken zaman içerisinde bu konuya ilginin giderek arttığı görülmektedir. Özellikle 2019 yılında rekor denilecek düzeyde tez yazılmıştır. Öte yandan çalışmanın diğer sonuçları incelendiğinde ise yazılan tezlerin büyük çoğunluğunun türkçe yazıldığı, çalışma kapsamında kullanılan araştırma yöntemlerinin çoğunun nicel analiz yöntemleri olduğu, konun farklı anabilim dalları ve bilim dallarına konu olduğu sonuçlarına varılmıştır. Diğer taraftan yapılan çalışma sonucunda elde edilen diğer sonuçlara bakıldığında vergi afları konusunda çalışmak isteyen bilim insanlarına daha farklı açılardan konuyu değerlendirme noktasında önemli veriler sunmaktadır.

**Citation:** Yelman, E. (2022). “Türkiye’de Vergi Afları Üzerine Yazılmış Olan Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Analizi”, *International Journal of Public Finance*, 7(1), 211-238.

<https://doi.org/10.30927/ijpf.972884>

<sup>1</sup> Lecturer, Düzce University, Vocational School of Akçakoca, Department of Law, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7077-375X>, [ercanyelman@duzce.edu.tr](mailto:ercanyelman@duzce.edu.tr)

## Bibliometric Analysis of Graduate Thesis Writed on Tax Amnesties in Turkey

### ARTICLE INFO

Submitted : 18.07.2021  
Revised : 05.01.2022  
Accepted : 29.01.2022  
Available : 29.06.2022

iThenticate similarity score: 9%

### JEL Codes:

H20, H29

### Keywords:

Tax Amnesty, Fiscal Amnesty, Tax Peace, Theses, Bibliometric Analysis

### ABSTRACT

There are many regulations regarding tax amnesty in Turkey, however, the issue of tax amnesty, which is a very important element of discussion on tax amnesty, is constantly on the agenda. In this context, it has been inevitable that many scientific published on this subject. The aim of this study is to analyze the postgraduate thesis on tax amnesties in terms of bibliometrics. The aim of this research is; to provide a resource that will facilitate the study of researchers who are considering doing scientific studies such as theses, articles, books, papers etc. on tax amnesty in future. The data were obtained using the National Thesis Center databases and then bibliometric analyzes of these data were made, within the scope of this research. According to the results obtained within the scope of this research, 3 of which are doctoral theses and 48 of which are master's thesis, 53 postgraduate theses were reached. In addition, when the results of the study are examined, it is understood that the first thesis written on tax amnesties was written in 1990, while the interest in this subject increased gradually over time. Especially in 2019, the postgraduate thesis has been written at a level that could be called a record on this subject. On the other hand, when the findings related to the study were examined, it was concluded that the majority of the theses were written in Turkish, that quantitative analysis methods were preferred in most of the research methods used within the scope of the study, and that the subject was the subject of different departments and disciplines. However, it is thought that the results of this research provide important data in terms of providing a broad perspective to researchers who want to work on tax amnesty.

## 1. Giriş

Devletin, kamusal ihtiyaçları karşılaması, iktisadi ve sosyal amaçları gerçekleştirebilmesi için en önemli gelir kaynağı kuşkusuz vergilerdir. Ancak bu fonksiyonların yerine getirilebilmesi için vergilerin zamanında ve eksiksiz toplanması önem arz etmektedir. Bu bağlamda devlet, hem vergi uyumunu arttırmak hem de aynı zamanda kayıt dışı ekonomiyi azaltmak amacıyla farklı yollara başvurabilmektedir. Başvurulan yollardan biri de sürekli gündemde ve tartışma konusu olan vergi af kanunlarıdır. Vergi affı genel olarak; kamu idaresinin politik sebeplerden ötürü kamu alacağından kısmen ya da tamamen vazgeçerek vergi borcunun ortadan kalkması ya silinmesidir (Erginay, 2003: 40; Aktaran; Doğan & Besen, 2008:24). Vergi afları, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde oldukça yaygın olarak başvurulan yollardan biridir. Ancak Türkiye’de daha yaygın bir politika aracı olmakla birlikte cumhuriyetin kurulmasından günümüze dek 38 adet mali ve vergi af kanununa başvurulmuştur. Bu denli popüler hale gelen söz konusu uygulamalar, vergi aflarına ilişkin bilim insanlarının ilgisinin

artmasına neden olmakla birlikte birçok bilimsel eserinde ortaya çıkmasını da beraberinde getirmiştir.

Bir ülkenin kalkınmasında ve refah düzeyinin artmasında önemli faktörlerden biri de kuşku yok ki eğitim faaliyetleridir. Bu kapsamda gelişim ve ilerlemenin önemli lokomotiflerinden biri de lisansüstü eğitimidir. Genel olarak lisansüstü eğitim, yüksek lisans ve doktora şeklinde iki temel grupta sınıflandırılmaktadır. Fakat tıpta uzmanlık ve sanatta yeterlilik eğitimleri de lisansüstü eğitim kapsamında kabul edilmektedir. Bilim insanlarının kendilerini geliştirmek ve öğrencilerin kariyerleri açısından bir uzmanlaşma sağlamak adına lisansüstü eğitim oldukça önemli bir yere sahiptir (Bozan, 2012:181).

Türk Dil Kurumu lisansüstü eğitimini kısaca; “lisans eğitimi bittikten sonra yapılan yükseköğretim” şeklinde ifade etmektedir (TDK Güncel Sözlük, 2021). Daha geniş bir ifade ile lisansüstü eğitim; dört yıllık lisans eğitiminden sonra üniversitelerde, bireyi lisansüstü derecelere taşıyan ve bireye araştırma ve geliştirmeler yaparak literatüre ve bilgiye katkıda bulunan veya bulanacak, toplumun ve ülkenin ihtiyaç duyduğu öğretim elemanı ve bilim insanı yetiştirmek amacıyla yapılan faaliyetlerin tamamı şeklinde ifade edilebilmektedir (Varış, 1972:52). Üniversitelerde verilen lisansüstü eğitimin temel amacı, ülkenin ve toplumun gerek duyduğu araştırmacı, bilim insanı ve diğer tüm meslek dalları için gerekli olan kalifiye ve yetişmiş insan gücünün yetiştirilmesini sağlamaktır (Bozan, 2012:182). Bu çerçevede toplumun ihtiyaç duyduğu bireylerin kalifiye ve yetişmiş insan gücünün yetiştirilmesi açısından ülkemizde gerek vakıf gerekse devlet tarafından toplamda 70 vakıf 130 tane devlet üniversitesi bulunmaktadır. Kurulan bu üniversiteler bünyesinde gerekli olan bilim insanını ve yetmiş insan gücünü karşılamak için farklı anabilim dallarında yüzlerce yüksek lisans, sanatta yeterlilik ve tıpta uzmanlık programları bulunmaktadır (Türlerine Göre Üniversite Sayısı; <https://istatistik.yok.gov.tr/>, 2021). Böylece bu denli üniversite, anabilim dalı ve bilim dalı göz önünde bulundurulduğunda çalışmamız, vergi afları üzerine çalışmak isteyen araştırmacı ve bilim insanlarına yol göstermek noktasında önemli bir çalışma olduğu düşünülmektedir.

Çalışmanın konusu, Türkiye’de vergi afları üzerine yazılmış olan lisansüstü tezlerin bibliyometrik analizi olarak belirlenmiştir. Araştırmanın amacı, vergi afları üzerine yazılan lisansüstü tezlerin bibliyometrik açıdan analizini yapmaktır. Bu amaç doğrultusunda Ulusal Tez Merkezi veri tabanları kullanılarak bulgular elde edilmiş ve bu bulguların bibliyometrik açıdan analizleri yapılmıştır. Bibliyometri en genel haliyle; araştırma yapmak isteyen bilim insanlarının yapılan araştırma alanlarını incelemek ya da araştırma sonucunda elde edilen sonuçları farklı açılardan değerlendirmeyi sağlayan modern bir araştırma yöntemidir (Grant vd. 2000). Araştırmanın hedefi; vergi afları konusunda ileride tez, makale, kitap ya da bildiri vb. gibi bilimsel çalışma yapmayı düşünen araştırmacıların faydalanabileceği bir kaynak teşkil etmesini sağlamaktır. Çalışma, bu yönü ile literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Yapılan araştırma kapsamında elde edilen sonuçlara göre; 51 adet lisansüstü teze ulaşılmış ve bu tezlerin 3 tanesi doktora tezi ve 48 tanesi ise yüksek lisans tezinden oluştuğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca Ulusal Tez Merkezi veri tabanlarına bakıldığında vergi aflarına ilişkin 8 adet tezin hala devam ettiği ve bitmediği belirlenmiştir. Ancak titizlikle yaptığımız bu çalışma kapsamında buna rağmen gözden kaçırılmış tezler

olabilir. Öte yandan çalışma sonuçları incelendiğinde vergi afları üzerine yazılan ilk tez, 1990 yılında yazılmışken zaman içerisinde bu konuya ilginin giderek arttığı görülmektedir. Özellikle 2019 yılındaki veriler incelendiğinde rekor denilecek düzeyde tez yazılmıştır. Bununla birlikte çalışmanın diğer sonuçları incelendiğinde ise yazılan tezlerin büyük çoğunluğunun Türkçe yazıldığı, çalışma kapsamında kullanılan araştırma yöntemlerinin çoğunun nicel analiz yöntemleri olduğu, konun farklı anabilim dalları ve bilim dallarına konu olduğu sonuçlarına varılmıştır. Ayrıca çalışma kapsamında elde edilen diğer sonuçlara bakıldığında bu sonuçlar, vergi afları üzerine çalışmak isteyen bilim insanlarına daha farklı ve geniş bir bakış açısı sunmaktadır.

Çalışma, dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde vergi aflarının kavramsal çerçevesine yer verildikten sonra ikinci kısımda ise araştırmanın yönteminden bahsedilmiş ve bibliyometri kavramı açıklanmıştır. Daha sonra konu kapsamında daha önce hazırlanan benzer çalışmalara ilişkin literatür özeti verilmiştir. Son kısımda ise araştırma kapsamında Ulusal Tez Merkezi veri tabanlarından elde edilen bulguların çeşitli değişkenlere tabi tutularak analizleri yapılmıştır.

## 2. Vergi Affına İlişkin Kavramsal Çerçeve

Af kavramı, insanlık tarihi kadar eski olmasının yansira bireylerin hayatını siyasi, ekonomik ve sosyal açıdan birçok noktada etkileyen geniş bir kavramdır. Bu nedenle tarih boyunca en çok tartışılan ve sürekli olarak gündemi meşgul eden bir kavram olmuştur (Sözüer, 2001: 219). Af kavramına ilişkin birçok tanımlama yapılmaktadır. Türk Dili Kurumu af kavramını “bir suçu, bir kusuru veya bir hatayı bağışlama” şeklinde ifade etmektedir. Başka bir ifade ile kanunlara aykırı davranan bir kişinin kamu gücünün kullanılarak verilen cezaların “adalet” ve “genel fayda” düşüncesi çerçevesinde vazgeçilmesidir (Kuzu, 2001: 254). Af, geniş bir kavram olduğu için toplumsal, siyasal ve ekonomik hayatı birçok yönden etkilemesi nedeniyle farklı hukuk dallarında da tanımlanmakla birlikte sürekli gündeme gelmektedir. Bu bağlamda sürekli gündeme gelen ve tartışılan kavramlardan biri de vergi affı kavramı olmuştur.

Vergi affı kavramına ilişkin Vergi Usul Kanunu’nda net bir tanımlama yapılmadığından literatürde bu kavram üzerine birçok tanımlama yapılmıştır (Edizdoğan & Gümüş, 2013:102). Vergi affı genel olarak, devletin çeşitli nedenlerden dolayı alacağından kısmen ya da tamamen vazgeçilmesi şeklinde ifade edilebilir (Tuğay, 2019:533). Literatür incelendiğinde vergi affına ilişkin tanımlamaları, dar ve geniş olarak ayırmak mümkündür.

Dar anlamda vergi affı, vergi kanunlarına aykırı davranan mükelleflere uygulanmış olan hukuki ve idari yatırımların kaldırılması olarak tanımlanmaktadır (Çetin, 2007:173). Başka bir ifade ile kamu idaresinin çıkarmış olduğu bir kanun ile vergi ve diğer kamu alacaklarından kısmen ya da tamamen vazgeçilmesidir (Öz & Buyrukoğlu 2011, 90). Vergi affına ilişkin daha geniş bir tanımlama yapacak olursak; kanunen kendisine vergi borcu düşen gerçek ya da tüzel kişinin, kanunda bertilen yükümlülüklerini yerine getirmemesi nedeniyle ortaya çıkan vergi borcunun, devlet tarafından çıkarılan bir kanunla ortadan kaldırılmasıdır. Başka bir deyişle vergi affı,

devletin kamu gücünü kullanarak vergi alacağından kısmen ya da tamamen vazgeçmesidir (Kargı, 2011: 3).

Literatür incelendiğinde vergi affı kavramı ile mali af kavramı zaman zaman aynı anlamlarda kullanılsa da aslında bir birinden farklı kavramlardır. Mali af, çok daha geniş bir manayı ifade etmekle birlikte vergi affını içerisinde barındıran bir kavramdır. Yani mali af kavramının kapsamı, vergi borcu kapsamına giren alacakların yanı sıra aynı zamanda diğer birçok kamu alacağını ve bu alacaklara ilişkin kesilen cezaları da kapsamaktadır (Taşkın, 2010, 39). Bu nedenle çıkarılan af kanunlarına bakıldığında bir kısmı mali af, bir kısmı ise vergi affı niteliğindedir.

Af kavramı, farklı hukuk dallarını ilgilendiren bir kavram olmasının yanı sıra aynı zamanda her bir hukuk dalında farklı düzenlenmiş ve farklı tanımlanabilmektedir. Bu nedenle vergi af kanunları ceza hukuku ve anayasa hukukunda belirtilen af uygulamalarından daha farklı koşullar ve özellikler taşımaktadır (Keskin ve Master Özcan; 2021:140). Dolayısıyla vergi aflarını diğer af kanunlarından ayıran bir takım özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bu özellikleri genel olarak; kanunlarla düzenlenmesi, gönüllülük esasına dayanması, geçi süre niteliğinde olması, geçmiş yürütülen kanunların olmasının yanı sıra etkilerinin geçmiş olaylar üzerinden değerlendirilmesi, daha çok siyasi ya da ekonomik krizler ve bunalımlar neticesinde başvurulması şeklinde ifade edebiliriz (Yelman, 2017:70).

Türkiye Cumhuriyeti kurulduğundan 2021 yılına kadar geçen yaklaşık 98 yıllık zaman dilimi içerisinde 38 tane vergi ve mali af kanunu çıkarılmıştır (Göde, 2021:829; Hiçyorulmaz & Akdoğan, 2021: 892). Af kanunlarına bakıldığında, çeşitli isimlerle çıkarılmasına rağmen af ibaresinin çok az kullanıldığı görülmektedir (Dönmez,1990:11). Bu nedenle af kanunları çoğu zaman gündemi meşgul etmekle kalmamış aynı zamanda çok tartışılan bir konu olmuştur.

**Tablo 1. Türkiye’nin Cumhuriyet Tarihi Boyunca Çıkarılmış Olan Vergi Af Kanunları**

Sıra No	Kanunlarının Çıkarıldığı Tarih	Çıkarılmış Olan Af Kanunu
1	17.05.1924	İlk Vergi Affı
2	05.08.1928	Elviyel Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
3	15.03.1934	4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa
4	04.07.1934	2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa
5	29.06.1938	3568 sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa
6	13.06.1946	Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa
7	21.01.1947	5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa
8	26.10.1960	113 sayılı Af Yasası
9	28.12.1961	281 sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa
10	23.02.1963	218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
11	13.06.1963	252 sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Yasa
12	05.09.1963	325 sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa

13	16.07.1965	691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa
14	03.08.1966	780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
15	28.02.1970	1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
16	15.05.1974	1803 sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
17	20.03.1981	2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa
18	02.03.1982	2431 sayılı Yasaya Ek
19	22.02.1983	2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Yasa
20	04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
21	03.12.1988	3505 sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
22	28.12.1988	3512 sayılı Yasa
23	15.12.1990	3689 sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
24	21.02.1992	3787 sayılı Yasa
25	05.09.1997	400 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
26	22.07.1998	4369 sayılı Yasa
27	06.02.2001	414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
28	07.03.2002	4746 sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)
29	27.02.2003	4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu
30	22.11.2008	5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)
31	25.02.2011	6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
32	29.05.2013	6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)
33	10.09.2014	6552 sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
34	19.08.2016	6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
35	27.05.2017	7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
36	18.05.2018	7143 sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
37	17.11.2020	7256 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
38	09.06.2021	7326 Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

**Kaynak:** Göde, 2021: 829; Hiçyorulmaz & Akdoğan, 2021: 892; Çetinkaya Bilgin, 2021: 212-213; 09.06.2021 tarih ve 31506 sayılı Resmi Gazete.

Af kanunlarının yoğun çıkarıldığı dönemlere bakıldığında beraberinde birçok çalışmanın da oluşmasında kaynak olmuştur. Özellikle son beş yıla bakıldığında neredeyse her yıl bir af kanunu çıkarılmıştır. Bu nedenle vergi affı üzerinde yazılan çalışmaların çeşitlilik gösterdiği ve arttığı söylenebilir.

Elbette her ne suretle olursa olsun devlet tarafından çıkarılan af kanunlarının altında yatan birçok gerekçe bulunmaktadır. Ancak vergi ve mali af kanunlarının genel olarak ekonomik, siyasi nedenlerin yanı sıra sosyal, mali, teknik, idari ve psikolojik gerekçelerden meydana geldiği ifade edilmektedir (Taytak & Akyüzdalkıran, 2019:116). Fakat vergi aflarına başvurulmasında temel nedenlerden biri, vergi afları devlete en hızlı açıdan gelir sağlama aracı olmasıdır. İkincisi ise, vergi afları ile beraber vergi tabanı genişletilerek vergi uyumunu arttırmaktır. Üçüncüsü ise, birçok yatırım, ödemeler dengesi ve finansal sistem içerisinde yer alan unsurlar ya da ekonomi içerisinde yer alan diğer önemli noktalarda vergi affının daha pratik ve kolaylaştırıcı araç olarak kabul edilmesidir (Baer & Borgne, 2008: 6).

Vergi aflarının mükellefler üzerinde çeşitli etkileri bulunmaktadır. Literatür incelendiğinde vergi aflarının bu etkilerine ilişkin temel de iki farklı görüş olduğu görülmektedir. Bir kısım bilim insanları vergi aflarının olumlu yanlarının olduğunu ifade ederken bir kısmı ise olumsuz yanlarının daha ağır bastığını ifade etmektedirler. Fakat vergi aflarının devlete bir takım maliyetleri olmasına rağmen, devletin kendisine ve yurttaşlarına çeşitli faydalar sağlayacağı düşüncesi ile af kanunları çıkarılıp uygulanmaktadır (Ayrangöl & Yelman; 2017: 288). Vergi aflarına olumlu bakan kişiler genel olarak affı kısa vadede devlete gelir sağlamanın yanı sıra aynı zamanda hataya düşen mükellefler için geçmişe bir sünger çekerek yeniden temiz bir sayfa açabilmesi noktasında önemli olduğu vurgulanmıştır. Af kanunlarına olumsuz bakanlara ise söz konusu uygulamanın vergi adaletini bozduğunu, kayıt dışı ekonomiye neden olduğu ve vergi uyumuna zarar verdiği noktasında af kanunlarını eleştirmektedirler. Bu nedenle af kanunları üzerine net bir ortak nokta bulunamadığı için sürekli tartışılan bir konu olmuştur. Öyle ki sürekli olarak af kanunlarına başvurulması bir uygulama olmaktan öte adeta bir kurum haline dönüşmesine neden olmuştur (Keskin & Mastar Özcan, 2021: 142). Böylece tartışılan bu kavram, bilim insanlarının da ilgisini çekmesinin yanı sıra aynı zamanda üzerine yazılan birçok çalışmaya da konu olması noktasında önem arz etmektedir.

### 3. Araştırma Yöntemi

Araştırmamız kapsamında elde edilen verilerin değerlendirilmesi için bibliyometrik analiz metodu kullanılmıştır. Bibliyometrik analiz sosyal bilimlerde çok fazla tercih edilen bir nicel analiz yöntemidir. Genel olarak bibliyometri; yayınların fiziksel niteliklerini niceliksel olarak inceleyen ve bir takım belge ve dokümanlara genel anlamda bir bakış açısı sunan çalışma alanı şeklinde ifade edilebilir (Broadus, 1987). Başka bir deyişle bilgiyi farklı açılardan analiz eden ve sınıflandıran bir yöntemdir (Ellegaard & Wallin, 2015: 1809). Bu nedenle bibliyometri, yapılan çalışmaların ve yayınların hem olgunlaşması hem de gelişmesi noktasında önemli bir metot olmakla birlikte sosyal bilimlerde farklı ve birçok bilimsel çalışmada kullanılmaktadır (Al, 2012:1; Durmuş & Kaya, 2018: 133).

Bibliyometrik analiz çalışmaları son dönemlerde oldukça yaygın olmasına rağmen aslında bu çalışma yöntemine ilişkin ilk veriler 1927 yılına dayanmaktadır. Bu bağlamda hazırlanan ilk çalışma çerçevesinde Journal of the American Chemical Society dergisinde yayımlanan bilimsel eserlerin bibliyometrik olarak çeşitli açılardan analizleri yapılmıştır (Yalçın, 2010: 207). Fakat literatür incelendiğinde bibliyometri terimini ilk defa 1969 yılında kullanan Alan Pritchard olmuştur (Pritchard, 1969: 348-349). Bibliyometrik analiz birçok ülkede farklı konularda kullanılmaktadır. Türkiye’de ise bu yöntem ile yazılan ilk çalışma 1970 yılında Ahmet Kemal Özinönü tarafından yapılmış olan “Growth in Turkish Positive Basic Sciences” isimli eserdir (Al, 2008: 9). Bu metotla yazılan birçok çalışma olmakla birlikte bibliyometrik yöntemle yazılan çalışmaların temel amacı; bilimsel açıdan yayın yapmak isteyen bilim insanlarının hangi konularda daha fazla eğilim gösterdikleri ya da yayına çıkmadan önce ne tür bir bilimsel çalışma yapılması gerektiği noktasında karar verilmesinde yardımcı olmaktır. Ayrıca bu tür yapılan çalışmaların sonuçları ile birlikte alana ve konuya daha farklı bir açıdan bakmak ve farklı bir perspektif değerlendirmek amaçlanmaktadır (Jacobs, 2001: 348-349).

Çalışmamız kapsamında yer alan veriler, Ulusal Tez Merkezi veri tabanlarından “vergi affı”, “mali af”, “yapılandırma kanunu” ve “vergi barışı” anahtar kelimeleri taratılarak elde edilmiştir. Bu bağlamda elde edilen bulguların analizleri, Microsoft Excel programı kullanılarak yapılmıştır. Ayrıca çalışmamızda yazılan lisansüstü tezlerin; türü, yıllara göre, yazılan üniversitelerin türü, üniversite bazında, enstitü, anabilim dalı, bilim dalı, erişim durumu, yazar ve danışmanların cinsiyeti, danışmanların unvanları, dili, sayfa aralığı, sayfa ortalaması ve sayfalarına ilişkin en fazla ve en az olarak sayfa sayısı, başlık ve özetlerde yer alan sözcüklerin sayısı ve ortalaması, uygulama türü, anahtar kelimelerinin sayısı ve anahtar kelimelerde en sık kullanılan kelimelerin analizi gibi farklı sınıflandırmalara tabi tutulmuştur. Öte yandan araştırma sadece vergi afları üzerine yazılan lisansüstü tezlerin alınmasının sebebi, lisansüstü tezlerin tek bir kaynak olan Ulusal Tez Merkezi’nde toplanması nedeniyle ulaşılacak bilgi kaynağının doğru bir şekilde aktarılması ve daha kolay bir yöntem olmasıdır.

#### 4. Literatür Özeti

Türkiye’de literatür incelendiğinde bibliyometrik analiz kullanılarak farklı alanlarda birçok araştırma yapıldığı görülmektedir. Bu nedenle bu metotla birçok farklı alanda ya da konuda çalışmak mümkündür. Ayrıca Türkiye’de yapılan bibliyometrik analiz çalışmaları incelendiğinde genel olarak tez, makale üzerinden çeşitli analizlere tabi tutulmaktadır. Tezlerde ise anabilim dalı, bilim dalı, konu gibi değişkenler üzerinden analizler yapılmıştır. Yapılan bu araştırma kapsamında Türkiye’de belirli bir konu üzerine daha önce yazılan tezlere ilişkin bibliyometrik analiz çalışmalarının literatür özeti aşağıda Tablo 2’de verilmiştir.



**Tablo 2. Türkiye’de Bibliyometrik Analiz Kullanılarak Yapılan Bazı Bilimsel Çalışmalar**

Çalışmayı Yapan Yazar/ Yazarlar	Çalışmanın Yapıldığı Yıl	Çalışmanın Konusu	Çalışma Kapsamında İncelenen Çalışmanın Türü	Çalışmanın Kapsamı	
Kayaoğlu	2009	İstanbul Üniversitesi Bilgi ve Belge Yönetimi Bölümü’nde Araştırma Eğilimleri 1967-2008: Lisansüstü Tezlerinin İçerik Analizi	Lisansüstü Tezler	Yüksek Lisans	45
				Doktora	13
Armutlu & Sağlam Arı	2010	Yönetim Modalarının Yüksek Lisans Ve Doktora Tezlerine Yansımaları: Bibliyometrik Bir Analiz	Lisansüstü Tezler	Yüksek Lisans	469
				Doktora	51
Al & Doğan	2012	Hacettepe Üniversitesi Bilgi ve Belge Yönetimi Bölümü Tezlerinin Atıf Analizi	Lisansüstü Tezler	Yüksek Lisans	121
				Doktora	36
Benligiray	2012	Araştırmacıların Bankacılık Alanına Bilimsel Katkıları: Bankacılık Konusunda Yapılan Lisansüstü Tezlere İlişkin Bir Araştırma	Lisansüstü Tezler	Yüksek Lisans	1483
				Doktora	287
Yıldırım Becerikli	2013	Türkiye’de Sağlık İletişimi Üzerine Yazılan Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Analizi: Eleştirel Bir Bakış	Lisansüstü Tezler	Yüksek Lisans	8
				Doktora	8
Alkan	2014	Türkiye’de Muhasebe Alanında Yapılan Lisansüstü Tez Çalışmaları Üzerine Bir Araştırma (1984-2012)	Lisansüstü Tezler	Yüksek Lisans	998
				Doktora	212
Coşkun vd;	2014	Türkiye’de Özel Eğitim Alanında Yapılmış Lisansüstü Tezlerin Çeşitli Değişkenler Açısından İncelenmesi (2008-2013)	Lisansüstü Tezler	Yüksek Lisans	61
				Doktora	11
Pekdemir vd;	2015	Yönetim Ve Organizasyon Alanında Bir Bilim Dalında 2004-2015 Yılları Arasında Yönetilmiş Lisansüstü Tezlerin İncelenmesi	Lisansüstü Tezler	Yüksek Lisans	59
				Doktora	43
Akın & Onat	2016	Modern Maliyet Yönetimi Teknikleri Ve 2000-2014 Döneminde Bu Teknikleri Ele Alan Lisansüstü Tezlere Dair Bir Değerlendirme	Lisansüstü Tezler	Yüksek Lisans	144
				Doktora	43
Tekin	2016	Türkiye’deki Lisansüstü Turizm Tezlerinde Odaklanılan Konular: 1984-2015	Lisansüstü Tezler	Yüksek Lisans	1103
				Doktora	267
Beşel	2017	Türkiye’de Maliye Alanında Yapılmış Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Analizi (2003-2017)	Lisansüstü Tezler	Yüksek Lisans	1380
				Doktora	334
Güdü Demirbulat & Tetik Dinç	2017	Sürdürülebilir Turizm Konulu Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Profili	Lisansüstü Tezler	Yüksek Lisans	21
				Doktora	41
Kavakcı & Yardımcıoğlu	2018	Türkiye’de İbni Haldun Üzerine Yapılmış Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Analizi	Lisansüstü Tezler	Yüksek Lisans	67
				Doktora	15

Ayaz & Türkmen	2018	Yöresel Yiyecekleri Konu Alan Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Analizi	Lisansüstü Tezler	Yüksek Lisans	35
				Doktora	10
Duran & Çelikkaya	2019	Türkiye'de Lojistik Üzerine Yapılmış Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Analizi	Lisansüstü Tezler	Yüksek Lisans	408
				Doktora	121
Şahin & Ocak	2019	Türkiye'de Sağlık Yönetimi Disiplininde Yürütülen Tezlerin Bibliyometrik Analizi	Lisansüstü Tezler	Yüksek Lisans	47
				Doktora	16
Örnek & Karamustafa	2020	Turist Rehberliği Alanındaki Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Analiz ile Değerlendirilmesi (1989-2019)	Lisansüstü Tezler	Yüksek Lisans	105
				Doktora	21
Köşker	2020	Coğrafi İşaret Konusunda Yazılmış Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Analizi	Lisansüstü Tezler	Yüksek Lisans	34
				Doktora	9
Aslan	2021	İş Yaşam Dengesi Üzerine Bir Araştırma: Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Analizi	Lisansüstü Tezler	Yüksek Lisans	58
				Doktora	12
Zengin	2021	Yavaş Şehir (Cittaslow) Konusundaki Lisansüstü Çalışmaların Bibliyometrik Analizi	Lisansüstü Tezler	Yüksek Lisans	81
				Doktora	16
Pektaş & Aydın	2022	Sanal Kaytarma Konusunda Hazırlanan Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Profili	Lisansüstü Tezler	Yüksek Lisans	65
				Doktora	6

**Kaynak:** Yazar tarafından hazırlanmıştır.

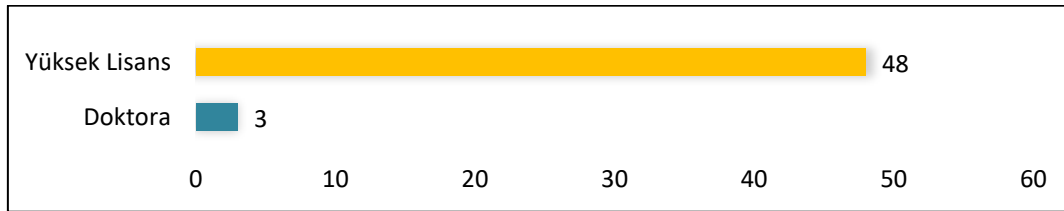
## 5. Araştırma Bulguları

Çalışmanın bu kısmında vergi afları üzerine yazılan tezlerin bibliyometrik analizine ilişkin araştırma bulgularına yer verilmektedir.

### 5.1. Yazılan Tezlerin Türüne Göre Dağılımı

Çalışmamız içerisinde incelenen lisansüstü tezlerin türlerine ilişkin dağılım Grafik 1'de verilmiştir.

**Grafik 1. Türüne Göre Yazılan Tezlerin Dağılımı**



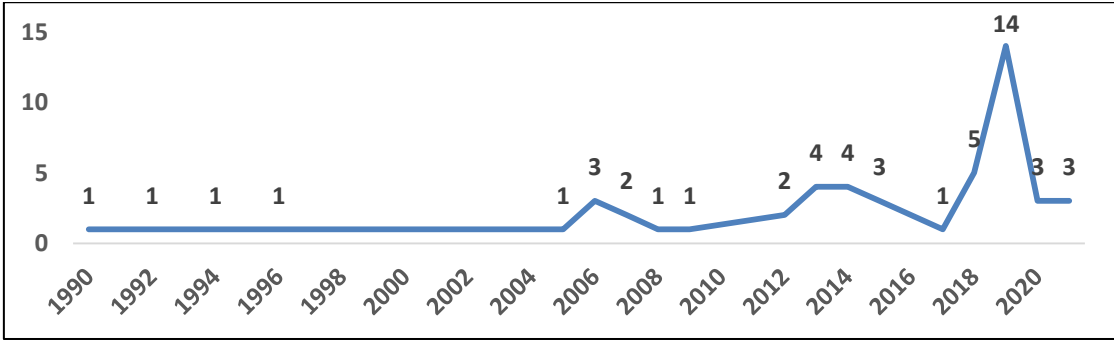
**Kaynak:** Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Türkiye’de vergi afları üzerinde yazılan tezler incelendiğinde 51 adet lisansüstü tez yazıldığı görülmektedir. Yazılan bu tezlerin 3 tanesi doktora, 48 tanesi ise yüksek lisans tezi şeklinde hazırlanmıştır. Söz konusu yazılan tezlere ilişkin tür dağılımı yüzdeler olarak ifade edildiğinde ise, bu tezlerin %94’ü yüksek lisans tezi olarak hazırlanmış iken %6’sı ise doktora tezi olarak yayımlanmıştır. Ayrıca yüksek lisans tezlerinin açık ara önde olduğu net bir şekilde görülmekle birlikte yazılan yüksek lisans tezlerinin sayısı doktora tezlerinin 16 katı şeklinde gerçekleşmiştir.

## 5.2. Yazılan Tezlerin Yıllara Göre Dağılımı

Çalışmamız kapsamında Ulusal Tez Merkezi veri tabanlarından elde edilen bulgular çerçevesinde lisansüstü yazılan tezlerin yıllar itibariyle dağılımı Grafik-2’de verilmiştir.

**Grafik 2. Yıllar İtibariyle Yazılan Tezlerin Dağılımı**



**Kaynak:** Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Vergi aflarına ilişkin lisansüstü tezlerin Türkiye’deki serüveni 1990 yılında başlamış olup, 2021 yılına kadar devam eden hatta daha sonraki yıllarda da devam edecek olan bir süreç olarak ifade edilebilir. Vergi aflarına ilişkin lisansüstü tezlerin en fazla yapıldığı yıl 2019 yılı olmuştur. 2019 yılına bakıldığında 14 tez ile adeta rekor bir artış göstermiştir. Bazı yıllarda ise vergi aflarına ilişkin ise, hiçbir tez yazılmadığı görülmektedir. Otuz bir yıllık süreçte toplam 51 tane vergi affına ilişkin tez hazırlanmış ve her yıl ortalama 1,65 tez yayımlanmıştır. Vergi afları üzerine yazılan çalışmaların belirli yıllarda yoğunlaşması çıkarılan af kanunların o dönemlerde daha fazla çıkarılmasından kaynaklandığı söylenebilir. Ayrıca aşağıdaki Tablo 3 incelendiğinde 1990 yılından 2021 yılına kadar geçen zarfında doktora tezleri 1990, 2019 ve 2020 yıllarında hazırlanmıştır. Başka bir ifade ile doktora tezlerinde ilk çalışma 1990 yılında gerçekleşmiş ve daha sonra 2019 yılına kadar doktora tezi yazılmamıştır. Yüksek lisans tezlerinde ise 1990 yılından 2021 yılına kadar yazılan tez sayılarında değişkenlik gösterse de bazı yıllarda artışla olduğu görülmektedir.

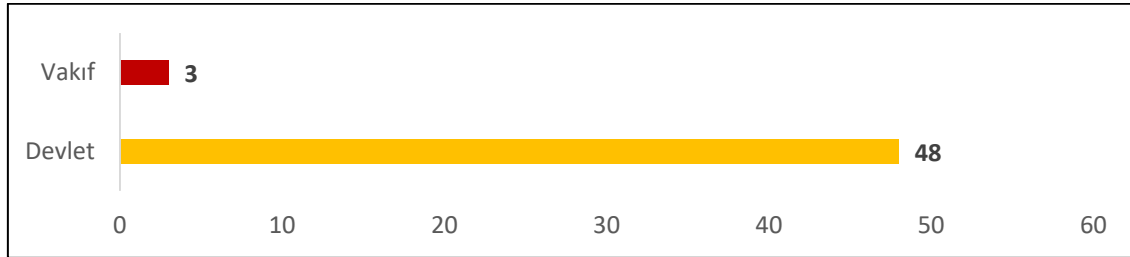
**Tablo 3. Türlerine Göre Lisansüstü Tezlerin Yıllara Göre Dağılımı**

	1990	1992	1994	1996	2005	2006	2007	2008	2009	2012	2013	2014	2015	2017	2018	2019	2020	2021
<b>Yüksek Lisans</b>		1	1	1	1	3	2	1	1	2	4	4	3	1	5	13	2	3
<b>Doktora</b>	1															1	1	
<b>Toplam</b>	1	1	1	1	1	3	2	1	1	2	4	4	3	1	5	14	3	3

**Kaynak:** Yazar tarafından hazırlanmıştır.

### 5.3. Yazılan Lisansüstü Tezlerin Üniversitelerin Türüne Göre Dağılımı

Çalışmamız içerisinde incelenen lisansüstü tezlerin düzenlendikleri üniversitelerin devlet veya vakıf üniversitesi olması açısından dağılımı Grafik 3’de verilmiştir.

**Grafik 3. Yazılan Tezlerin Üniversitelerin Türü Açısından Dağılımı**

**Kaynak:** Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Grafik 3 incelendiğinde vergi aflarına ilişkin yazılan ve yayımlanan lisansüstü tezlerin ezici büyük bir çoğunluğu devlet üniversitelerinde okuyan öğrenciler tarafından hazırlandığı görülmektedir. Yani bu tezlerin 3 tanesi vakıf üniversitelerinde, 48 tanesi ise devlet üniversitelerinde çalışan bilim insanlarının yönettiği tezler olmuştur.

### 5.4. Yazılan Lisansüstü Tezlerin Üniversitelere Göre Dağılımı

Ulusal Tez Merkezi veri tabanlarından elde edilen bulgular çerçevesinde lisansüstü yazılan 51 adet lisansüstü tezin yazıldıkları ilgili üniversitelere ilişkin analizi aşağıda Tablo 4’te verilmiştir<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> Değişen üniversite isimleri birleştirilerek tabloda gösterilmiştir.

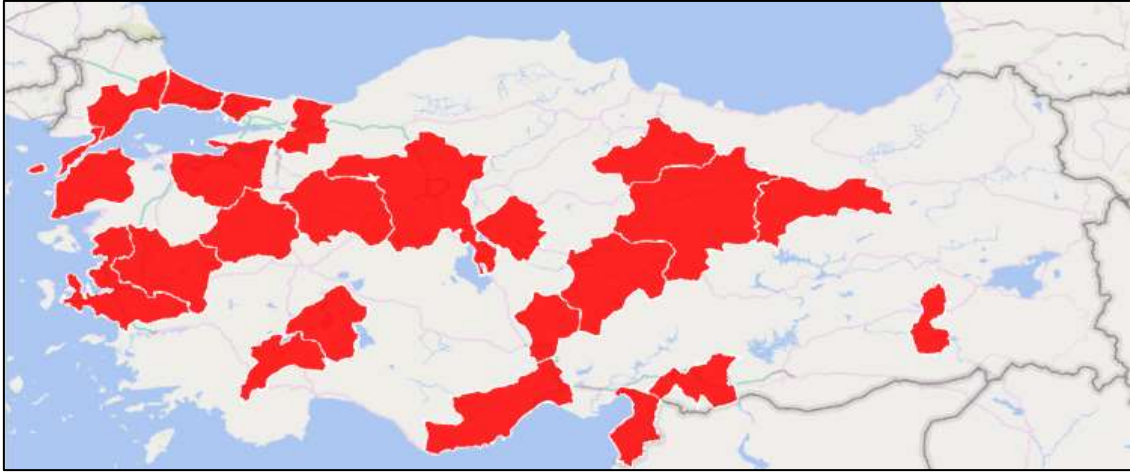
**Tablo 4. Yazılan Tezlerin Üniversitelere İlişkin Analizi**

Üniversite Adı	Hazırlanan Doktora Tez Sayısı	Hazırlanan Yüksek Lisans Tez Sayısı	Hazırlanan Toplam Tez Sayısı
Anadolu Üniversitesi	1		1
Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	1		1
Atılım Üniversitesi		1	1
Batman Üniversitesi		1	1
Beykent Üniversitesi		1	1
Bursa Uludağ Üniversitesi		5	5
Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi		1	1
Sivas Cumhuriyet Üniversitesi		2	2
Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi		1	1
Dokuz Eylül Üniversitesi		5	5
Dumlupınar Üniversitesi		2	2
Erciyes Üniversitesi		2	2
Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi		1	1
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi		1	1
Gazi Üniversitesi		1	1
Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi		1	1
Hacettepe Üniversitesi		1	1
Hasan Kalyoncu Üniversitesi		1	1
İstanbul Üniversitesi		2	2
Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi		1	1
Manisa Celal Bayar Üniversitesi		5	5
Marmara Üniversitesi		2	2
Mersin Üniversitesi		1	1
Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi		1	1
Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	1	1	2
Orta Doğu Teknik Üniversitesi		1	1
Sakarya Üniversitesi		2	2
Süleyman Demirel Üniversitesi		2	2
Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi		3	3

**Kaynak:** Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Tablo 4 incelendiğinde vergi afları üzerine yazılan lisansüstü tezlerin en fazla yapıldığı üniversiteler 5’er adet ile Bursa Uludağ, Dokuz Eylül, Manisa Celal Bayar üniversiteleridir. Ayrıca toplamda 3 tane doktora tezi hazırlanmış ve her biri de farklı üniversitelerde yayımlanmıştır. Öte yandan vakıf üniversitelerine bakıldığında ise 3 tane tez hazırlanmış ve bunlar; Atılım, Hasan Kalyoncu ve Beykent Üniversiteleridir. Aşağıdaki harita incelendiğinde yazılan tezlerin illere göre dağılımı bölgesel anlamda ifade edildiğinde ise farklı illerdeki üniversitelerde vergi aflarına ilişkin lisansüstü tezlerin hazırladığı görülmektedir. Başka bir ifade ile yazılan lisansüstü tezler daha çok Marmara, Ege ve İç Anadolu bölgelerinde bulunan üniversitelerde yoğunlaşmıştır.

**Grafik 4. Lisansüstü Tezlerin İllere ve Bölgelere Göre Dağılımı**

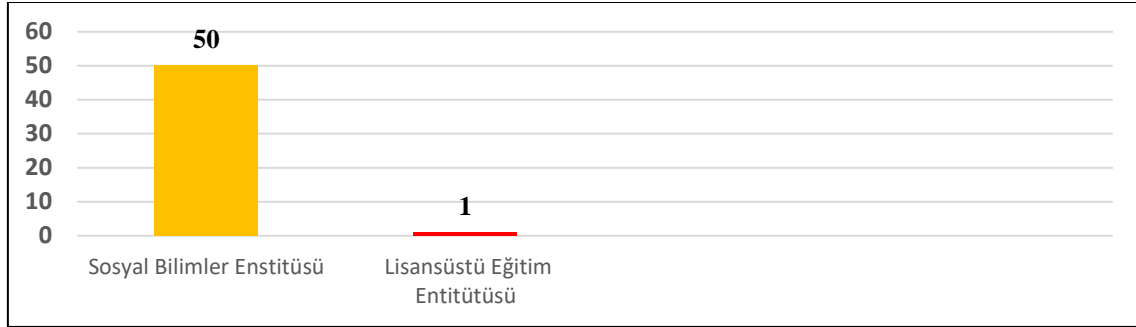


**Kaynak:** Tablo 4'deki veriler kullanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

### 5.5. Yazılan Lisansüstü Tezlerin Enstitüye Göre Dağılımı

İncelenen lisansüstü tezlerin düzenlendikleri enstitü bazında değişimi Grafik 5'de verilmiştir.

**Grafik 5. Yazılan Tezlerin Yazılan Enstitüye Göre Dağılımı**



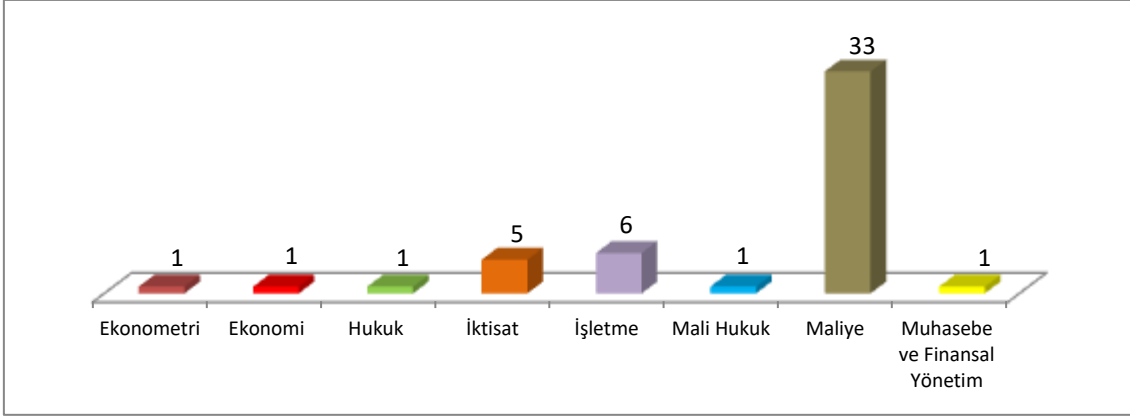
**Kaynak:** Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Hazırlanan tezler, genel olarak Sosyal Bilimler Enstitüsü ve Lisansüstü Eğitim Enstitüsü bünyesinde hazırlanmıştır. Ayrıca bu tezlerin enstitülere ilişkin analizi yüzdeler olarak ifade edilirse; bütün tezlerin %98,04'ü sosyal bilimler enstitüsü bünyesinde hazırlanmıştır.

### 5.6. Yazılan Lisansüstü Tezlerin Anabilim Dalı Göre Dağılımı

Çalışmamız çerçevesinde incelenen lisansüstü tezlerin yazılan anabilim dalı açısından dağılımı Grafik 6'da belirtilmiştir<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> 2 Adet lisansüstü tezin anabilim dalı belirtilmediği için grafikte gösterilmemiştir.

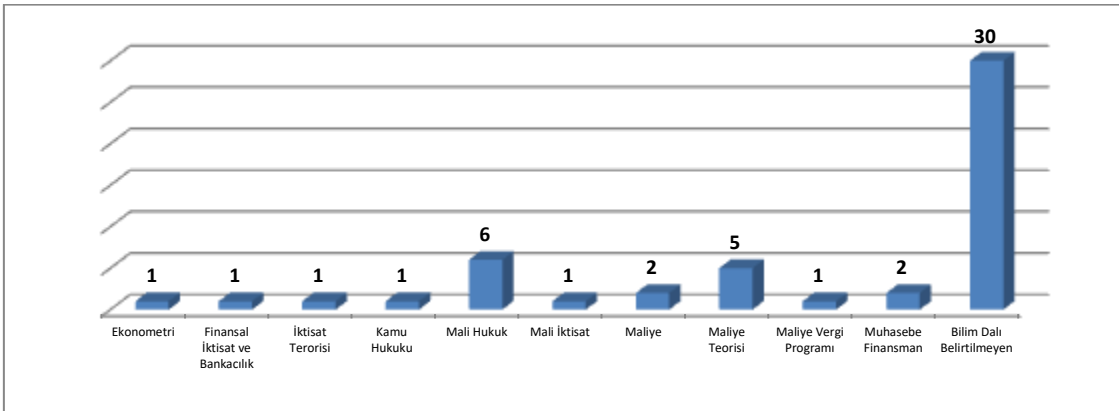
**Grafik 6. Tezlerin Anabilim Dalı Açısından Dağılımı**

**Kaynak:** Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Vergi afları farklı anabilim dallarına konu olmuş ve değerlendirilmiştir. En fazla tez hazırlanan anabilim dalı Maliye olurken, Maliye’den sonra bu konuda en fazla tez hazırlanan anabilim dalı İşletme ve İktisat olmuştur. Ayrıca Grafik 6’ incelendiğinde vergi aflarının farklı anabilim dallarına konu olması af konusunun sürekli ve farklı açılardan gündemde olduğu söylenebilir. Hazırlanan tezlerin anabilim dallarına göre dağılımını yüzdeler olarak ifade edilirse; bütün tezlerin %67,35’i Maliye ana bilim dalında hazırlanmıştır. Öte yandan vergi afları üzerine yazılan tezlerin çoğunluğunun maliye bölümünde hazırlanmasının nedeni, vergi ve vergilendirmeye ilişkin konuların temel olarak maliye bilimi altında incelenmesinden kaynaklandığı ifade edilebilir.

### 5.7. Lisansüstü Yazılan Tezlerin Bilim Dallarına İlişkin Analizi

Yazılan tezlerin bilim dalına ilişkin analizleri Grafik 7’ de gösterilmiştir.

**Grafik 7. Yazılan Tezlerin Yazılan Bilim Dalına İlişkin Analizi**

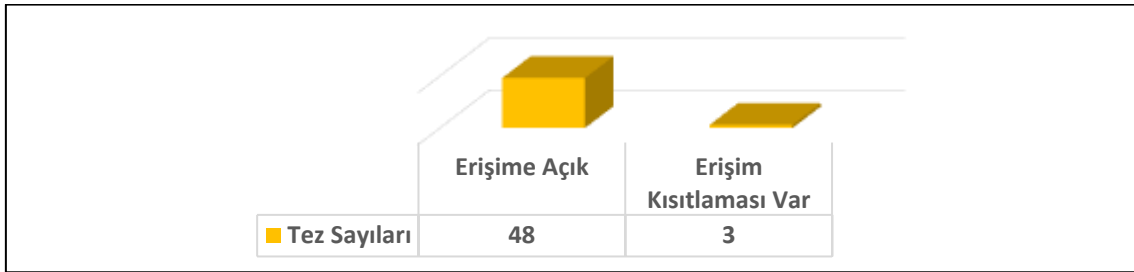
**Kaynak:** Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Vergi afları, anabilim dallarında olduğu gibi farklı bilim dallarına da konu olmuştur. Ulusal Tez Merkezi veri tabanlarından elde edilen veriler ışında vergi aflarına ilişkin yazılan tezler incelendiğinde 30 tezin bilim dalı belirtilmemiştir. Diğer dağılımlara bakıldığında ise en fazla tez yazılan bilim dalları, Mali Hukuk ve Maliye Teorisi bilim dalları olmuştur.

### 5.8. Yazılan Lisansüstü Tezlerin Erişim Durumuna Göre Dağılımı

Hazırlanan lisansüstü tezlerin erişime açık ve kapalı olması açısından dağılımı Grafik 8’de verilmiştir.

**Grafik 8. Erişim Durumu Açısından Yazılan Tezlerin Dağılımı**



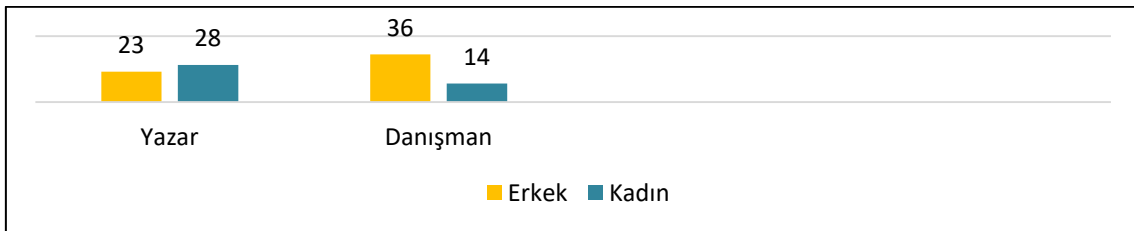
**Kaynak:** Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Çalışmamız kapsamında tespit edilip ve analize tabi tuttuğumuz 51 tezin % 94,12’si yani 48’i erişime açık iken %5,88’i yani 3’ü erişime kapalıdır.

### 5.9. Yazılan Lisansüstü Tezlerin Yazarları ve Danışmanlarına İlişkin Cinsiyet Dağılımı

Çalışmamız kapsamında incelenen lisansüstü tezlerin yazarlarına ve danışmanlarına ilişkin cinsiyet dağılımı Grafik 9’da verilmiştir.<sup>4</sup>

**Grafik 9. Lisansüstü Tezlerin Danışmanlarına İlişkin Cinsiyet Dağılımı**



**Kaynak:** Yazar tarafından hazırlanmıştır.

<sup>4</sup> Ulusal Tez Merkezi veri tabanlarından elde edilen veriler ışında vergi aflarına ilişkin yazılan tezler incelendiğinde, bir tane tezde danışman bilgisi girilmemiştir. Bu nedenle grafikte danışmanların cinsiyet dağılımı 50 kişi üzerinden değerlendirilmiştir.

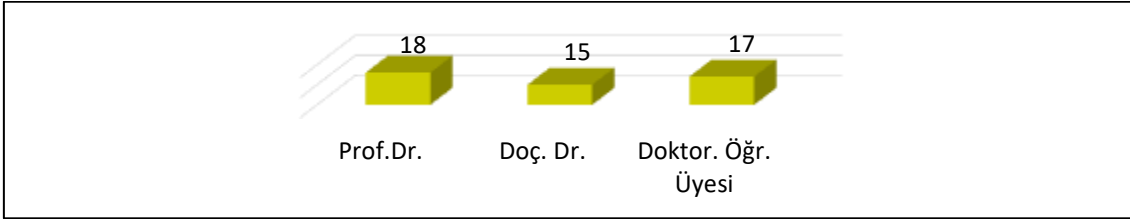


Yazılan lisansüstü tezlerin yazarlarına ilişkin cinsiyet istatistiklerine baktığımızda, erkek yazarların sayısı 23 kişi olurken kadın yazarların sayısı ise 27 kişi olarak tespit edilmiştir. Bu bağlamda elde edilen bulgular incelendiğinde erkek ve kadın yazarlar tarafından yazılan tezler, birbirine yakındır. Yazılan tezlere genel olarak bakıldığında ise, bu tezlerin % 46’sı erkek, %54’ü kadın yazarlar tarafından hazırlanmıştır. Ayrıca söz konusu yazılan tezlere danışmanlık yapan öğretim üyelerinin cinsiyet dağılımı incelendiğinde, tezlere danışmanlık yapan erkek öğretim üyelerinin sayısı 35 kişi iken kadın öğretim üyelerinin sayısı ise 14 kişi olduğu görülmektedir. Başka bir ifade ile danışman erkek öğretim üyelerinin sayısı kadın öğretim üyelerinin sayısının iki katından fazladır.

#### 5.10. Yazılan Tezlere Danışmanlık Yapan Akademisyenlerin Unvanlarına İlişkin Bilgiler

Çalışmamız kapsamında incelenen lisansüstü tezlere danışmanlık yapan akademisyenlerin unvanlarına ilişkin bilgiler Grafik 10’da verilmiştir<sup>5 6</sup>.

**Grafik 10. Lisansüstü Tezlerin Danışman Unvanlarına İlişkin Bilgiler**



**Kaynak:** Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Mevcut olan akademik kadro şüphesiz lisansüstü çalışmaların önemini ve kalitesini etkileyen faktörlerden biri olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle mevcut kadronun iyi olması halinde lisansüstü eğitimde daha kaliteli yayınlar çıkabilmektedir (Selçuk & Yardımcıoğlu, 2017:71). Bu bağlamda vergi afları üzerine yazılan tezlerin yazarlarına ilişkin danışmanlık yapan akademisyenlerin unvanları incelendiğinde; %36’lık oranla en fazla unvana sahip olan, “Prof. Dr.” unvanı olmuştur. Ayrıca diğer akademisyenlerin unvanları ise %34 oranında “Dr. Öğr. Üyesi” ve %30 oranında ise “Doç. Dr.” unvanıdır. Başka bir ifadeyle tezlere danışmanlık yapan akademisyenlerin unvanlarının birbirine yakın olduğu görülmektedir.

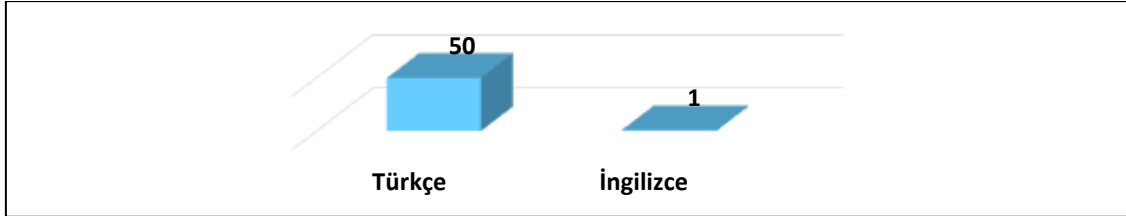
<sup>5</sup> Ulusal Tez Merkezi veri tabanlarından elde edilen veriler ışında vergi aflarına ilişkin yazılan tezler incelendiğinde, bir adet tezde danışman bilgisi girilmemiştir. Bu nedenle Grafik-10 verilen bilgiler 50 kişi üzerinden değerlendirilmiştir.

<sup>6</sup> 2018 yılında yapılan değişiklikle beraber Yrd. Doç. Dr. unvanı kaldırılmış yerine Dr. Öğr. Üyesi unvanı getirilmiştir. Bu çerçevede makalemizde Yrd. Doç. Dr. yerine Dr. Öğr. Üyesi kullanılmıştır.

### 5.11. Tezlerin Yazıldıkları Dile Göre Dağılımı

Çalışmada kapsamında elde edilen veriler incelendiğinde tezlerin yazıldıkları dile ilişkin istatistiki dağılımlar Grafik 11’de gösterilmiştir.

**Grafik 11. Lisansüstü Tezlerin Diline Göre Dağılımı**



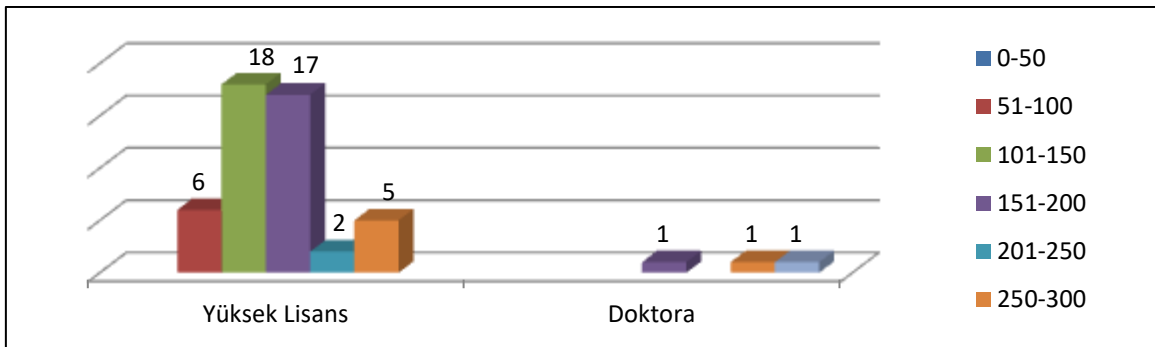
**Kaynak:** Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Yazılan 51 lisansüstü tezin %98,04’ü Türkçe, %1,96’sı ise İngilizce yazılmıştır. Başka bir deyişle Türkçe yazılan tezlerin açık ara önde olduğu görülmektedir.

### 5.12. Yazılan Lisansüstü Tezlerin Sayfa Aralığına İlişkin İstatistikler

Lisansüstü yazılan tezler için elbette sayfa sayısından ziyade tezlerin niteliği önemlidir. Ancak çalışmamızda sosyal bilimlerde sıklıkla kullanılan nicel yöntemlerden biri olan bibliyometrik analiz kullanıldığı için tezlerin niteliğinden ziyade nicel verileri olan sayfa numaraları esas alınacaktır (Selçuk & Yardımcıoğlu; 2017:74). Bu çerçevede çalışmaya dahil edilen 51 adet lisansüstü tezin sayfa aralığına ilişkin istatistikler Grafik 12’de verilmiştir.

**Grafik 12. Lisansüstü Tezlerin Sayfa Aralığına İlişkin İstatistikler**



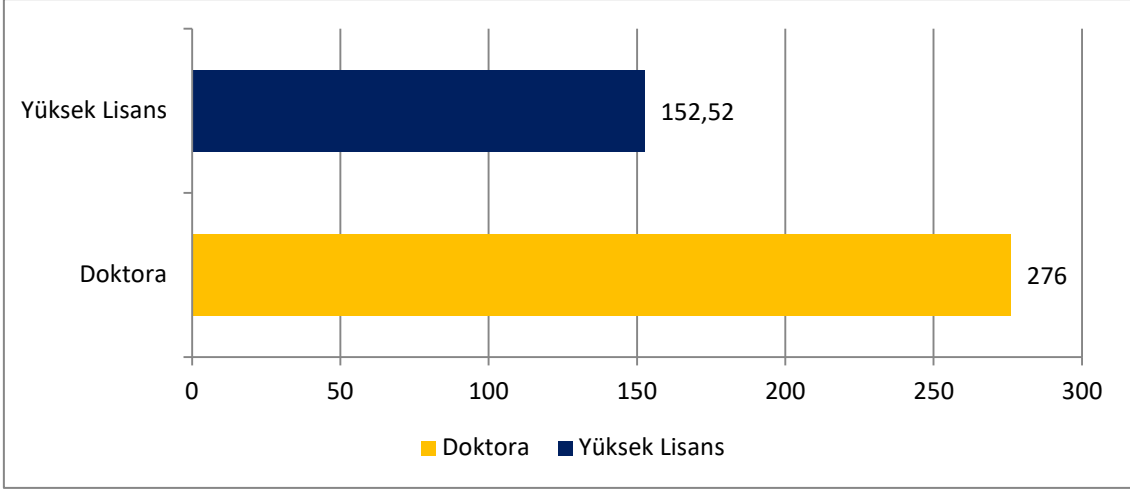
**Kaynak:** Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Grafik 12’ de yer alan veriler incelendiğinde, sayfa olarak en fazla yazılan tez doktora tezi olarak görülmektedir. Doktora tezleri; 151-200, 250-300 ve 300 üzeri sayfa aralığında seyrettiği görülmektedir. Yüksek lisans tezleri ise daha çok 101-150 ve 151-200 sayfa aralıklarında yoğunlaşmıştır.

### 5.13. Yazılan Lisansüstü Tezlerin Sayfa Ortalaması ve En Fazla - En Az Sayfa Sayısı İstatistikleri

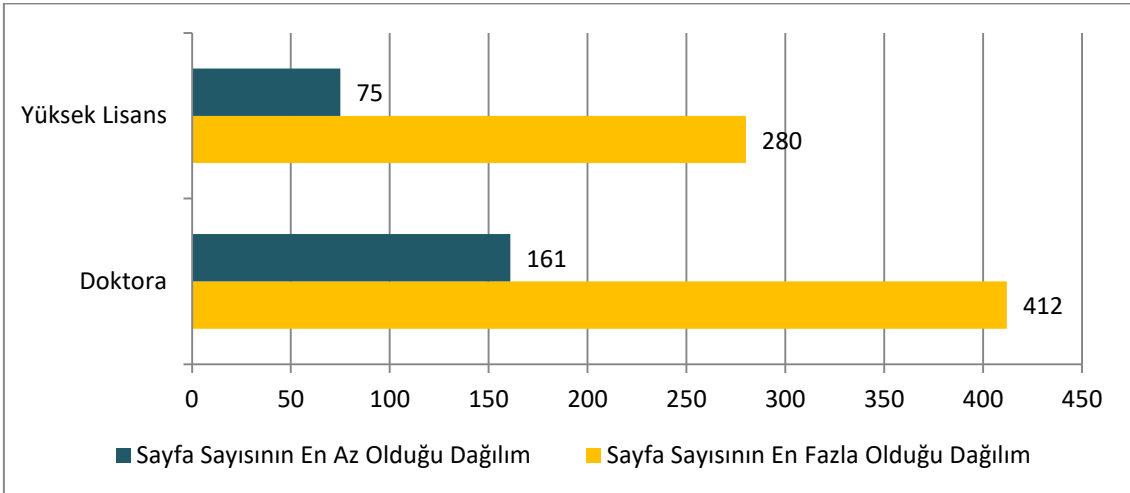
Çalışmamız kapsamında incelenen lisansüstü tezlerin sayfa ortalaması ve en fazla - en az sayfa sayısı istatistikleri Grafik 13 ve Grafik 14’de verilmiştir.

**Grafik 13. Lisansüstü Tezlerin Sayfa Ortalaması İstatistikleri**



**Kaynak:** Yazar tarafından hazırlanmıştır.

**Grafik 14: Lisansüstü Tezlerin En Fazla - En Az Sayfa Sayısı İstatistikleri**



**Kaynak:** Yazar tarafından hazırlanmıştır.

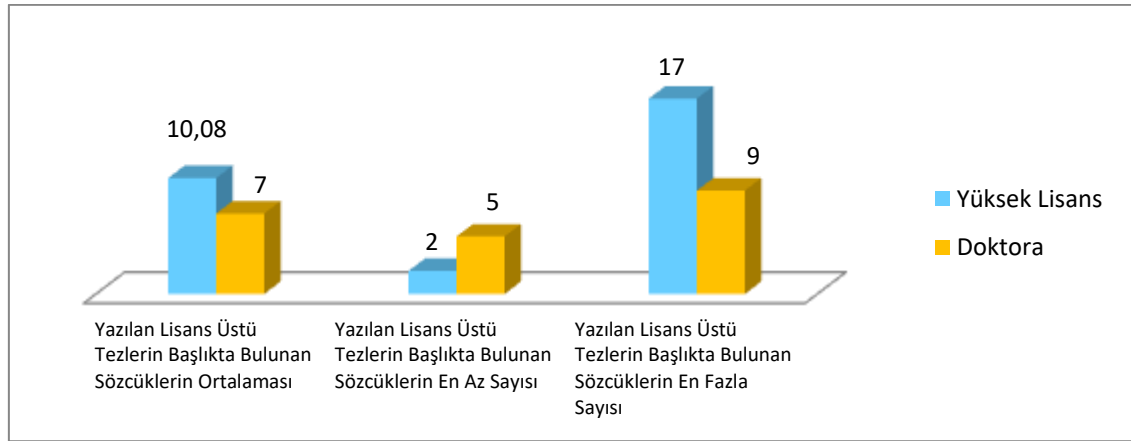
Yazılan lisansüstü tezlerden doktora tezleri incelendiğinde sayfa ortalaması 276 iken yüksek lisans tezlerinin sayfa ortalaması ise 152,52 olarak hesaplanmıştır. Bununla beraber tüm tezlerin sayfa ortalaması 159,78 olarak bulunmuştur. Verilere göre; doktora tezlerinde sayfa sayısı bakımından en çok 412 sayfa tez yazılırken, en az ise 161 sayfa tez yazılmıştır. Buna göre doktora tezlerinde en çok sayfa sayısı, en düşük sayfa

sayısının yaklaşık olarak 2,5 kattan daha fazla olduğu tespit edilmiştir. Yüksek lisans tezlerine ilişkin veriler incelendiğinde ise sayfa sayısı olarak en fazla yazılan tez 280 sayfa iken, en az sayfa sayısı olan tez ise 75 sayfa olarak gözlemlenmiştir. Bu bağlamda yüksek lisans tezlerinde en fazla yazılan sayfa sayısı, en az yazılan sayfa sayısından yaklaşık 4 kat daha fazladır.

#### 5.14. Yazılan Lisansüstü Tezlerin Başlık ve Özetlerinin Sözcük Sayısı Dağılımı

Çalışmamız kapsamında incelenen lisansüstü tezlerin başlıklarının sözcük sayısı dağılımı Grafik 15’de verilmiştir.

**Grafik 15. Lisansüstü Tezlerin Başlıklarındaki Sözcük Sayısı Dağılımı**

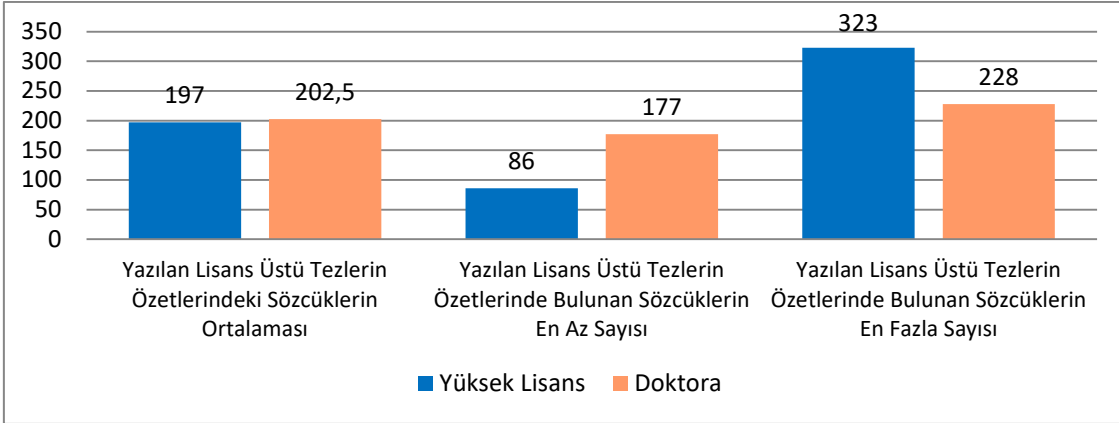


**Kaynak:** Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Grafik 15’de görüldüğü üzere doktora tezlerinin başlıklarında bulunan sözcük dağılımı en az 5 iken en fazla ise 9’dur. Yüksek lisans tez başlıkları ise en fazla 17, en az 2 sözcükten oluşmaktadır. Bu bağlamda yüksek lisans tezlerinin başlıklarındaki en fazla sözcük sayısı doktora tezlerine göre yaklaşık 2 katı olarak gerçekleşmiştir. En az sözcük sayısında ise doktora tezlerindeki oran yüksek lisans tezlerinin yaklaşık 2 katından fazladır. Ayrıca hazırlanan yüksek lisans tezlerinin başlıklarında kullanılan sözcüklerin ortalaması 10,08 olurken doktora tezlerinde bu oran ise 7 şeklinde hesaplanmıştır.

Çalışmamız kapsamında incelenen lisansüstü tezlerin özetlerinin sözcük sayısı Grafik 16’da verilmiştir<sup>7</sup>.

<sup>7</sup> Ulusal Tez Merkezi veri tabanlarından elde edilen veriler ışında vergi aflarına ilişkin yazılan tezler incelendiğinde 1 doktora tezi 1’de yüksek lisans tezi erişime açık olmadığı için hesaplama dahil edilmemiştir.

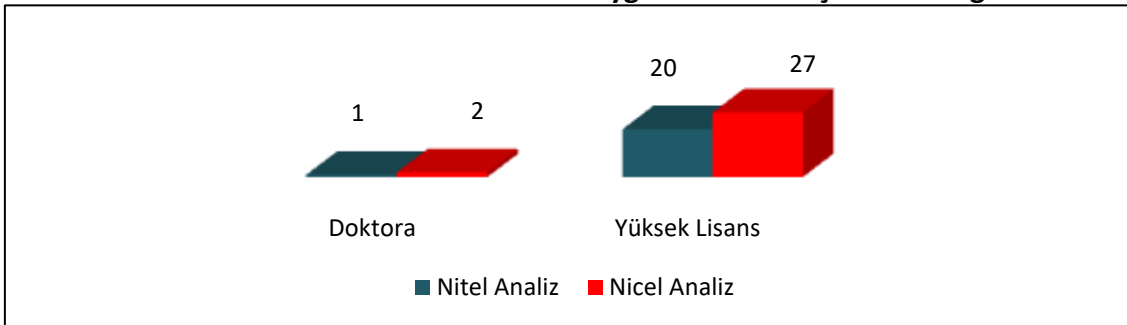
**Grafik 16. Lisansüstü Tezlerin Özetlerinin Sözcük Sayısı Dağılımı**

**Kaynak:** Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Yüksek lisans tezlerinin özetlerinde bulunan sözcüklerin sayısı ise en az 86, en fazla 323 olarak görülmektedir. Bu bağlamda yüksek lisans tezlerinde en fazla sözcük sayısı ile en az sözcük sayısı arasında fark yaklaşık 4 katıdır. Doktora tezlerinin özetlerinde kullanılan sözcük sayısı en az 177, en fazla ise 228 olarak belirlenmiştir. Ayrıca doktora tezlerin özetlerinde kullanılan sözcüklerin ortalaması 202,50 iken yüksek lisans tezlerinde bu oran ise 197,28 şeklinde hesaplanmıştır.

### 5.15. Yazılan Lisansüstü Tezlerin Uygulama Türü Açısından Dağılımı

Çalışmamız kapsamında incelenen lisansüstü tezlerde kullanılan araştırma yöntemi açısından bulgular Grafik 17’de verilmiştir.<sup>8</sup>

**Grafik 17. Lisansüstü Tezlerin Uygulama Türü Açısından Dağılımı**

**Kaynak:** Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Grafik 17’ye bakıldığında hazırlanan tezlerin 21’inde nitel analiz kullanılırken 29’unda ise nicel analiz kullanılmıştır. Ayrıca doktora tezlerinde 1, yüksek lisans

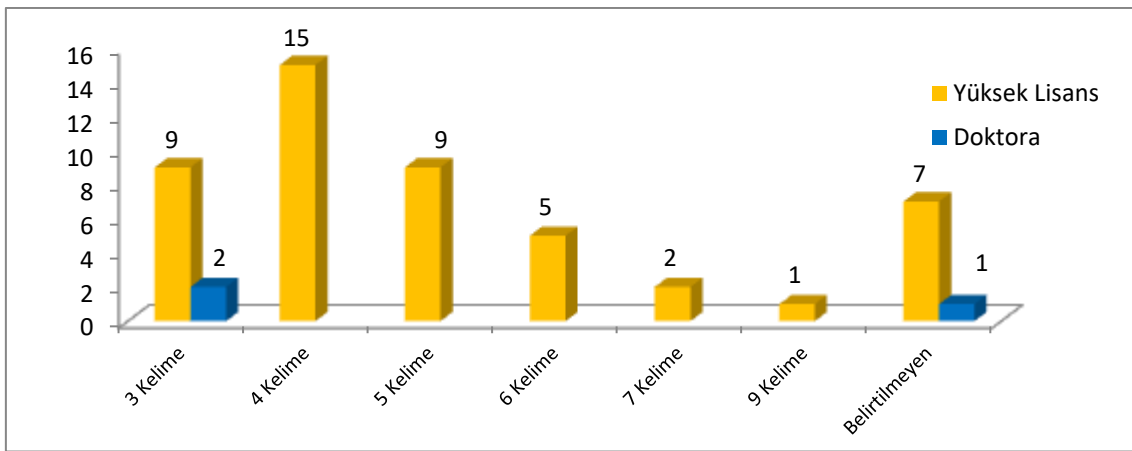
<sup>8</sup> Ulusal Tez Merkezi veri tabanlarından elde edilen veriler ışında vergi aflarına ilişkin yazılan tezlere incelendiğinde 1 yüksek lisans tezi erişime açık olmadığı için hesaplamaaya dahil edilmemiştir.

tezlerinde ise 20 tane lisansüstü tez, nitel analiz yöntemleri ile hazırlanmıştır. Nicel analiz yönteminin ise 2 doktora, 27 yüksek lisans tezinde kullanıldığı görülmektedir. Başka bir ifade ile yazılan lisansüstü tezlerde kullanılan araştırma yöntemleri açısından nicel analiz yöntemleri daha yoğun bir şekilde kullanılmıştır.

#### 5.16. Yazılan Lisansüstü Tezlerin Anahtar Kelime Sayısı Açısından Dağılımı

Çalışmamız kapsamında incelenen lisansüstü tezlerin anahtar kelime sayısı açısından dağılımı Grafik 18’de verilmiştir.

**Grafik 18. Lisansüstü Tezlerin Anahtar Kelime Sayısı Açısından Dağılımı**



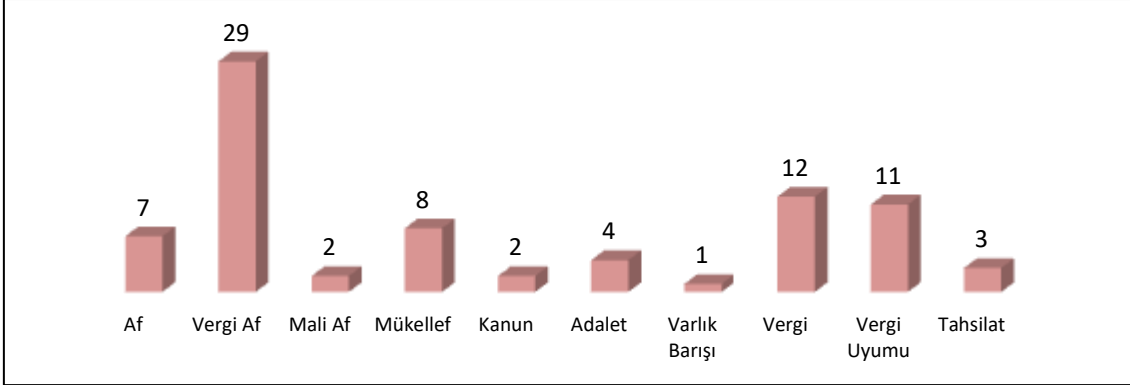
**Kaynak:** Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Yazılan lisansüstü tezlerin anahtar kelime sayısı incelendiğinde doktora tezlerinin anahtar kelime sayısı genel olarak en az 3 kelime iken, anahtar kelime belirtilmeyen bir doktora tezi bulunmaktadır. Yüksek lisans tezlerinde ise anahtar kelime sayıları çoğunlukla 4 kelime yazılmıştır. Diğer bir ifade ile yüksek tezlerinin %31,25’inde dört anahtar kelime kullanılmıştır. Yüksek lisans tezlerinin %18,75’i 3 anahtar kelime, %18,75’i 5 anahtar kelime ile yazılmıştır. Diğer tezlerin %10,42’sinde 6, %4,17’inde 7 kelime, %2,08’inde 9 kelime belirlenmiştir. Ayrıca yüksek lisans tezlerinin %14,58’inde yani 7 tane tezde ise anahtar kelime belirtilmemiştir.

#### 5.17. Yazılan Lisansüstü Tezlerin Anahtar Kelimelerinde En Sık Kullanılan Sözcüklerin Analizi

Çalışmamız kapsamında incelenen lisansüstü tezlerin anahtar kelimelerinde en sık kullanılan sözcüklerin analizi Grafik 19’da verilmiştir.

**Grafik 19. Lisansüstü Tezlerin Anahtar Kelimelerinde En Sık Kullanılan Sözcüklerin Analizi**



**Kaynak:** Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Grafik 19’da görüldüğü üzere 51 tez içerisinde en fazla sıklıkla kullanılan anahtar kelimelere yer verilmiştir. Bu bağlamda en sık kullanılan anahtar kelime vergi affı, daha sonra ise vergi ve vergi uyumu olmuştur. Diğer bir ifade ile yazılan lisansüstü tezlerde kullanılan kelimelerinin yüzde yoğunluğuna bakıldığında, bu tezlerin %56,86’sinde vergi affı kelimesi kullanılmıştır.

## 6. Sonuç

Vergi afları gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde kısa dönemde hazineye gelir sağlamak ve kamu alacaklarının hızlandırılması noktasında yaygın olarak başvurulan yöntemlerden biri olmuştur. Öyle ki Türkiye Cumhuriyetinde 1923 yılından 2021 yılına kadar (2021 yılı dahil) toplamda 38 defa vergi ve mali af kanunları çıkarılmıştır. Çıkarılan her bir af kanunu dönemin izlerini taşısa da aslında hep bir birini takip eden ve bir birbirine benzeyen tipik af kanunlarıdır. Bu nedenle vergi aflarının maliye literatüründe önemli bir yeri bulunmaktadır. Ayrıca vergi aflarının bu denli sıklıkla çıkarılması elbette vergi aflarına ilişkin literatürün de gelişmesine katkıda bulunmuştur. Bu doğrultuda hazırlanan bu çalışma kapsamında Ulusal Tez Merkezi internet sitesi üzerinden ulaşılan vergi aflarını konu alan lisansüstü tezlere yer verilmiştir. Bu bağlamda elde edilen veriler çeşitli değişkenler kullanılarak bibliyometrik açıdan analizleri yapılmıştır.

Yapılan araştırma kapsamında elde edilen sonuçlara göre; 51 adet lisansüstü teze ulaşılmış ve bu tezlerin 3 tanesi doktora tezi ve 48 tanesi ise yüksek lisans tezinden oluştuğu sonucuna varılmıştır. Başka bir ifade ile yüksek lisans tezlerinin sayısı doktora tezlerinden 16 kat daha fazla olduğu görülmektedir. Diğer bir deyişle doktora tezleri oldukça sınırlı kalmıştır. Ayrıca yazılan tezlerin yıllara göre analizleri incelendiğinde, bu konuda yazılan ilk tez, 1990 yılında hazırlanmışken son 31 yılda bu konuya ilginin giderek arttığı sonucuna varılmıştır. Hatta öyle ki vergi affı konusunda yazılan 51 lisansüstü tezin %27,45’i sadece 2019 yılında hazırlanmıştır. Bununla birlikte bu konuda

gelecekte de tez yazılması beklenmektedir. Bu bağlamda Ulusal Tez Merkezi veri tabanları incelendiğinde vergi afları üzerine 8 tane halen hazırlanma aşamasında bulunan tez bulunmaktadır.

Tezlerin yazıldıkları üniversitelerin türüne göre değerlendirildiğinde, bu tezlerin %94,12'si devlet üniversitelerinde okuyan öğrenciler tarafından yazılmıştır. Öte yandan yazılan tezlerin hazırlandıkları üniversiteler incelendiğinde ise en fazla tez yazılan üniversiteler; Bursa Uludağ, Dokuz Eylül, Manisa Celal Bayar üniversiteleri olmuştur. Bu bağlamda tezler değerlendirildiğinde yazılan tezlerin çoğunluğu Marmara, Ege ve İç Anadolu bölgelerinde yer alan üniversitelerde yoğunlaştığı sonucuna varılmıştır.

Çalışma kapsamında hazırlanan tezlerin %98,04'ü sosyal bilimleri enstitüsün bünyesinde yazıldığı anlaşılmaktadır. Ayrıca vergi afları farklı anabilim dalları ve bilim dallarına konu olmuştur. Bu bağlamda en fazla maliye anabilim dalında tezler yazılmış ve yazılan tezlerin yarısından fazlasında bilim dalı belirtilmemiştir. Bilim dalı belirtilen çalışmalarda ise en fazla tez yazılan bilim dalı mali hukuk olmuştur. Konuya ilişkin lisansüstü tezlerin erişimine bakıldığında ise, tezlerin %96,08'nin erişime açık olduğu gözlemlenmiştir. Öte yandan yazılan tezlerin yazarlarının ve bu yazarlara danışmanlık yapan akademisyenlerin cinsiyet dağılımına bakıldığında ise tezlerin yazarlarının cinsiyetleri birbirine yakındır. Yani lisansüstü tezlerin 23'ü erkek, 28'i ise kadın yazarlar tarafından hazırlanmıştır. Ayrıca danışmanlık yapan akademisyenlerin cinsiyetleri incelendiğinde ise erkek akademisyenlerin kadın akademisyenlerin 2,5 katıdır. Bununla birlikte çalışma kapsamında elde edilen sonuçlar incelendiğinde tezlere danışmanlık yapan akademisyenlerin toplamda 18 çalışma ile en fazla Prof. Dr. unvanına sahip olduğu görülmektedir.

Çalışmanın bir diğer sonucu yazılan tezlerin dillerine ilişkin verilerdir. Bu bağlamda yazılan 51 tezin 50 tanesi Türkçe, 1 tanesi ise İngilizce yazılmıştır. Ayrıca araştırma kapsamında incelenen bulgulardan elde edilen bir diğer sonuç, sayfa aralığı olarak en fazla yazılan tez doktora tezi olmuştur. Yüksek lisans tezlerinde sayfa aralığı genel olarak 101-150 ve 151-200 sayfa aralıklarında yoğunlaşmıştır. Bununla birlikte yüksek lisans tezlerinde ortalama sayfa uzunluğu 154,02 iken doktora tezlerinde ise 149,34 sayfa şeklinde gerçekleşmiştir.

Lisansüstü tezlerin başlıklarında yer alan sözcüklerin uzunluğu doktora tezlerinde, ortalama olarak 7 iken yüksek lisans tezlerinde bu oran ise 10.09 olarak çıkmaktadır. Ayrıca doktora tezlerinin özet kısmında yer alan sözcüklerin ortalama uzunluğu 202,50 iken yüksek lisans tezlerinde ise 197,80 olarak görülmektedir. Diğer bir ifade ile lisansüstü tezlerin özetlerinde yer alan sözcüklerin ortalaması bir birine yakındır. Öte yandan vergi afları üzerine yazılan tezlerde kullanılan araştırma yöntemleri incelendiğinde ise en fazla kullanılan araştırma yöntemleri nicel analiz yöntemleridir. Başka bir ifade ile yazılan tezlerin yarısından fazla kısmında nicel analiz yöntemleri kullanılmıştır. Çalışma kapsamında incelenen bir diğer konu ise yazılan tezlerde en çok kullanılan anahtar kelimelerdir. Ulusal Tez Merkezi veri tabanlarından elde edilen bulgular incelendiğinde birçok farklı anahtar kelime kullanılmıştır. Ancak



yazılan tezlerde en sık kullanılan anahtar kelimeler “vergi affı”, “vergi uyumu”, “mükellef” ve “mali af” kelimeleri olmuştur. Ayrıca yazılan lisansüstü tezlerde anahtar kelimelerde en fazla 4 anahtar kelime kullanılırken en az ise 9 kelime kullanılmıştır. Öte yandan 8 tezte ise anahtar kelime belirtilmemiştir.


Vergi afları konusunda literatür incelendiğinde bu denli kapsamlı bir bibliyometrik analiz çalışması bulunmadığından bu çalışma, vergi aflarına ilişkin çalışmak isteyen bilim insanlarına önemli veriler sunmasının yanı sıra aynı zamanda farklı fikirler göstermesi noktasında önem arz etmektedir. Bu çerçevede çalışma kapsamında yazılan tezlerin derlenip, sınıflandırılması araştırmacılara daha bir geniş bir bakış açısı sunacaktır. Ayrıca bu çalışma gelecekte vergi afları konusunda yayın yapmak isteyen araştırmacının yayın türü ve özelliklerinin belirlenmesi önemli katkılar sunacağı düşünülmektedir. Çalışmada kapsamında yapılan analizler neticesinde elde edilen en önemli sonuçlardan biri Türkiye’de bu denli popüler olan ve sıklıkla çıkarılan af kanunlarına ilişkin lisansüstü çalışmalar noktasında yeterli düzeyde önem verilmediği anlaşılmıştır. Çünkü bu kapsamda son yıllarda vergi affı konusunda yazılan tezlerde sayı olarak bir artış olmasına rağmen doktora tezlerinde ciddi bir artışın olmadığı anlaşılmıştır. Öte yandan bu çalışma vergi aflarının farklı anabilim dallarına konu olması nedeniyle birçok noktada af kavramının önemli olduğu söylenilebilir.

Son olarak bilim insanları tarafından yazılan doktora tezlerinin sınırlı olmasının nedenlerinin araştırılarak bu yönde bir takım adımlar atılması ve vergi afları konusunda doktora tez sayılarının arttırılması literatüre daha fazla katkı sağlayabilir. Öte yandan vergi afları konusunda yazılan tezler incelendiğinde vergi aflarının daha çok sosyolojik, psikolojik, hukuki ve ekonomik yönleri esas alınarak birçoğu hazırlanmıştır. Oysaki araştırmacıların vergi aflarının ahlaki boyutuna yönelmesi hem literatürün gelişmesine katkı sunacaktır hem de vergi aflarının farklı yönlerinin vurgulanması doğru olabilir. Bir diğer husus ise vergi afları üzerine yazılan tezlerin önemli bir kısmında nicel analiz yöntemleri kullanmış ancak bu bağlama kullanılan yöntemler daha çok mükellefler esas alınıp değerlendirilmiştir. Fakat vergi afları üzerine tez yazmayı düşünen araştırmacıların af kanunlarını çıkaran politika yapıcılara yönelik bir takım çalışmalar yapması af kanunlarının farklı bir bakış açısı ile değerlendirilmesi noktasında literatüre katkı sağlayabilir.

**Etik Kurul Onayı:** Etik kurul belgesi gerektiren bir çalışma değildir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Yazar Katkıları:**

**Ercan Yelman**  - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 100.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

## Kaynakça

- Akın, O. & Kürşat, O.K. (2016). "Modern Maliyet Yönetimi Teknikleri ve 2000-2014 Döneminde Bu Teknikleri Ele Alan Lisansüstü Tezler Dair Bir Değerlendirme", *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(1), 6-15.
- Al, U. & Doğan, G. (2012). "Hacettepe Üniversitesi Bilgi ve Belge Yönetimi Bölümü Tezlerinin Atıf Analizi", *Türk Kütüphaneciliği*, 26(2), 349-369.
- Al, U. (2008). "Türkiye'nin Bilimsel Yayın Politikası: Atıf Dizininine Dayalı Bibliyometrik Bir Yaklaşım", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Al, U. (2012). "Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye'nin Yayın ve Atıf Performansı", *Bilig (Bilig / Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi)*, 14(62), 1-20.
- Alkan, G. (2014). "Türkiye'de Muhasebe Alanında Yapılan Lisansüstü Tez Çalışmaları Üzerine Bir Araştırma (1984-2012)", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 61, 41-52.
- Armutlu, C. & Sağlam Arı, G. (2010). "Yönetim Modalarının Yüksek Lisans ve Doktora Tezlerine Yansımaları: Bibliyotektik Bir Analiz", *ODTÜ Gelişme Dergisi*, 37(1), 1-23.
- Aslan, M. (2021). "İş Yaşam Dengesi Üzerine Bir Araştırma: Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Analizi", *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 13(3), 2623-2633.
- Ayaz, N. & Türkmen, B.M. (2018). "Yöresel Yiyecekleri Konu Alan Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Analizi", *Gastroia: Journal of Gastronomy and Travel Research*, 2(1), 22-38.
- Ayrangöl, Z. & Yelman, E.(2017). "Türkiye'de Vergi Aflarının Etkinliği;7020 Sayılı Kanun'unun Mali Yönden Analiz Edilmesi", International Congress On Management Economics And Business - Icmeb'17, Zonguldak, 285-294.
- Baer, K. & Borgne, E. L., (2008). "Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives", IMF, USA.
- Benligiray, S. (2012). "Araştırmacıların Bankacılık Alanına Bilimsel Katkıları: Bankacılık Konusunda Yapılan Lisansüstü Tezlerle İlişkin Bir Araştırma", Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, 3(6), 26-46.
- Beşel, F. (2017). "Türkiye'de Maliye Alanında Yapılmış Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Analizi (2003-2017)", *International Journal of Public Finance*, 2(1), 27 – 62.
- Bozan, M. (2012). "Lisansüstü Eğitimde Nitelik Arayışları", *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 4(2), 177-187.
- Broadus, R. N. (1987). "Toward A Definition Of "Bibliometrics", *Scientometrics*, 12(5-6), 373- 379.
- Coşkun, İ., DüNDAR, Ş. & Parlak, C. (2014). "Türkiye'de Özel Eğitim Alanında Yapılmış Lisansüstü Tezlerin Çeşitli Değişkenler Açısından İncelenmesi (2008-2013)", *Ege Eğitim Dergisi*, 15(2), 375 – 396.
- Çetin, G. (2007). "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi", *Yönetim ve Ekonomi*, 14(2), 171-187.
- Çetinkaya Bilgin, N. (2021). "Vergi Affı Uygulamalarının Finansal Tabloların Gerçeğe Uygun Sunulabilmesi Üzerindeki Etkilerinin Araştırılması", *Muhasebe ve Denetim Bakışı*, 20(62), 207-222
- Doğan, Z. & Besen, R. (2008). "Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1(1), 23-39.

- Dönmez, R. (1990). “Teoride ve Uygulamada Vergi Afları”, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Duran, G. & Çelikkaya, S. (2019). “Türkiye’de Lojistik Üzerine Yapılmış Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Analizi”, *G.Ü. İslâhiye İİBF Uluslararası E-Dergi*, 3(3), 152-167.
- Durmuş, M.E. & Kaya, S. (2018). “Türkiye’de Vakıflar Üzerine Yapılmış Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Analizi”, *Vakıflar Dergisi*, 49, 131-146.
- Edizdoğan, N. & Gümüş, E. (2013). “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, 164, 99-119.
- Ellegaard, O. & Wallin, J.A.(2015). “The Bibliometric Analysis Of Scholarly Production: How Great Is The Impact?”, *Scientometrics*, 105(3), 1809-1831.
- Erginay, A. (2003), *Kamu Maliyesi* (17. Baskı), Savaş Yayınları, Ankara.
- Göde, B. (2021). “Türkiye Tarihinde Vergi Afları ve Vergi Aflarının Vergi Gayreti Üzerine Etkileri”, *Fiscaoeconomia*, 5(3), 824 – 844.
- Grant J., Cottrel,R. Cluzeau, F., Fawcett, G. (2000). “Evaluating “Payback” On Biomedical Research From Papers Cited In Clinical Guidelines: Applied Bibliometric Study”, *BMJ: British Medical Journal*, 320(7242),1107-1111.
- Güdü Demirbulat, Ö. & Tetik Dinç, N. (2017). “Sürdürülebilir Turizm Konulu Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Profili”, *Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi*, 14(2), 20-30.
- Hiçyorulmaz, E. & Akdoğan, H. (2021). “Vergi Affına Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açısı: Çorum İli Uygulaması”, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 12(3), 890-913.
- Jacobs, D. (2001). “A Bibliometric Study of The Publication Patterns of Scientists in South Africa. 1992-96”, With Particular Reference to Status and Funding. Information Research. 6(3). [<http://informationr.net/ir/6-3/paper104.html>]. (Erişim Tarihi: 25.12.2021).
- Kargı, V. (2011). “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirine Etkisi”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(13), 101-115.
- Kavakcı, S. & Yardımcıoğlu, F. (2018). “Türkiye’de İbni Haldun Üzerine Yapılmış Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Analizi”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 14(2), 317-341.
- Kayaoğlu, H. D. (2009). “İstanbul Üniversitesi Bilgi ve Belge Yönetimi Bölümü’nde Araştırma Eğilimleri 1967-2008: Lisansüstü Tezlerinin İçerik Analizi”, *Türk Kütüphaneciliği*, 23(3), 535-562.
- 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.
- Köşker, H. (2020). “Coğrafi İşaret Konusunda Yazılmış Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Analizi”, *Journal of Humanities and Tourism Research*, 10 (4), 775-787.
- Kuzu, B. (2001). “Af Müessesesi ve Düşünceleri Açıklama Özgürlüğü”, *Anayasa Yargısı*, 18, 254-296.
- Örnek, N. & Karamustafa, K. (2020). “Turist Rehberliği Alanındaki Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Analiz ile Değerlendirilmesi (1989-2019)”, *Turist Rehberliği Dergisi (TURED)*, 3(2), 115-138.

- Öz, E. & Buyrukoğlu S. (2011). "Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi Ve Manevi Erozyonlar", *Vergi Sorunları Dergisi*, (272), Erişim adresi: <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/cumhuriyet-tarihinde-vergiaflari-maddi-ve-manevi-erozyonlar/4381>, (Erişim Tarihi: 02.12.2021).
- Pekdemir, I., Erdoğan, U. & Şen, Y. (2015). "Yönetim ve Organizasyon" Alanında Bir Bilim Dalında 2004 - 2015 Yılları Arasında Yönetilmiş Lisansüstü Tezlerin İncelenmesi", *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü Yönetim Dergisi*, 79 (20), 20-56.
- Pektaş, Ç. & Aydın, S. (2022). "Sanal Kaytarma Konusunda Hazırlanan Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Profili", *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 48, 89-108.
- Pritchard, A. (1969). "Statistical Bibliography Or Bibliometrics?", *Journal of Documentation*, 25(4), 348-349.
- Sözüer, A. (2001). "Türk Hukukunda Af, 4454 ve 4616 Sayılı Kanunlarda Öngörülen Şartla Salıverilme ve Ertelemeye İlişkin Hükümlerin Hukuksal Niteliği ve Bu Hükümlerin Anayasaya Uygunluğu Sorunu", *Anayasa Yargısı*, 18, 219-252.
- Şahin, T. & Ocak, S. (2019). "Türkiye'de Sağlık Yönetimi Disiplininde Yürütülen Tezlerin Bibliyometrik Analizi", *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 22(3), 543-558.
- Taşkın, Y. (2010). "Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerçekleri", *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2, 122-128.
- Taytak, M. & Akyüz Dalkıran, T. (2019). "Vergi Denetim Algısına Sahip Vergi Mükelleflerinin Vergi Adaleti ve Vergi Affı Uygulamalarına Bakışı", *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 6(1), 109 – 132.
- TDK Güncel Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 01.06.2021).
- Tekin, Ö.A. (2016). "Türkiye'deki Lisansüstü Turizm Tezlerinde Odaklanılan Konular: 1984-2015", *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 8(2), 175-187.
- Tuğay, O. (2019). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açısıyla Vergi Affı Uygulamalarının Değerlendirilmesi: TR61 Bölgesi'nde Bir Araştırma", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(2), 530-554.
- Türlerin Göre Üniversite Sayısı, <https://istatistik.yok.gov.tr/> (Erişim Tarihi : 15.07.2021).
- Varış, F. (1972). "Türkiye'de Lisansüstü Eğitim: Pozitif Bilimlerin Temel ve Uygulamalı Alanlarında", *Ankara Üniversitesi Eğitim Fakültesi Yayınları*, 5(1), 51-74.
- Yalçın, H. (2010). "Milli Folklor Dergisinin Bibliyometrik Profili", *Milli Folklor Dergisi*, 22(85), 205-211.
- 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.
- Yıldırım Becerikli, S. (2013). "Türkiye'de Sağlık İletişimi Üzerine Yazılan Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Analizi: Eleştirel Bir Bakış", *12(2)*, 25 – 36.
- Zengin, B. (2021). "Yavaş Şehir (Cittaslow) Konusundaki Lisansüstü Çalışmaların Bibliyometrik Analizi", *Türk Turizm Araştırmaları Dergisi*, 5(4): 2235-2253.



## Mali Sürdürülebilirlik Analiz Yöntemlerinde Yaşanan Gelişmelere Teorik Bir Bakış

Semih Şen<sup>1</sup>

REVIEW ARTICLE

Derleme Makale

### MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 24.01.2022

Düzeltilme : 15.03.2022

Kabul : 26.03.2022

Yayın : 29.06.2022

iThenticate benzerlik oranı: %7

#### JEL Kodu:

E62, E60, H30

#### Anahtar Kelimeler:

Maliye Politikası, Mali Sürdürülebilirlik, Mali Alan

### Ö Z

Günümüzde iktisadi faaliyetlerin yapısı ülkelerin maliye politikasında karşı karşıya oldukları risklerin çeşitlenmesine yol açmıştır. Nitekim dış ticaretten finansa ülkeler arası ekonomik ilişkilerin çok daha yoğun bir hale gelmesi ekonomileri birbirlerine eklemlerken; istikrarsızlıkların da başka ülkelere sirayet etmesini kolaylaştırmıştır. Diğer taraftan finansal serbestleşme ve işlem hacmindeki artışa bağlı olarak borçlanma imkân ve kaynaklarındaki artış, kamu kesiminin yanı sıra kamu kesimi dışındaki iktisadi ajanların finansman imkânlarını da arttırmış ve bu durum özel kesim bilançolarını da kamu maliyesi açısından önemli hale getirmiştir. Yaşanan bu ve benzeri gelişmeler karşısında mali sürdürülebilirlik analizlerinde de gelişmeler ortaya çıkmış ve bu bağlamda analizler gittikçe risk odaklı hale gelmiştir. Bu çalışmada mali sürdürülebilirlik analizlerinde yaşanan dönüşüm ve analiz yöntemleri incelenmiştir.

**Citation:** Şen, S. (2022). "Mali Sürdürülebilirlik Analiz Yöntemlerinde Yaşanan Gelişmelere Teorik Bir Bakış", *International Journal of Public Finance*, 7(1), 239-262. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1062197>

## A Theoretical Overview of Developments in Fiscal Sustainability Analysis Methods

### ARTICLE INFO

Submitted : 24.01.2022

Revised : 15.03.2022

Accepted : 26.03.2022

Available : 29.06.2022

### ABSTRACT

Today, the structure of economic activities has led to the diversification of the risks that countries face in their fiscal policy. As a matter of fact, while the economic relations between countries, from foreign trade to finance, become much more intense, they articulate the economies to each other;

<sup>1</sup> Res. Assist., PhD., Bursa Uludag University, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5020-3998>, semihsen@uludag.edu.tr

iThenticate similarity score: 7%

**JEL Codes:**

E62, E60, H30

**Keywords:**

Fiscal Policy, Fiscal Sustainability, Fiscal Space

facilitated the spread of instability to other countries. On the other hand, the increase in borrowing opportunities and resources due to financial liberalization and the increase in transaction volume has increased the financing opportunities of economic agents other than the public sector as well as the public sector, and this has made the private sector balance sheets important in terms of public finance. By means of like these developments, approaches have emerged in financial sustainability analysis, and in this context, the analyzes have become increasingly risk-based. In this study, the transformation and analysis methods in fiscal sustainability analyzes are examined.

## 1. Giriş

Bir ülkede maliye politikasının sürdürülebilirliği çeşitli etkenlere bağlıdır. Hiç şüphesiz bu etkenler arasında kamu finansman yapısı ve mali disiplin kavramı önemli rol oynamaktadır. Ancak günümüzde iktisadi hayatta yaşanan gelişmeler dikkate alındığında genelde kamu borcu ve birincil denge arasındaki ilişki üzerinden yapılan hâkim sürdürülebilirlik analizlerinin değerlendirmelerinin sınırlı kaldığı söylenebilir. Çünkü gerçekten de finansal piyasalarda bilgi işlem teknolojilerindeki gelişmeler neticesinde artan işlem hacmi ve sermaye hareketleri ile borçlanma imkân ve kaynaklarındaki çeşitlenme sürdürülebilirlik konusunu oldukça karmaşık hale getirmiştir. Öte yandan söz konusu imkân ve kaynaklardan özel kesim iktisadi ajanların da yararlanabiliyor olması, sürdürülebilirlik analizlerinde kamu kesimi dışındaki aktörlerin de geleneksel kamu borcunun yanında koşullu yükümlülük olarak dikkate alınmasını gerekli kılmıştır. Ayrıca bazı ülkelerin finansman yapısında doğal kaynak ihracatının etkili bir unsur olması, bu ülkelerde ihraç mallarının fiyatlarını sürdürülebilirlik açısından önemli hale getirmiştir. Özetle maliye politikasının istikralı şekilde devam ettirilebilmesi konusunda karşılaşılabilecek riskler zaman içerisinde çeşitlenmiştir. Bu çeşitlenme ise mali sürdürülebilirlik analizlerinin yaşanan gelişmeler doğrultusunda güncellenmesine yol açmış, böylelikle deterministik karakterli ana akım analizlerden, stokastik karakterli risk odaklı yaklaşımlara doğru bir eğilim ortaya çıkmıştır. Ne var ki buna karşılık hâkim sürdürülebilirlik analiz yönteminin deterministik karakterli ana akım yaklaşımlar olduğu, bilhassa Türkiye’de stokastik karakterli sürdürülebilirlik analizlerinin sayısının oldukça sınırlı kaldığı görülmüştür. Bu çalışmada ise mali sürdürülebilirlik analizlerinde yaşanan dönüşüme ve özellikle de risk odaklı stokastik yaklaşımlara dikkat çekilmeye çalışılmıştır. Böylelikle çalışmada başta koşullu yükümlülükler olmak üzere, kamu maliyesi açısından sürdürülebilirlik üzerinde baskı unsuru olabilecek çeşitli faktörleri de dikkate almak isteyen müteakip çalışmalara analizlerinde fikir vermesi ve faydalı olması amaçlanmıştır. Bu bağlamda çalışma üç kısımda ele alınmış, ilk kısımda mali sürdürülebilirlik kavramı açıklanmıştır. Ardından sürdürülebilirlik üzerinde etkili olan unsurlar ile bu unsurlardaki gelişme ve çeşitlenmeye bağlı olarak analiz yöntemlerinde yaşanan dönüşümün ortaya konması hedeflenmiş, son olarak ise mali sürdürülebilirliğin analiz yöntemleri değerlendirilmiştir. Sonuç bölümünde ise elde edilen bulgular mukayeseli şekilde tartışılmıştır.

## 2. Mali Sürdürülebilirlik: Kavramsal Çerçeve

Sürdürülebilirlik kavramı, belirli bir oran ve/veya düzeyde devam ettirebilme şeklinde ifade edilmektedir. Kavram üzerine getirilen yorumlarda ise “var olmak”, “devam ettirmek”, “-e katlanmak”, “temin etmek”, “desteklemek” gibi anlamlarda kullanılmaktadır. Yapılan tanımlamalarda anlatılmak istenen bir sistem ya da yöntemin varlığını devam ettirebilmesi veya mevcut durumunu kendiliğinden koruyabilmesidir. Sürdürülebilirlik kavramı ilk olarak doğal kaynakların tükenmesi ile ilgili bir kaygı neticesinde orta çıkmış ve bu kaynakların gelecek nesillere aktarılabilmesini ifade etmiştir. Daha sonraları konu ekonomi literatürüne kalkınma boyutuyla girse de çevre ile ilintili olarak kalmıştır. Günümüzde ise sürdürülebilirlik kavramı sağlıktan kültüre, finansa ve kamu maliyesine kadar geniş bir yelpazede ve yüklenen anlamlar veyahut yapılan yorumlar çerçevesinde kullanılmaktadır (Şen vd., 2018:5-6).

Bu durum mali sürdürülebilirlik için de geçerlidir. Nitekim mali sürdürülebilirlik ile ilgili üzerinde uzlaşmış tek bir tanımın bulunmadığı, söz konusu tanımların konunun ele alış biçimi ve kullanılan sürdürülebilirlik parametrelerine göre değişiklik gösterdiği ifade edilebilir. Zaten literatürdeki çalışmalar incelendiğinde bazılarının kamu gelirlerine odaklandığı, bazılarının ise kamu harcamaları üzerine yoğunlaştığı ve böylelikle mali sürdürülebilirlik kavramının nasıl açıklanması gerektiğine dair çeşitli tartışmaların yaşandığı söylenebilir (Kaya, 2013:43). En büyük kavram kargaşası ise bütçe açıkları ve borçların sürdürülebilirliği gibi kavramların mali sürdürülebilirlik yerine kullanılması neticesinde ortaya çıkmıştır. Oysa mali sürdürülebilirlik, bütçe açıklarının ve borçların sürdürülebilirliğini de içeren geniş kapsamlı bir kavramdır. Zira bütçe açıklarının sürdürülebilirliği için borçların sürdürülebilirliği koşul iken; mali sürdürülebilirlik için bütçe açıklarının sürdürülebilir olması koşuldur ve dolayısıyla mali sürdürülebilirlik her iki maliye politikası aracının da sürdürülebilir olmasını gerektirmektedir (Şen vd., 2010:104). Bu bağlamda mali sürdürülebilirlik, geniş anlamıyla ele alındığında hükümetin yükümlülüklerini yerine getirebilmek için maliye politikasında kapsamlı bir değişikliğe gitmesine ihtiyaç olup olmadığı sorusuna aranan cevaptır. Ulaşılan sonuçlara göre şayet politika setinde bir değişiklik gerekmeden yükümlülükler karşılanabiliyor ise mali sürdürülebilirliğin olduğu, aksi durumda ise olmadığı kabul edilmektedir (Burnside, 2003:1).

Chalk & Hemming (2000), Uluslararası Para Fonu (IMF) (2002), Izquierdo & Panizza (2003) ve Tanner (2013) ise mali sürdürülebilirlik meselesine dönemler arası bütçe kısıtı üzerinden yaklaşmışlardır. Buna göre hükümetlerin Ponzi finansmana başvurmadan, gelecek dönemde birincil dengede oluşturacakları fazlaların bugüne iskonto edilmiş değeri, cari borç stokunu karşılıyorsa dönemler arası bütçe kısıtı karşılanmış kabul edilmekte ve borçların ödenebileceği varsayılarak maliye politikaları sürdürülebilir olarak değerlendirilmektedir (Chalk & Hemming, 2000:4). Söz konusu yaklaşıma dayalı yapılan tanımda iki hususa özellikle dikkat çekmekte yarar vardır. İlk husus Ponzi finansmana başvurulmayacağı yönündeki varsayımdır. Ponzi finansmanın olmaması koşulu ile kast edilen, hükümetlerin borç yükümlülüklerini ödemek için çaba göstereceği ve böylelikle kamu borcunun belirsiz bir gelecekte sifıra yakınsayacağı

varsayımdır. Bunun olabilmesi için kamu borcunun stok değerinin reel faiz oranından daha yavaş artması gerekmektedir. Başka bir anlatımla kreditorler, hükümetin borcun faiz maliyetini yeniden borçlanmak suretiyle karşılamayacağını düşünmelidirler. Şayet aksi durumda kreditorlerin borç verme istekliliği azalacağı için hükümetler borç temin etmekte güçlük yaşayacak veyahut çok yüksek faiz maliyetine katlanmak durumunda kalacaklardır (Cuddington, 1996:8).

İkinci husus ise mali sürdürülebilirlik tanımında ödeme gücüne yapılan vurgudur. Nitekim IMF (2002:5) ve Croce & Juan - Ramon (2003:3) ödeme gücü ile mali sürdürülebilirlik ilişkisini ve aralarındaki farkları tartışmışlardır. Bu çalışmalarda ödeme gücü, “kamu harcama ve gelirlerinin dönemler arası bütçe kısıtını karşılaması” olarak tanımlanmış ve eğer maliye politikasının bileşimi ödeme gücünün kaybolmasına yol açıyorsa sürdürülemez olarak kabul edilmiştir. Nitekim yazarlara göre kamunun ödeme gücünün olması sürdürülebilirlik için tek gerekli koşul olarak kabul edilmiştir. Öte yandan iki kavram arasındaki fark ise ödeme gücünün politika bileşiminde yapılacak, vergi gelirlerinin artırılması ve kamu harcamalarının kısılması gibi ekonomik açıdan oldukça maliyetli düzenlemelerle de sağlanabilir olmasıdır. Ancak zaten bu şekildeki sıkı maliye politikası düzenlemeleri ile sağlanabilecek bir ödeme gücü mali sürdürülebilirliğe işaret etmemekte, tam tersi politika setinin değiştirilmesi gerektiğini göstermekte ve temerrüde düşülmemesi için gereken düzenlemeleri ortaya koymaktadır (Alvarado et al., 20014: 6).

Oviedo & Mendoza (2003:7) ise hükümetin bütçe kısıtından hareketle yapılan mali sürdürülebilirlik tanımlarına ihtiyatlı yaklaşmışlar, söz konusu tanımın bir muhasebe eşitliği olduğunu ve hükümetler tarafından enflasyon yaratılarak borçların her zaman ödenebileceğini ifade etmişlerdir. Yazarlar özellikle bankacılık krizi gibi nedenlerle ortaya çıkabilecek koşullu yükümlülükler ve bu yükümlülüklerin kamu borcu üzerinde yarattığı risklere dikkat çekmişlerdir. Öte yandan Barnhill & Kopits (2003:3-4) bütçe kısıtı üzerinden geliştirilen açıklamaların yalnızca gelişmiş ülkeler için geçerli olabileceğini, gelişmekte olan ülkelerde hem koşullu yükümlülüklerin hem de makroekonomik açıdan karşılaşılabilecek risk ve belirsizliklerin fazla olması nedeniyle meselenin sadece kamu maliyesi göstergelerine bakılarak ele alınamayacağını ifade etmişlerdir.

Nitekim buraya kadar yapılan açıklamalardan literatürde mali sürdürülebilirliğe ilişkin farklı tanım ve yaklaşımların yer aldığı anlaşılmaktadır. Ancak dikkat edildiğinde bu tanımlama farklılıklarının daha ziyade mali sürdürülebilirliğin göstergesi olarak kullanılan parametrelerden ve sürdürülebilirlik üzerinde risk oluşturabilecek unsurların algısındaki çeşitlilikten kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Söz konusu risklerin varlığının ise ülkenin ekonomik yapısı ve gelişmişlik düzeyiyle alakalı olduğu göz önüne alındığında mali sürdürülebilirlik, “hem mevcut koşullarda hem de var olan çeşitli risklerin muhtelif düzeylerde gerçekleştiği senaryolar altında, maliye politikasının ve/veya kamu borç stokunun bileşiminde yeni bir düzenleme ihtiyacı ortaya çıkmadan yükümlülüklerin karşılanabilme imkânı” olarak tanımlanabilir.).



### 3. Mali Sürdürülebilirliğe Etki Eden Unsurlar ve Sürdürülebilirlik Analizlerinde Yaşanan Gelişmeler

İktisadi hayatta yaşanan gelişmeler mali sürdürülebilirlik üzerinde etkili olan unsurların çeşitlenmesine yol açmış, meseleyi bütçe açıkları ve kamu borç stoku düzeylerinin ötesine taşıyarak çok boyutlu ve karmaşık bir hale getirmiştir. Çünkü gerçekten de günümüzde mali sürdürülebilirlik konusunu olasılıklardan ve risklerden bağımsız olarak sadece birincil denge ve kamu borç stoku ilişkisi bağlamında ele almak, oldukça kısıtlı bir analizin varlığına işaret etmektedir (Huertas & Meyer-Cirkel, 2021:2). Bu bağlamda özellikle dış ticarete ve finansal sistemde yaşanan serbestleşme eğilimleri ile ekonomilerin birbirlerine eklenmesi neticesinde herhangi bir ülkede ortaya çıkan istikrarsızlığın kolaylıkla başka ülkelere sirayet edebilmesi, karşılaşılan sorunların artmasında başat rol oynayan unsurlardan olmuştur. Öte yandan finansal sistemde sermaye hareketlerinin hızlı hareket etmesi ve finansman araçlarının çeşitlenmesi, kamu borç yönetiminde kurumsal ve yasal dönüşümleri gerektirmiş ve borç yönetiminin mali sürdürülebilirlik açısından önemini arttırmıştır. Diğer taraftan dünya ticaret hacminin ulaştığı düzey itibarıyla artan enerji talebi, bazı ülkelerin mali yapısında dönüşümler yaşanmasına yol açmıştır. Özellikle petrol gibi enerji ihracatçısı ülkeler, kamu harcamalarının finansmanını vergi gelirlerinden ziyade fosil yakıtlardan sağlama eğiliminde olmuşlar ve bu ülkelerin mali istikrarları fosil yakıtların fiyat dalgalanmalarına karşı oldukça hassas hale gelmiştir. Farklı örneklerle de desteklenebilecek tüm bu gelişmeler karşısında mali sürdürülebilirlik üzerinde etkili olan faktörler iktisadi yapıdaki değişime bağlı olarak çoğaldıkça, mevcut analiz yöntemlerinin açıklama gücü zayıflamış ve böylece yeni analiz metotlarına ihtiyaç ortaya çıkmıştır.

Çalışmada ilgili literatür incelenmiş ve mali sürdürülebilirlik üzerinde etkili olan unsurlar makroekonomik ve finansal istikrar, mali disiplin, kamu borç yönetiminin etkinliği, koşullu yükümlülükler ve ülkelerin gelişmişlik düzeyi başlıkları etrafında derlenerek genelden özele doğru açıklanmıştır (Dihn, 1999; Izquierdo & Panizza, 2003; Cottarelli, 2014; İnal, 2020). Ancak bu açıklamalara geçmeden önce şunu ifade etmek gerekir ki; mali sürdürülebilirlik üzerinde etkili olan söz konusu unsurlar arasında keskin bir ayırım yapmak oldukça güçtür. Çünkü hemen her unsur kendi içerisinde de birbirleriyle ilişkilidir. Örneğin, makroekonomik istikrarı mali disiplinden, mali disiplini kamu borç yönetiminden, kamu borç yönetimini koşullu yükümlülüklerden ve sayılan tüm bu unsurları ülkelerin gelişmişlik düzeylerinden ayırmak neredeyse imkânsızdır. Çalışmada adı geçen unsurların ayrı başlıklar altında tasnif edilmesi açıklama gücünü arttırmak, anlatımı basitleştirmek ve önemli görülen kısımlara özel bir vurgu sağlamak adına yapılmıştır.

*i) Makroekonomik ve finansal istikrar;* birbirleriyle yakın ilişkili iki kavram iken; ekonomik büyümenin de temel bileşenleri arasındadır. Nitekim makroekonomik istikrardaki bir bozulma kısa bir zaman sonra finansal ortama yansımakta ya da benzer şekilde finansal ortamdaki bir bozulma da makroekonomik istikrara yansımaktadır. Makroekonomik istikrar, genellikle fiyat istikrarı, güvenilir maliye politikaları, sürdürülebilir büyüme ve sağlıklı kamu ve

özel sektör kavramları ile tanımlanmaktadır. Makroekonomik istikrarın, çeşitli kanallar aracılığıyla mali sürdürülebilirliği etkilemesi söz konusudur. Her şeyden önce ortaya çıkabilecek istikrarsızlıklar, faiz oranlarında bir artışa yol açmakta ve iktisadi ajanların geleceği öngörebilmesini güçleştirmektedir. Bu durumlarda borçlanma maliyetleri yükselmekte ve yatırım ve tüketim harcamaları azalmaktadır. Öte yandan fiyatlar genel düzeyinde ortaya çıkabilecek dalgalanmalar toplam hâsıla düzeyini etkilerken, bütçe açıklarında artışlar yaşanabilmektedir (Cottarelli, 2014:17). Finansal istikrar ise finansal sistemin ekonomik kaynakların etkin tahsisi ile servet birikimi, ekonomik büyüme, sosyal refah gibi diğer ekonomik süreçlere yardım etmesi; bunun yanı sıra finansal riskleri değerlendirme, fiyatlama ve yönetme gibi kilit işlevleri yerine getirebilme kabiliyetini sürdürebilmesi olarak tanımlanabilir (Karamelikli & Bayar, 2016:226). Ani sermaye çıkışları gibi nedenlerle bu istikrarda meydana gelebilecek bir bozulma kamunun finansman imkânlarını kısıtlarken; borçlanma maliyetlerini yükseltebilir.

**ii) Mali disiplin ve kamu kesiminin mali yapısı;** sürdürülebilirliğin sağlanmasında en önemli belirleyiciler arasındadır. Çünkü mali disiplin her şeyden önce ihtiyatlı bütçe açığının ve kamu borç stokunun varlığına işaret eden bir kavramdır (İnal, 2020:16). Bilhassa bu iki maliye politikası aracının ılımlı düzeyine eşlik edebilen istikrarlı bir birincil fazla var ise mali sürdürülebilirlik ile ilgili kaygılar büyük ölçüde giderilmiş kabul edilmektedir. Gerçekten de mali sürdürülebilirliğe dair özellikle deterministik<sup>2</sup> karakterli analizlere bakıldığında, şayet diğer faktörlerde beklenmedik şoklar ortaya çıkmazsa (ceteris paribus), sürdürülebilirlik için mali disiplinin çoğunlukla yeterli kabul edildiği görülmektedir (Barnhill & Kopits, 2003:5). Ancak diğer taraftan konuya sadece mali disiplin açısından yaklaşan, böylelikle kamu kesiminin mali yapısını göz ardı ederek sadece geleneksel bütçe açığını, birincil dengenin durumunu ve kamu borç stokunu dikkate alan analizlerin sonuçları sınırlı kalabilmektedir (Boskin, 1988:77). Çünkü bir ülkede söz konusu bakış açısıyla mali sürdürülebilirlik olduğu bulgusuna erişilmiş olursa bile, şayet bütçe dışı yarı mali işlemler yaygın, vergi tabanı sınırlı, bütçenin finansmanında vergi gelirlerinin payı düşük ya da bütünüyle doğal kaynak gelirlerine bağımlı ise mali sürdürülebilirlik aslında zayıf olabilir veyahut hiç olmayabilir. Bu bakımdan kamu maliyesinin sağlıklı ve istikrarlı olduğunu söyleyebilmek için mali disiplinin yanı sıra kamu kesiminin mali örgütlenme biçimine ve finansman yapısına bakmak analizlerin güvenilirliği açısından faydalı olacaktır (Dihn, 1999:13-14).

**iii) Kamu borç yönetiminin etkinliği;** mali sürdürülebilirliğin sağlanmasında önemli rolü olan unsurlardan bir diğeridir. Karmaşık ve riskli birçok finansal varlığı bünyesinde bulunduran ve genellikle bir ülkedeki en büyük finansal portföyü temsil eden kamu borçlarının yönetiminin makroekonomik açıdan birçok önemli etkisi vardır (Missale, 1999:10). Mali sürdürülebilirlik açısından ise ödeme gücünün korunması, nakit ihtiyacının karşılanması, ortaya çıkabilecek risklerin iyi analiz edilebilmesi kamu borç yönetiminin konusunu oluşturmaktadır. Bu kapsamda borcun düzeyi ve bileşiminde yapılan ayarlamalar, borçlanma imkânlarının geliştirilmesi, maliyetlerin

<sup>2</sup> Deterministik yöntem gelecekteki durumlarının gelişmesinde rastgelelik bulunmayan bir analizdir. Belirli bir model bu nedenle her zaman belirli bir başlangıç koşulundan veya başlangıç durumundan aynı sonucu üretir.

azaltılması, kur ve vade uyumsuzluklarının ortadan kaldırılması, yanı sıra koşullu yükümlülüklerin takip edilmesi ve çeşitli mali sürdürülebilirlik analizlerinin uygulanması kamu borç yönetimi kapsamındaki uygulamalardır. Bir ülkede kamu borç yönetiminin niteliğinde başlıca bazı unsurların önemli rol oynadığı kabul edilmektedir. Genel kamu borç yönetim ilkeleri olarak da ifade edilen ve kamu borç yönetiminin etkinliği ve kalitesi üzerinde belirleyici olan bu unsurların başında borcun miktarı ve yapısı; borç yönetiminin yasal ve kurumsal örgütlenmesi; şeffaflık düzeyi ve borç yönetiminin para ve maliye politikaları ile koordinasyonu gelmektedir (International Monetary Fund & World Bank, 2014:2).

**iv) Koşullu yükümlülükler;** hükümetlerin sıklıkla karşılaştığı, kamu harcamaları ve kamu borçlanma düzeyini beklenmedik zamanda ve miktarda arttırması bakımından dikkate alınması gereken yükümlülüklerdir. Nitekim bu yükümlülükler, başta mali sürdürülebilirlik olmak üzere, mali şeffaflık ve ahlaki tehlike gibi çeşitli iktisadi ve mali sorunlar yaratabilmektedir (Şen & Tokatlıoğlu; 2020:216). Koşullu yükümlülükler bütçeyle doğrudan ilişkili olmayan, gerçekleşme zamanı ve miktarı hükümetin kontrolü dışında belirli olayların meydana gelmesiyle ortaya çıkan, yasal zorunluluklar ya da devlet olmanın sorumluluğu ve kamuoyu beklentisi gibi nedenlerle kamu harcamasını gerekli kılan yükümlülüklerdir (Towe, 1991: 110). Tanımda dikkate alınması gereken, koşullu yükümlülüklerin ortaya çıkışının, bir olayın, yani koşulun gerçekleşmesine bağlı olduğu ve söz konusu olayın ortaya çıkışının hükümetin kontrolü dışında geliştiğidir. Ancak hükümetin yükümlülüğü doğuran olayları kontrol edememesi, koşullu yükümlülükler üzerinde etkisi olmadığı anlamına gelmez. Zira koşullu yükümlülükler aslında açık veya örtük hükümet taahhütlerinden oluşan kamu garantileridir (OECD, 2005: 12) ve hükümetlerin bu konudaki politikalarına bağlı olarak artar ya da azalır. Kamu garantisini alarak yükümlülük üstlenen tüzel ya da gerçek kişi, yükümlülüğü sağlamada başarısız olduğu takdirde, yükümlülük kamuya transfer olur. Yani koşul gerçekleşmiştir ve yükümlülük artık kamunun bir borcudur. Bu bakımdan da koşullu yükümlülükler geleneksel kamu borcuna benzemektedir. Bu nedenle koşullu yükümlülükler koşullu borçlar, şartlı borçlar gibi isimlerle de ifade edilebilmektedir (Şen & Tokatlıoğlu; 2020:218). Koşullu yükümlülüklerin en yaygın türlerini borçlanma ve kamu özel işbirliği projelerine verilen yasal taahhütler ile bankacılık kesimine verilen zımni taahhütler oluşturmaktadır. Campos vd. (2006:228) tarafından yapılan ampirik bir çalışmada hata terimi ile temsil edilen koşullu yükümlülüklerin kamu borçlarındaki artışın en büyük nedeni olduğu bulgusuna erişilmiştir. Bu durumun bilanço etkisi adı verilen aktarım mekanizması ile gerçekleştiği, yükümlülüklerin önce şirketler kesiminden, bankacılık kesimine ve oradan da nihai kurtarıcı olarak kamu kesimine transfer olduğu vurgulanmıştır. Sağlıklı bir mali sürdürülebilirlik analizi için koşullu yükümlülüklerin stok değerleri dikkate alınmalı ve ödeme gücünün kaybolmasına yol açabilme ihtimali göz önünde bulundurulmalıdır. Öte yandan gerçek hayatta, özellikle de az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde hükümetler hemen her zaman bu yükümlülükleri gizleme eğiliminde olduğundan, veri sıkıntısı oldukça yaygın bir sorundur (Dihn, 1999;15).

v) **Ülkelerin gelişmişlik düzeyi;** mali sürdürülebilirliğin sağlanmasında belirleyici unsurlar arasındadır. Çünkü gelişmekte olan ülke ekonomileri, gelişmiş ülke ekonomileriyle kıyaslandığında birçok yapısal sorunu bünyesinde barındırmaktadırlar. Nitekim gelişmekte olan ülkelerin bazı genel özelliklerine bakıldığında vergileme kapasitelerinin düşük, reel ve finansal sektörün dış şoklara karşı kırılganlığının yüksek, büyüme oranlarının istikrarsız, kamu borçlarında döviz cinsi ve değişken faizli yükümlülüklerin ağırlıklı ve dolarizasyonun yaygın olduğu görülmektedir. Tüm bu faktörler söz konusu ülkelerde kamu maliyesinin yönetimini ve sürdürülebilirlik analizlerinin değerlendirilmesini güçleştirmektedir. Bilhassa gelişmiş ülkeler için tasarlanan deterministik mali sürdürülebilirlik analizlerinin güvenilirliği gelişmekte olan ülkeler için tartışmalı hale gelmektedir (Alvarado, et al., 2004:11-18; Izquierdo & Panizza, 2003:7-13; International Monetary Fund, 2003;14-18).

Mali sürdürülebilirlik üzerinde etkili olan ve iktisadi hayatta yıllar içerisinde yaşanan gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkan bu devinim içerisindeki unsurlar, mali sürdürülebilirlik ölçüm yöntemlerinin de zaman içerisinde güncellenmesini gerekli kılmıştır. Böylelikle kamu maliyesi açısından artarak çeşitlenen risk faktörleri neticesinde sürdürülebilirlik analizlerinde deterministik süreçlerden stokastik<sup>3</sup> süreçlere doğru bir evrim gerçekleşmiştir. Nitekim mali sürdürülebilirlik üzerine yapılan ilk çalışmalarda Buiters (1983), Blanchard (1990) ve Hamilton & Flavin (1986) deterministik varsayımlar altında ekonomik göstergelerle veya ekonometrik testlerle çeşitli analizler gerçekleştirmişlerdir. Ancak özellikle 1998 yılındaki Asya krizinden sonra kamu maliyesi açısından istikrarlı görünen birçok ülkenin, bankacılık kesiminin kurtarılması kapsamında sermaye yapılandırılmaları ve kamulaştırma gibi koşullu yükümlülükler neticesinde sürdürülebilirlik sorunları yaşamaları bilanço etkisi kavramını gündeme getirmiş ve böylelikle analizlerde risklilik esaslı stokastik sürece dayalı yöntemlerin tasarlanması gündeme gelmiştir. Bu bağlamda kamu maliyesinin çeşitli senaryolar altında analiz edildiği yöntemlerden, özel kesimi de içerisine alan sistemik risk analizlerine kadar geniş bir literatür ortaya çıkmıştır.

Son olarak 2008 küresel finansal krizinin akabinde ortaya çıkan Avrupa borç krizi ise o güne kadar genellikle gelişmekte olan ülkelerin sorunu kabul edilen mali sürdürülebilirlik meselesini gelişmiş ülkelerin gündemine taşımıştır. Gerçekten de geçmiş dönemlerde yüksek bütçe açıkları ve kamu borçluluğu ile temsil edilen mali disiplinsizlik sorunu genellikle gelişmekte olan ülkelerde yaşanmış, gelişmiş ülkeler temerrüt riski ile karşılaşmamıştır. Ancak Avrupa borç krizinde Yunanistan başta olmak üzere, İtalya, İspanya, İrlanda ve Portekiz gibi gelişmiş kabul edilen ülkelerin maliye politikaları sürdürülemez hale gelmiş ve daraltıcı maliye politikalarını ifade eden “kemer sıkma” uygulamalarına başlanmıştır. Bunun yanı sıra söz konusu ülkelerin temerrüt riski Avrupa Birliği bünyesinde oluşturulan çeşitli düzenlemelerle ve kaynak

<sup>3</sup> Stokastik yöntem zaman veya mekâna göre değişen olguları tanımlamak için kullanılan olasılıklı modellerdir. Bu yöntemler kesinlik arz eden süreç anlamına gelen deterministik yöntemin olasılıklı bir muadilidir.

aktarımlarıyla aşılmaya çalışılmıştır (Tokatlıoğlu vd., 2017:393). İşte mali sürdürülebilirlik sorunlarının, krize kadar politikaları sürdürülebilir görünen gelişmiş ülkelerde de ortaya çıkması, mali alan kavramını gündeme getirmiş ve önemini arttırmıştır. Nitekim bu bağlamda mali alan ölçümleri ile maliye politikalarındaki manevra alanının tespit edilmesi amaçlanmış ve böylece sürdürülebilir bulunan bir politika setinin, genellikle Gayri Safi Yurtiçi Hasılaya (GSYİH) oranla hangi düzeye kadar sürdürülebileceği görülmeye çalışılmıştır.

#### 4. Mali Sürdürülebilirlik Analizlerinde Kullanılan Yöntemler

Mali sürdürülebilirlik analizlerinde kullanılan yöntemlerin sınıflandırılmasında çeşitli tasnifler benimsenmiş olup, bunlardan en yaygın kullanılan sınıflandırma yeni ve eski yöntemler ayrımıdır (Burnside 2004:2). Ancak bu tasnifi kullanan çalışmaların yayınlanma tarihi dikkate alındığında, günümüzde birçok yöntemin halen “yeni” olarak nitelenmesi uygun bulunmadığı için benimsenmemiştir. Bir diğer sınıflandırma ise deterministik ve stokastik analizler ayrımıdır. Yani başka bir anlatımla analizin kesinlik arz etmesi veyahut olasılıklar ekseninde değerlendirilmesi durumuna göre yapılan sınıflandırmadır. Kopits vd. (2016:1) bu sınıflandırmayı ana akım ve ana akım dışı yaklaşımlar olarak nitelemişler, risk esaslı stokastik modellerin uygulama gücü nedeniyle daha az gerçekleştirildiğini ileri sürerek ana akım dışı olarak ifade etmişlerdir. Çalışmada da bu sınıflandırma benimsenmiştir. Ancak öte yandan mali alan kavramının sürdürülebilirlik ile olan organik ilişkisi ve artan önemi nedeniyle daha fazla akademik araştırmaya konu olması gibi gerekçeler göz önüne alınarak çalışmanın dışında bırakılmamış, üçüncü bir başlık altında incelenmiştir. Özetle bu çalışmada mali sürdürülebilirlik analizlerinde kullanılan yöntemler, ana akım yaklaşımlar, ana akım dışı yaklaşımlar ve mali alan yaklaşımları şeklinde üç başlık altında sınıflandırılarak açıklanmıştır.

**Tablo 1. Mali Sürdürülebilirlik Analizlerinde Kullanılan Yöntemler**

	<b>Ekonomik Göstergelere Dayalı Analizler</b>	<b>Ekonometrik Analizler</b>	<b>Belirsizlik Altında Mali Sürdürülebilirlik Analizleri</b>	<b>Bilanço Yaklaşımları ve Sistemik Risk Analizleri</b>	<b>Mali Alan Analizleri</b>
<b>Dikkate Alınan Risk Unsurları</b>					
Spesifik			X		
Genel	X	X		X	X
Sistemik				X	

<b>Kullanılan Ölçütler</b>					
Maliye Politikası Araçları	X	X	X	X	X
Kamu Net Değeri	X	X	X	X	
Ülke Riskliliğine İlişkin Ölçütler				X	
<b>Sektörler Arası İlişkinlerin Durumu</b>					
Dikkate Alınıyor			X	X	
Dikkate Alınmıyor	X	X			X

**Kaynak:** Kopits, et al., 2016: 14.

Yukarıdaki Tablo 1 çalışmada açıklanan mali sürdürülebilirlik analiz yöntemlerini göstermekte ve bu yöntemlerin ön plana çıkan özellikleri hakkında fikir vermektedir. Çalışmanın bundan sonraki kısmında söz konusu yöntemler, tabloda ana hatlarıyla dikkat çekilmeye çalışılan avantaj ve dezavantajları göz önüne alınarak tartışılacaktır.

#### 4.1. Ana Akım Yaklaşımlar: Deterministik Analizler

Mali sürdürülebilirliğin analizinde kullanılan deterministik yöntemler üç temel özelliğe sahiptir. İlk olarak bu yöntemlerde sürdürülebilirliğin göstergesi kabul edilen değişkenler arasında kesin bir ilişkinin varlığı kabul edilmektedir. Yani süreçte rassal gelişmelere yer verilmemektedir. İkinci olarak kullanılan veri setleri geçmiş döneme ait (retrospektif) olduğundan, elde edilen bulgular da aslında zaman serisinin kapsadığı yıllar arasındaki durumu ortaya koyar. Üçüncü olarak ise geleceğin de tıpkı geçmiş dönemdeki gibi olacağı varsayılmaktadır. Şöyle ki; şayet bir ülkede hükümetler artan kamu borçları karşısında maliye politikasını borç servisini karşılayacak şekilde ayarlamak çabası içerisinde olmuşlarsa, gelecekte de bu çabayı gösterecekleri kabul edilmektedir. Zaten bu nedenle söz konusu analizlere retrospektif analizler de denilmektedir (Tanner & Samake, 2006:4).

Deterministik yöntemler ekonomik göstergelere dayalı analizler ve ekonometrik analizler şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

#### 4.1.1. Ekonomik Göstergelere Dayalı Yaklaşımlar

Mali sürdürülebilirliğin ekonomik göstergeler üzerinden analiz edildiği çok sayıda çalışma vardır. Ancak bu çalışmalarda analiz yapmaya imkân sağlayan söz konusu göstergeler Buitter (1983;1985) ve Blanchard (1990) tarafından ortaya konmuştur. Öncü çalışmada Buitter, kamu kesimi net değeri kavramını geliştirerek, sürdürülebilir bir maliye politikasını bu kavramın GSYİH'ya oranını koruyabilen politika seti olarak tanımlamıştır. Daha sonra ise kamu kesimi net değeri/GSYİH oranını sabit tutabilmek için gerekli olan “daimi birincil açık” değerini aşağıdaki eşitlik (1)'de gösterildiği gibi hesaplamıştır.

$$\bar{d} = (r_t - n_t) \cdot w_t \quad (1)$$

Eşitlik (1)'de  $\bar{d}$  kamu kesimini net değerini GSYİH'ya oranla sabit tutmak için gereken daimi birincil açık düzeyini göstermektedir.  $r_t$ , t dönemindeki reel faiz oranını,  $n_t$ , t dönemindeki büyüme oranını ve  $w_t$  ise t dönemindeki kamu kesimi net değerini göstermektedir. Buitter'e göre maliye politikasının sürdürülebilir olup olmadığı aşağıdaki eşitlik (2)'den elde edilen sonuca bağlıdır.

$$\bar{d} - d_t = (r_t - n_t) \cdot w_t - d_t \quad (2)$$

Eşitlik (2)'de  $d_t$  t dönemindeki birincil açık düzeyini göstermektedir. Buna göre, daimi birincil açık ile cari dönemdeki birincil açık arasındaki fark negatif ise kamu kesiminin net değeri/GSYİH oranı azalma eğiliminde olacaktır ve maliye politikası sürdürülemez olarak değerlendirilecektir (Chalk & Hemming, 2000:7).

Kamu kesimi net değeri üzerinden maliye politikalarının sürdürülebilirliğinin incelendiği yaklaşım analiz yorumlama açısından basit görünse de, kamu kesiminin net değerinin tespitindeki güçlük nedeniyle (Buitter, 1983:310) literatürde sınırlı çalışmaya konu olmuş, daha ziyade Blanchard'ın geliştirdiği göstergeler kullanılmıştır (Chalk & Hemming, 2000:7).

Blanchard (1990), mali sürdürülebilirlik analizleri için birincil denge boşluğu (primary gap) ve vergi boşluğu (tax gap) göstergesi olmak üzere iki farklı gösterge geliştirmiştir. Birincil denge boşluğu göstergesi ile kamu borcu/GSYİH oranını istikrarlı bir düzeyde tutmak için gereken birincil denge düzeyi hesaplanmakta ve ardından bulunan değerden cari dönemde gerçekleşen birincil denge çıkartılmakta, aradaki fark ise birincil denge boşluğu olarak açıklanmaktadır. Buna göre şayet elde edilen sonuç pozitif olarak gerçekleşirse mali sürdürülebilirliğin olduğu kabul edilmektedir. Vergi boşluğu yaklaşımında ise yine GSYİH'ya oranla gerçekleşen vergi gelirleri ile optimal vergi gelirleri arasındaki fark değerlendirilmekte ve söz konusu fark pozitif olarak bulunursa sürdürülebilirlik var kabul edilmektedir (Şen vd., 2010:108).

Mali sürdürülebilirliği ekonomik göstergeler yardımıyla analiz eden çalışmalarda geçmiş dönem maliye politikalarıyla ödeme gücünün yerine getirilip getirilmediği analiz edilmekte ve geleceğe yönelik bazı sonuçlar çıkartılmaya çalışılmaktadır. Bu yöntemlerin bazı önemli avantajları olduğu gibi dezavantajları da söz konusudur. Avantajlı yanları arasında analizlerin güncelleştirmeye imkân vermesi, sade, kolay ve

anlaşılır olması gelmektedir. Öte yandan söz konusu analizlerde değişkenler arası ilişkilerin dinamik yönünün ihmal edilerek sabit kabul edilmesi en önemli dezavantajını oluşturmaktadır (Kaya, 2013:65).

#### 4.1.2. Ekonometrik Yaklaşımlar

Mali sürdürülebilirliği ekonometrik olarak test eden çalışmalar dönemler arası bütçe kısıtı yaklaşımından hareket etmektedirler. Dönemler arası bütçe kısıtı daha önce açıklandığı üzere gelecekte verilebilecek bütçe fazlalarının bugüne indirgenmiş değerinin mali yükümlülükleri karşılayıp karşılamadığını test etmektedir. Söz konusu yaklaşıma göre maliye politikasının sürdürülebilir kabul edilebilmesi için bütçenin hem bugünkü değer kısıtını (t dönemi için statik bütçe kısıtı) hem de dönemler arası kısıtını ( $t, t_1, t_2, t_3, \dots, t_n$  dönemleri için dinamik bütçe kısıtı) karşılayabilmesi gerekmektedir.

$$B_{t+1} = R_t B_t + D_t \quad (3)$$

Yukarıdaki (3) numaralı eşitlikte statik bütçe kısıtı açıklanmaktadır.  $B_t$  başlangıç dönemi kamu borç stokunu,  $R_t = (1 + r_t)$  t ve t+1 dönemleri arasındaki iskonto düzeyini (bugüne indirgenmiş değer),  $D_t$  ise birincil denge düzeyini göstermektedir. Eşitlik (3) çözüldüğünde aşağıdaki dönemler arası bütçe kısıtına erişilmektedir.

$$B_t = - \sum_{j=0}^{\infty} R(t, t+j)^{-1} D_{t+j} + \lim_{T \rightarrow \infty} R(t, t+T)^{-1} B_{t+T+1} \quad (4)$$

Eşitlik (4)'te  $R(t, t+j) = \prod_{k=0}^j R_{t+k}$ , t ve t+j dönemlerindeki iskonto düzeyini yansıtmaktadır. Buna göre mali sürdürülebilirliğin sağlanabilmesi (veya ödeme gücü) gelecekteki faiz dışı fazlaların bugünkü değerinin başlangıç borç stoku ile nihai borç stokunun bugünkü değeri arasındaki farkı karşılayacak düzeyde olmasını gerektirir (Chalk & Hemming, 2000:4).

Bugünkü değer bütçe kısıtını test eden ilk çalışma Hamilton & Flavin (1986) tarafından yapılmıştır. Yazarlar 1960-1984 yılları arasında Amerika Birleşik Devletleri (ABD) için birim kök testleri yardımıyla bütçe açıkları ve kamu borcunun durağanlığını test etmişlerdir. Sonucunda ise ABD'de maliye politikalarının sürdürülebilir olduğu bulgusuna erişmişlerdir. Nitekim bu çalışmayı izleyen Trehan & Walsh (1988), Trehan & Walsh (1991), Hakkio & Rush (1991), Ahmed & Rogers (1995) gibi çeşitli çalışmalarda muhtelif değişkenler ve veri setlerine birim kök testleri yapılarak mali sürdürülebilirlik test edilmiştir (Şen vd., 2007:148). Bohn (1998) ise konuya farklı bir açılım getirerek çalışmasına "Hükümetler borç birikimine nasıl tepki verirler?" sorusuyla başlamış ve ABD'de 1916-1995 döneminde ve çeşitli alt dönemlerde kamu borç yükündeki değişim ile maliye politikaları arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Bohn, bu doğrultuda birim kök testlerine itiraz ederek, faiz dışı dengenin ve kamu borcunun GSYİH'ya oranlarının eş bütünleşik olup olmadıklarını test etmiştir. Çalışmada faiz dışı dengeyi etkileyen diğer unsurlar da göz önüne alınmış ve bu unsurları ihmal etmemek adına Barro (1979) tarafından ortaya atılan vergi düzleştirme hipotezinden yararlanılmış ve ABD'de maliye politikalarının sürdürülebilir olduğu bulgusuna erişmiştir. İlerleyen zamanlarda gözlem



aralığını genişleten Bohn (2008), aynı ilişkiyi 1792-2003 yılları arasında incelemiş ve ilk çalışmasına benzer sonuçlar elde etmiştir.

Literatürde dönemler arası bütçe kısıtı yaklaşımını ekonometrik yöntemlerle test eden çok sayıda çalışma yer almaktadır. Zaten ana akım analizler arasında yer almasının başlıca nedeni de budur. Söz konusu yöntem değerlendirildiğinde dönemler arası bütçe kısıtının karşılanamaması durumunda kamu harcama politikalarının ve/veya vergi politikalarının nihayetinde değişmesi gerektiğini düşünmek teorik olarak tutarlı görünmektedir. Öte yandan hükümetlerin geçmiş veri setleri üzerinden erişilen bulgular gibi gelecekte de benzer şekilde hareket edeceklerinin, yani borç yükümlülüklerini yerine getirebilmek için bir mali çaba içerisinde olacaklarının varsayılması çeşitli eleştirilerin yöneltmesine de yol açmaktadır. Çünkü özellikle gelişmekte olan ülkeler dikkate alındığında borçların ödenmeme veyahut enflasyon yaratılması suretiyle azaltılması ihtimali yaygın karşılaşılan deneyimlerdir. Öte yandan bu ülkelerde faiz ve döviz kuru gibi beklenmeyen şokların görülebilme olasılığı sağlıklı bir analiz için stokastik gelişmeleri göz önüne almayı gerektirmektedir (Cuddington, 1996:10-11). Son olarak dönemler arası bütçe kısıtı üzerinden hareket eden analizlerin uzun bir zaman serisinin varlığını gerektirmesi, söz konusu ülkelerde veri konusunda yaşanan sıkıntılarla birlikte düşünüldüğünde, ana akım ekonometrik analizlerle daha ziyade gelişmiş ülkeler için faydalı sonuçlar üretilebileceği söylenebilir.

#### 4.2. Ana Akım Dışı Yaklaşımlar: Stokastik Analizler

Mali sürdürülebilirliğe ana akım dışı yaklaşımlar olarak ifade edilen stokastik analizler, olasılıklı yaklaşımlar veyahut belirsizlik altında mali sürdürülebilirlik gibi isimlerle de ifade edilebilmektedir. Mali sürdürülebilirliği belirsizlik altında inceleyen olasılıklı yaklaşımların kullandıkları yöntemler çeşitlidir. Bu yöntemler içinde en yaygın kullanılan analiz teknikleri, Riske Maruz Değer (RMD) yöntemi, Beklenen Kayıp yöntemi ve Vektör Otoregresif (VAR) modeller üzerinden gerçekleştirilen fan-chart yöntemidir (Tanner, 2013:10-11). Bu yöntemler tek başına uygulanabildiği gibi çeşitli senaryo analizleri ve/veya stres testleri altında da uygulanabilmektedir. Olasılıklı yaklaşımlar içerisinde son yıllarda ön plana çıkan analiz tekniklerinden biri de bilanço yaklaşımlardır. Sektörler arası bilanço geçişkenlikleri nedeniyle ortaya çıkabilecek sorunları inceleyen ve kredi derecelendirme kuruluşlarının da yaygın şekilde kullandığı bu yöntem, daha ziyade şirketler kesimi, bankacılık kesimi ve kamu kesimini birlikte ele alan sistemik risk ölçümü niteliğinde (Tanner, 2013:35) olduğu için çalışmada ayrı bir başlık altında değerlendirilmiştir. Ancak risk tabanlı stokastik ölçüm metodlarını açıklamaya geçmeden önce, kavram kargaşasının yaşanmaması için şu konuya dikkat çekmekte yarar vardır. Belirsizlik altında mali sürdürülebilirlik başlığında yer verilen bazı çalışmalarda veri seti olarak yazarlarca oluşturulan “kamu bilançolar” kullanılmıştır. Sonraki başlıkta ortaya konan bilanço analizleri ise sistemik bir risk analizi niteliğinde olup, tüm sektörlerin bilançoları arasındaki geçişkenliği incelemektedir.

#### 4.2.1. Belirsizlik Altında Mali Sürdürülebilirlik

Mali sürdürülebilirliği belirsizlik altında inceleyen çalışmaların temel gayesi, sürdürülebilirlik açısından gelecekte karşılaşılabilecek potansiyel riskleri görebilmek ve böylelikle maliye politikasında gereken düzenlemeleri önceden sağlayabilmektir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde makroekonomik kırılganlıkların yüksekliği, borç portföyünde döviz cinsi borçların ağırlığı, süregelen yapısal problemler, koşullu yükümlülüklerin önemli düzeydeki varlığı ve genç bağımlı yaşa dayalı nüfus baskıları, deterministik karakterli geleneksel sürdürülebilirlik analizlerinin yetersiz kalmasına yol açmaktadır. Ayrıca bu ülkelerin bir kısmının kamu gelirlerinde doğal kaynaklara aşırı bağımlı yapısı ve dış ticaretin önemli bir gelir kaynağı olması; yanı sıra yaygın şekilde karşılaşılan doğal felaketlerin eksik altyapı stoku nedeniyle yüksek maliyetler yaratması ve yetersiz regülasyonlar ile derinliği bulunmayan sığ finansal piyasalardan dolayı sık karşılaşılan finansal krizler deterministik karakterli ana akım sürdürülebilirlik analizlerinden sapmalara yol açmaktadır. İşte gelişmekte olan ülkelerin kendine has bu gibi özellikleri stokastik yaklaşımların gündeme gelmesine neden olmuştur (Hostland & Karam, 2005:5-8).

Belirsizlik esasına dayanan risk tabanlı bu yaklaşımlarla ilgili literatürde çeşitli çalışmalar yer almaktadır. Ancak yine de mali sürdürülebilirlik konusunda ana akımı deterministik karakterli çalışmalar oluşturmaktadır. Bu açıdan stokastik sürece dayalı olasılıklı modeller, heterodoks yaklaşımlar olarak da nitelenebilir. Mali sürdürülebilirliği belirsizlik altında inceleyen bu ana akım dışı modellerdeki çalışmaların, deterministik çalışmalara göre oldukça sınırlı kalmasının nedeni ise stokastik yöntemlerin daha karmaşık ve yoğun bir istatistik altyapı gerektirmesi ve veri kısıtıyla açıklanmaktadır (Kopits, et al., 2016:7).

Mali sürdürülebilirliğin olasılıklı incelemesi, ilk defa Barnhill & Kopits tarafından yapılmıştır. Yazarlar önemli bir petrol ihracatçısı olan ve sürdürülebilirlik açısından petrol fiyatlarına yoğun şekilde duyarlı bulunan Ekvator için Monte Carlo simülasyon tekniği ile RMD analizi uygulamışlardır. Koşullu yükümlülüklerin etkisini gözlemleyebilmek adına veri setinde tüm varlık ve yükümlülükleri içeren genel kamu bilançosunu kullanmışlardır. Buna göre Ekvator'un sürdürülebilirlik açısından önemli riskler taşıdığını, petrol fiyatlarının ve koşullu yükümlülüklerin bu riskler içerisinde başat olduğunu tespit etmişlerdir (Barnhill & Kopits, 2003:16). Tanner & Samake (2006:19-30) Brezilya, Meksika ve Türkiye için önce VAR modeline şoklar vererek retrospektif bir sürdürülebilirlik analizi, ardından ise kamu borcu/GSYİH oranına Monte Carlo simülasyon tekniği uygulayarak beş yıllık bir dönem için RMD analizi yapmışlardır. Çalışmada Meksika, Brezilya'ya oranla mali açıdan daha sürdürülebilir görünürken; Türkiye 2001 krizi sonrası gerçekleştirdiği düzenlemeler neticesinde sürdürülebilir bulunmuştur. Brezilya'nın ise vakit kaybetmeden maliye politikasının bileşiminde gereken ayarlamaları yapması tavsiye edilmiştir. Hostland & Karam (2005:29) gelişmekte olan ülkelerde borçların sürdürülebilirliğini etkileyen faktörlere yönelik çeşitli senaryolar altında Monte Carlo simülasyon tekniği yardımıyla RMD analizi uygulamışlardır. Bu bağlamda kamu borcu/GSYİH, faiz dışı denge/GSYİH, dış

borç/GSYİH, dış ticaret dengesi/GSYİH gibi değişkenlerin gelecek beş yıl için alabileceği en kötü değerler faiz ve kur şoku senaryoları altında analiz edilmiştir. Ele alınan ülke grubu için faiz ve kur şoklarının sürdürülebilirlik üzerinde etkili faktörler olduğu sonucuna varılmıştır. Adroque (2005:66-67) ise Orta Amerika ülkelerinde RMD yöntemini tarihsel simülasyon tekniğiyle ele almış ve kamu borcu/GSYİH oranının karşılaşılabileceği en kötü kaybı araştırmıştır. Elde ettiği sonuca göre her ülkenin kamu borcu/GSYİH oranında yaşayabileceği artış birbirinden farklıdır. Syriyana vd. (2017:1677) RMD tekniği yardımıyla Endonezya'nın GSYİH'ya oranla kamu borcunda karşılaşılabileceği kaybı araştırmışlar ve ülkenin mali sürdürülebilirlik açısından güvenli bir kamu borç yükü düzeyinde olduğunu bulgulamışlardır. Syriyana & Hakim (2017:68) ise beklenen kayıp yöntemini (koşullu RMD), Endonezya'nın koşullu yükümlülüklerini de içeren ve genel kamu bilançosunu yansıtan yükümlülük/varlık oranına uygulamışlardır. Çalışmada Endonezya'nın mali sürdürülebilirlik açısından istikrarlı olduğu sonucuna varmışlardır.

Mendoza & Oviedo (2004:38-41) Brezilya, Kolombiya, Kosta Rika ve Meksika için VAR modelleri üzerinden yeni bir olasılıklı yaklaşım tekniği geliştirerek belirsizlik altında mali sürdürülebilirlik analizi yapmışlardır. Yazarlar kamu gelirlerine çeşitli şoklar sağlayarak kamu borçlanmasının bu gelişmelerden nasıl etkileneceğini gözlemleye çalışmışlardır. Buna göre incelenen dört farklı ülkede sürdürülebilirliğin olmadığı sonucuna ulaşmışlardır. Celasun vd. (2006:26-26) mali sürdürülebilirliğin olasılıklı analizinde yeni bir yöntem önerisinde bulunmuşlardır. VAR modelinden türetilen fan-chart tekniği ile Türkiye, Brezilya, Arjantin, Meksika ve Güney Afrika'da faiz dışı dengenin ve borç stokunun çeşitli senaryolar altında nasıl hareket ettiğini tespit etmişlerdir. Ele alınan her ülkenin farklı şoklar karşısında çeşitli kırılmalıklar gösterdiğini vurgulayan yazarlara göre Türkiye sürdürülebilirlik düzeyi en yüksek ülkedir. Saxegard (2014:23) ise benzer bir çalışmayı Güney Afrika için yapmış ve yine şoklar yardımıyla bir borç tavanı belirlemeye çalışmıştır. Buna göre Güney Afrika için GSYİH hasılaya oranla %40 düzeyindeki kamu borcu istikrarlı bulunurken, %60 ve üzeri değerlerde sürdürülebilirliğin kaybolacağı saptanmıştır.

#### **4.2.2. Bilanço Yaklaşımları ve Sistemik Risk Analizleri**

Mali imkânları kısıtlı olan ülkelerde hükümetlerin maliye politikasında manevra alanı kazanmak için başvurduğu yöntemlerin başında borç yükünün özel kesime aktarılması gelmektedir. Böylelikle kamu borcu düşük seviyelere gerilerken, devlet özel kesimin geleceğe yönelik risklerini üstlenmektedir. Gerçekleşen bu riskler son başvuru mercii olan devlet tarafından karşılanmaktadır. Başlangıçta özel kesimin bilançolarında yaşanan sıkıntı ya da sıkıntıların hükümete sirayet etmek suretiyle mali alanını daraltmasına bilanço etkisi, bu riskleri analiz eden yaklaşıma da bilanço yaklaşımı denmektedir (Çaşkurlu, 2011:28-29). Geleneksel analizlerin aksine akım değişkenler yerine stok değişkenlere odaklanan ve varlık/yükümlülük yaklaşımı olarak da ifade edilen bilanço yaklaşımı, sektörler arası ilişkiler nedeniyle ortaya çıkan kırılmalıkları

analiz etmeye yarayan araçtır. Söz konusu sektörler şirketler kesimi, bankacılık kesimi ve hükümettir (Imam & Köhler, 2010:5). Bilanço analizlerinde başat sektörler olarak ele alınan bu iktisadi ajanların bilançoları, faiz, vade, döviz yükümlülükleri ve sermaye yapılarındaki uyum/uyumsuzluk incelenerek, bir sektörden diğer sektöre sirayet edebilecek ve sonucunda bir dış ödeme sorunu ortaya çıkarabilecek problemler analiz edilebilir (Köse et al., 2017:7). Eğer bilanço analizi bu bütüncül yaklaşım şeklinde ele alınırsa, yapılan analiz aslında sistemik risk bir risk analizidir. Çünkü bilançolar aracılığıyla ülke riskliliği ölçülmekte ve bir temerrüt sorununun ortaya çıkma ihtimalinin olup olmadığı değerlendirilmektedir (Gray & Jobst, 2010:2).

Sirayet etkisi çoğunlukla bankacılık kesimi üzerinden gerçekleşir. Örneğin, döviz kurlarındaki ani değişim nedeniyle bilançoları bozulan (orijinal günah<sup>4</sup>) şirketler kesiminin bankacılık kesimine karşı yükümlülüklerini yerine getirememesi bankacılık kesiminde panik havası yaratarak, sistemden çıkışları tetikleyebilir. Bozulan banka bilançolarındaki uyumsuzluk, son mercii olarak kamu kaynaklarına başvurulmasını gerektirerek, kamu borcunda artışa yol açan, mali alanın tamamen kaybolduğu ve hatta sürdürülebilirliğin ortadan kalktığı bir sürece dönüşebilir (Allen et al., 2002:5). Bu bakımdan 2001 yılında Türkiye ekonomisinin yaşadığı krizde banka bilançolarının oynadığı rol, bilanço etkisinin tipik bir örneği niteliğindedir (Keller et al., 2007:6).

Bilanço analizi için gereken unsurlar, şirketler kesimi, bankacılık kesimi ve hükümetin varlık ve yükümlülükleriyle ilgili bilançolarıdır. Bu bilanço ya da bilançolara ulaşılabildiği takdirde analizler her bir sektör için varlık ve yükümlülükler ayır ayrı uygulanırken; analiz tek bir sektör ile sadece varlıklar ve yükümlülük özelinde de gerçekleştirilebilmektedir. Analizler nitel yöntemlerle yapılabileceği gibi ekonometrik ve istatistiki de olabilmektedir. Nitel yöntemlerde bilançoların varlık ve yükümlülük tarafları, kur, faiz, vade ve stok tutarlar üzerinden karşılaştırılarak net pozisyon ve temerrüt riski değerlendirilirken; ampirik yöntemlerde sistemik risk geçişleri, Koşullu Alacak Analizi (Contingent Claim Analysis- CCA) altında incelenebilmektedir. Bu analizlerde başat sektörlerin bilançolarında görülebilecek en yüksek kazanç ve kayıplar çeşitli modeller yardımıyla, muhtelif senaryolar altında test edilmektedir.

Literatürde mali sürdürülebilirliği sistemik risk şeklinde tüm sektörlerle birlikte bütüncül bir çatı altında değerlendiren çeşitli çalışmalar söz konusudur. Allen vd. (2002), Keller vd. (2007), Imam & Köhler (2010), Chen (2021) ve Huertas & Meyer-Cirkel (2021) çalışmalarında farklı ülkeleri oluşturdukları bilançolar aracılığı ile analiz ederek temerrüt riskini analiz etmeye çalışmışlardır. Bu bağlamda bilançoların kur, vade, faiz gibi şoklara karşı direnci değerlendirilerek, şirketler kesiminden bankacılık kesimine ve oradan da nihai merci olarak kamu bilançolarına yansiyabilecek yükümlülükler tespit edilmeye çalışılmıştır. Gray & Jobst (2009) ise konuya farklı bir açılım getirmiş ve Black & Scholes (1973) ile Merton (1973) tarafından teorik çerçevesi

<sup>4</sup> Orijinal günah kavramı Eichengreen, Hausman ve Panizza tarafından kendi para cinsinden borçlanamayan iktisadi ajanların durumunu açıklayabilmek için kullanılmış bir kavramdır. Kavram esasında Hristiyanlık inancına dayanmakta ve işlenen günahı gelecek nesillerin çekmesi anlamına gelmektedir.

oluşturulan opsiyon fiyatlaması modelini kullanarak koşullu alacak analizini geliştirmişler ve bilançolar arası geçişkenlikleri bu analiz üzerinden değerlendirmişlerdir. Bu çalışmayı takip eden Jobst & Gray (2013), Gappen vd. (2013), Altar vd. (2014), Arslanalp & Liao (2013) ve Briere vd. (2016) koşullu alacak analizini kullanarak kamu kesimi için koşullu yükümlülük olarak değerlendirdikleri mali riskleri görmeye çalışmışlardır.

Bilanço analizleri sektörler arası bağlantılardaki kırılmalıkları analiz etmeye yaradığından, maliye politikası için özel bir öneme sahiptir. Bu yöntem tüm sektörler için uygulandığında özellikle bankacılık kesiminden doğabilecek örtük (zımni) koşullu yükümlülükler tespit edilebilmekte ve sektörler arasında saklı kalabilecek problemler erken biçimde ortaya çıkarılarak çözüme kavuşturulabilmektedir (Çaşkurlu & Dağlaroğlu, 2010:125:126). Öte yandan bu yaklaşımın dezavantajları arasında sayılabilecek durumlar da söz konusudur. İlk olarak yaklaşım bilanço dışı kalemleri incelememektedir. Bilanço dışı kalemler çoğu zaman açık koşullu yükümlülük niteliğindeki kamu garantileridir ve bu garantileri bilançolarda gösteren tam bir bilgi yoktur. İkinci olarak bilanço kayıtları çoğunlukla muhasebe değerine göre tutulmakta, piyasa değerini yansıtmamaktadır. Böylelikle kayıtlar gerçek durumu yansıtmaktan uzaklaşmaktadır. Üçüncü olarak bilanço yaklaşımı ekonomiyi bulunduğu pozisyondan daha iyi ya da daha kötü duruma sürükleyebilecek dolaylı şokları (türev gelişmeler) dikkate almamaktadır (Imam & Köhler, 2010:8-9). Dördüncü olarak analiz varlık ve yükümlülüklerin genellikle dönem sonunda, tek zamandaki stok değerlerine uygulandığından zaman içerisindeki nakit yaratma durumunu yansıtmaz. Beşinci ve son olarak analiz, ekonomiyi üç ana gruba ayırdığından alt sektörlerdeki olumlu ve olumsuz gelişmeleri görmeye imkân tanımaz (Çaşkurlu & Dağlaroğlu, 2010:127-128).

### 4.3. Mali Alan Yaklaşımları

Mali alan kavramı ilk defa Heller (2005:3) tarafından kullanılmıştır. Heller mali alanı, “mali bilançoların sürdürülebilirliğine zarar vermeden hükümetlere belirli hedeflere kaynak sağlama imkânı veren bütçesel bir oda” olarak tanımlamıştır. Doherty & Yeaman (2008:79-81) ile Schick (2009:2-3) tarafından yapılan çalışmalarda mali alanın geleneksel kamu bütçesinin tarihi kadar eski bir mesele olduğuna vurgu yapılmış ve kavram, hükümetlerin karşılaşılabileceği yeni harcamaları, orta ve uzun vadede mali sürdürülebilirliğe zarar vermeden karşılayabilme kapasitesi olarak tanımlanmıştır. Brun vd. (2009:2-3) mali alanı “maliye politikası araçlarının kalkınma hedefleri kapsamında yoksullukla mücadelede kullanılabilme olanağı” olarak tanımlarken; Perotti (2007:17) mali alanı “dönemler arası bütçe kısıtının ve mali sürdürülebilirliğin yeniden yorumlanması ve marjinal sosyal faydası yüksek harcamaların önceliklendirilmesi” olarak tanımlamıştır. Mali alan ile ilgili bu tanımlara dikkat edildiğinde kavramın mali sürdürülebilirlik ile yakın ilişki içerisinde olduğu anlaşılmaktadır (Heller, 2005:3). Nitekim her şeyden önce bir ülkede mali alanın olması mali sürdürülebilirliğin sağlandığı anlamına gelmektedir. Uygulamada, orta vadede istikrarlı bir borç oranı

sağlamayı amaçlayan politikaların sürdürülebilir olduğu kabul edilirken; sürdürülebilir bir borç oranı ise mali alanı genişletebilmektedir.

Literatürde mali alanın ölçümü ile ilgili birbirinden oldukça farklı ölçüm yöntemleri geliştirilmiş durumdadır. Bu yöntemlerin ölçüm metodolojisi dikkate alındığında bazılarının mali sürdürülebilirlik ile ilişkisi diğerlerine göre daha güçlüdür. Mali alanın hesaplanmasına ilişkin ilk çalışma Heller (2005) tarafından yapılmıştır. Heller yaklaşımında mali alan, vergi hasılatı/GSYİH üzerinden ölçülmektedir. Buna göre düşük oran, vergi hasılatının ihtiyaç duyulması halinde arttırılabileceğini ifade ettiği için mali alanın varlığına işaret etmektedir. Aizenman & Jinjark (2010) ise yaklaşımında mali alan, kamu borç stokunun eritilmesi için ne kadar vergi yılı [(kamu borcu/GSYİH)/(vergi gelirleri/GSYİH)] gerektiğinden hareketle ölçülmektedir. Buna göre, kamu borcunun fiili (de facto) vergi tabanına oranı veya kamu borcunu ödemek için gereken vergi yılı, ülkelerin göreceli mali alanı hakkında bilgi verir. Bir diğer yaklaşımda Park (2012), mali alanı vergi hasılatının en çok olduğu noktayı gösteren Laffer eğrisinden hareketle ölçmektedir. Park'a göre mali alan cari vergi hasılatı ile Laffer eğrisinin zirvesinde elde edilebilecek vergi hasılatı arasındaki farktır. Mali alan elması olarak ifade edilen ölçüm yönteminde ise mali alan bir elmas şeklinde ele alınmakta ve bu şekil üzerinden yorumlamaktadır. Elmasın dört köşesi mali alan kaynakları olan dış yardımlar, kamu harcamaları, kamu gelirleri ve borçlanmayı GSYİH'ye oranla temsil etmektedir. Elmasın alanındaki artışlar mali alandaki genişlemeyi ifade etmektedir. Şayet kaynakların birinden daha fazla yararlanma imkânı varsa elmas o yöne doğru genişleyecektir.

Mali sürdürülebilirlik ile yakın ilişki içerisinde olan bir diğer mali alan çalışması Adedeji vd. (2016:16)) tarafından yapılmıştır. Bu çalışmada düşük gelirli ülkelerin RMD tekniğiyle GSYİH'ya oranla ihtiyatlı kamu borç düzeyi olarak tanımladıkları %60 seviyesini aşımama ihtimalleri test edilmiştir. Ancak mali sürdürülebilirlik ile en yoğun ilişkin içerisinde bulunan ve literatürde de en yaygın kullanılan yöntem ise Ostry vd. (2010) tarafından geliştirilen borç limiti yaklaşımıdır. Bohn (1998) tarafından yapılan sürdürülebilirlik çalışmasını esas alan yöntemde, borç limiti bir ülkenin kamu borcu/GSYİH oranını makul bir düzeyde istikrarlı olarak tutabilmesi için artan borç servis ödemelerine karşılık faiz dışı dengedeki tepkiler üzerinden hesaplanmaktadır. Faiz dışı denge ise kamu borcunun yanı sıra o ülkeye özgü çeşitli dinamiklere bağlıdır. Bu nedenle Ostry vd. oluşturdukları modelde faiz dışı dengeyi mali tepki fonksiyonu olarak tanımlamışlardır. Borç yükseldikçe faiz dışı denge, yükselen büyüme tabanlı efektif faiz ödemeleri (Faiz oranı (r) ve büyüme oranı (g) farkının kamu borcu/GSYİH oranı (d) ile çarpılması sonucunda elde edilir) ile birlikte artış gösteremezse, faiz dışı fazla borç servis ödemelerini karşılayamayacağı için kamu borcu/GSYİH oranı artacaktır. Borç limiti yaklaşımına getirilen en temel eleştiriler ise konuya sadece borçların sürdürülebilirliği açısından yaklaştığı ve daha ziyade kreditorlerin tutumunu benimsediği şeklindedir (Akbayır & Yereli, 2018:264).

## 6. Sonuç

Günümüzde iktisadi hayattaki dönüşüme bağlı olarak kamu maliyesinin istikrarını tehdit eden risk unsurları artarak çeşitlenmiştir. Risk faktörlerinde ortaya çıkan bu artışa bağlı olarak mali sürdürülebilirlik analizlerinin de güncellenmesi ihtiyacı orta çıkmış ve deterministik analizlerden, risk odaklı stokastik analizlerin kullanıldığı bir sürece doğru geçiş yaşanmıştır. Nitekim çalışmada da mali sürdürülebilirlik kavramı kamu maliyesinde ortaya çıkabilecek riskleri dikkate alacak şekilde tanımlanmış ve ardından sürdürülebilirlik üzerinde etkili faktörler mali disiplinin yanı sıra makroekonomik ve finansal istikrar, kamu borç yönetiminin etkinliği, koşullu yükümlülükler ve ülkelerin gelişmişlik düzeyi başlıkları etrafında derlenerek genelden özele doğru olacak şekilde açıklanmıştır. Analiz yöntemleri ise deterministik karakterli ana akım yaklaşımlar, stokastik karakterli ana akım dışı yaklaşımlar ve mali alan yaklaşımları şeklinde üç başlık altında tasnif edilmiştir.

Ana akım deterministik yaklaşımlar mali sürdürülebilirliği, ekonomik göstergeler ve ekonometrik zaman serileri aracılığıyla analiz etmektedir. Ekonomik göstergelerin kullanıldığı sürdürülebilirlik analizlerinin özellikle basitlik ve anlaşılabilirlik açısından diğer yöntemlere göre avantajlı olduğu söylenebilir. Öte yandan oldukça az sayıda değişkeni analize kabul etmesi açıklama gücünü sorgulatan bir unsur niteliğindedir. Ekonometrik yaklaşımlar ise çok sayıda değişkeni dikkate alabilmesi bakımından avantajlı görünürken, sağlıklı bir analiz için uzun bir zaman serisinin varlığını gerektirmesi önemli bir dezavantaj olarak ifade edilebilir. Her iki analiz birlikte değerlendirildiğinde ise deterministik yöntemlerin bazı varsayımlara sahip olduğu görülmektedir. Özellikle geçmiş dönemlerdeki maliye politikası uygulamalarından hareketle geleceğin de aynı olacağını varsaymak önemli bir eksikliklerdir. Ayrıca deterministik süreçlerde tesadüfi gelişmelerin olmayacağı varsayılmaktadır. Bu bağlamda hükümetlerin ponzi finansmana başvurabilme ihtimali, koşullu yükümlülüklerden kaynaklı risklerin gerçekleşmesi, faiz ve döviz kurunda beklenmedik şokların yaşanması gibi olasılıklar üzerinde durulmamaktadır. Oysaki bu varsayımlardan sapmaların bilhassa gelişmekte olan ülkelerde yaşanabildiği bilinmektedir. Bu bağlamda deterministik analizlerin daha ziyade ekonominin öngörülebilir olduğu gelişmiş ülkeler için geçerli olduğu ve ihtiyatlı yaklaşılması gerektiği söylenebilir.

Ana akım dışı yaklaşımlar olarak ifade edilen risk odaklı stokastik analizler, belirsizlik altında mali sürdürülebilirlik ile bilanço analizleri ve sistemik risk analizleri şeklinde iki başlık altında incelenmiştir. İlk yaklaşımda farklı teknikler yardımıyla mali sürdürülebilirlik analizinde değişken olarak seçilen göstergelerin çeşitli senaryolar altında (kur, faiz, enflasyon şokları gibi) aldığı değerler tespit edilmekte alışılmakta ve genelde gelecek birkaç yıl için simülasyonlar yapılmaktadır. Bu yöntemin önemli avantajı doğru ve tutarlı bir çerçeve altında maliye politikası araçlarının ve koşullu yükümlülüklerden kaynaklanabilecek risklerin maliyetlerinin önceden görülebilmesine ve önlem alınabilmesine imkân tanınmasıdır. Ancak araştırmaların oldukça zor ve karmaşık modelleri içermesi analizcinin yetkinliğini gerektirmektedir. Bir diğer yöntem olan bilanço temelli sistemik risk analizleri ise özel kesim bilançolardan sirayet etkisi

aracılığıyla kamuya transfer olabilecek riskleri gözlemlemeye imkân tanımaktadır. Söz konusu yöntemle özellikle banka iflasları durumunda kamu kesiminin devreye girerek bilançolarını yapılandırdığı ve çoğunlukla finansal krizin başlamadan önlendiği ancak devamında bir borç krizinin ortaya çıktığı durumlar (1998 Asya krizi, 2001 Türkiye krizi ve 2009 Avrupa borç krizinde orta çıkan durum) önceden engellenmeye çalışılmaktadır. Mali sürdürülebilirliği iktisadi işleyişten bağımsız değerlendirmemesi ve bütüncül bir yaklaşım olması açısından önemli bir avantaja sahip görünen bilanço analizleri, alt sektörlerdeki olumlu ve olumsuz gelişmeleri görmeye imkân tanımadığı için eleştirilebilir.


Mali alan yaklaşımları ise 2008 küresel finans krizinin akabinde ortaya çıkan Avrupa borç krizinden sonra önemli hale gelmiş ve tartışılmıştır. Çünkü o tarihe kadar maliye politikaları sürdürülebilir görünen gelişmiş ülkelerin bir anda ödeme güçlerini kaybetmeleri, sürdürülebilir görünen bir maliye politikasının beklenmedik gelişmeler karşısındaki (koşullu yükümlülüklerin gerçekleşmesi gibi) manevra alanının sorgulanmasına yol açmıştır. Bu bağlamda farklı mali alan yöntemleri geliştirilmiştir. Bu yöntemlerden özellikle Ostry ve diğerleri tarafından tasarlanan borç limiti yaklaşımı mali sürdürülebilirliğin yeni bir yorumu olarak nitelendirilmiştir. En önemli eleştiri ise konuya kreditorler açısından yaklaşması olmuştur.

Sonuç olarak mali sürdürülebilirliğin analiz yöntemleri değerlendirildiğinde her yöntemin bazı avantaj ve dezavantajları olduğu görülmektedir. Ancak özellikle risk ve belirsizliklerin yaygın olduğu gelişmekte olan ülkeler açısından risk odaklı stokastik analizlerin, deterministik analizlerin yanında dikkate alınarak kullanılması önerilmektedir. Bu bağlamda söz konusu ülkeler için stokastik yöntemlerin hem deterministik karakterli sürdürülebilirlik analizleriyle (Bkz: Tanner & Samake, 2006) hem de çeşitli mali alan analizleriyle entegre edildiği mali sürdürülebilirlik analizlerinin, kamu maliyesi açısından daha sağlıklı bir değerlendirme yöntemi olduğu düşünülmektedir. Bunun yanı sıra özel kesimden kamu maliyesine yansiyabilecek riskleri görebilmek bakımından, bilanço yaklaşımları kapsamında koşullu alacak analizi gibi sistemik risk analizlerinin de göz ardı edilmemesi gerektiği söylenebilir.

**Etik Kurul Onayı:** Etik kurul belgesi gerektiren bir çalışma değildir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Yazar Katkıları:**

**Semih Şen**  - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 100.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.



## Kaynakça

- Adedeji O., Ahokpossi, C., Battiati, C. & Farid, M. (2016). "A Probabilistic Approach to Fiscal Space and Prudent Debt Level: Application to Low-Income Developing Countries", *IMF Working Paper*, WP/16/163.
- Adrogué, R. (2005). "Fiscal Sustainability: A Value-at-Risk Approach", *Central America: Global Integration and Regional Cooperation*, (Ed.) Rodlauer, M. & Schipke, A., International Monetary Fund, Washington DC., 59-68.
- Akbayır, F. & Yereli, A. B. (2018). "Mali Alan ve Ölçüm Yöntemleri", *Sosyoekonomi*, 38(26), 253-277.
- Allen, M., Rosenberg, C., Keller, C., Setser, B. & Roubini, N. (2002). "A Balance Sheet Approach to Financial Crisis", *IMF Working Paper*, WP/02/210.
- Alvarado, C. D., Izquierdo, A. & Panizza, U. (2004). "Fiscal Sustainability in Emerging Market Countries With An Application to Ecuador", *Inter-American Development Bank Working Paper*.
- Aizenman, J. & Jinjaraç, Y. (2010). "De Facto Fiscal Space and Fiscal Stimulus: Definition and Assessment", *NBER Working Paper Series*, 16539.
- Barnhill T. M. & Kopits, G. (2003). "Assessing Fiscal Sustainability Under Uncertainty", *IMF Working Paper*, No. WP/03/79.
- Blanchard, O. J. (1990). "Suggestions for a New Set of Fiscal Indicators" *OECD Working Papers*, (79).
- Bohn, H. (1998). "The Behavior of U.S. Public Debt And Deficits", *The Quarterly Journal of Economics*, 113(3), 949-963.
- Bohn, H. (2008). "The Sustainability of Fiscal Policy in the United States", *Sustainability of Public Debt*, (Ed) Neck, R. & Sturm, J. E., The MIT Press, Massachusetts London, 15-50.
- Boskin, M. J. (1982). "Federal Deficits: Some Myths and Realities", *American Economic Review*, 72(2), 296-303.
- Brun, J. F., Chambas, G., Combes, J. L., Dulbecco, P., Gastambide, A., Guérineau, S., Guillaumont S. & Graziosi, G. R., (2006). "Fiscal Space in Developing Countries" *UNDP Concept Paper*.
- Buiter, W. H. (1983). "Measurement of the Public Sector Deficit and Its Implications for Policy Evaluation and Design", *IMF Staff Papers*, 1983(2).
- Burnside, C. (2003). "Theoretical Prerequisites for Fiscal Sustainability Analysis", *Fiscal Sustainability in Theory and Practice*, (Ed.) Burnside, C., The World Bank, Washington D.C.
- Burnside, C. (2004). "Assessing New Approaches to Fiscal Sustainability Analysis", *The World Bank Latin America and Caribbean Department's report on Debt Sustainability Analysis*.
- Campos, C. F.S., Jaimovich, D., & Panizza, U. (2006) "The Unexplained Part of Public Debt", *Emerging Markets Review*, 2006(7), 228-243.

- Celasun O, Debrun, X. & Ostry, J. D. (2006). "Primary Surplus Behavior and Risks to Fiscal Sustainability in Emerging Market Countries: A "Fan-Chart" Approach", *IMF Working Paper*, WP/06/67.
- Chalk, N. & Hemming, R. (200). "Assesing Fiscal Sustainability in Theory and Practice", *IMF Working Paper*, WP/00/81.
- Cottarelli C. (2014). "Fiscal Sustainability and Fiscal Risk: An Analytical Framework", *Post- Crisis Fiscal Policy*, (Ed.) Carlo Cottarelli, Philip Gerson, Abdelhak Senhadji, London: The MIT Press, 15-30.
- Croce, E. & Juan-Ramon, V. H. (2003). "Assessing Fiscal Sustainability: A Cross-Country Comparison," *IMF Working Papers 2003/145*.
- Cuddington, J. T. (1996). "Analysing the Sustainability of Fiscal Deficits in Developing Countries", *Economics Department of Georgetown University*, Washington, D.C.
- Çaşkurlu, E. (2011). "Bağımsız Maliye Politikası Uygulama Olanığının Kısıtlanması: Mali Alan Daralması ve Etkileri", *Ekonomik Yaklaşım Dergisi*, 22(79), 21-44.
- Çaşkurlu E. & Dağlaroğlu, T. (2010). *Gelişmekte Olan Ülkelerin Küresel Ekonomik Krize Karşı Geliştirdikleri Ekonomi Politikaları*, İktisadi Araştırmalar Vakfı, İstanbul.
- Dinh, H. (1999). "Fiscal Solvency and Sustainability in Economic Management", *Macroeconomics I, South Africa Region The World Bank*.
- Doherty, L. & Yeaman, L. (2008). "Fiscal Space in the G-20", *Economic Roundup Issue 3*, Australian Government Treasury, [https://treasury.gov.au/sites/default/files/2019-03/06\\_Fiscal\\_space\\_G-20.pdf](https://treasury.gov.au/sites/default/files/2019-03/06_Fiscal_space_G-20.pdf), 79-87.
- Gray, D. F. & Jobst A. A. (2010). "Systemic CCA- A Model Approach to Systemic Risk", *Deutsche Bundesbank*.
- Hamilton, J. D. & Flavin M. E. (1986). "On the Limitations of Government Borrowing: A Framework for Empirical Testing", *The American Economic Review*, 76(4), 808-819.
- Heller, P. S. (2005). "Understanding Fiscal Space", *IMF Policy Discussion Paper*, PDP/05/04.
- Hostland, D. & Karam, P. (2005). "Assessing Debt Sustainability in Emerging Market Economies Using Stochastic Simulation Methods", *IMF Working Paper*, WP/05/226.
- Huertas, G. & Meyer-Cirkel, A. (2021). "Balance Sheets and Debt Crises – Empirical Regularities for Modern Cases of Sovereign Distress", *IMF Working Paper*, WP/21/125.
- International Monetary Fund (2002). "Assessing Sustainability", *IMF Policy Development and Review Department*.
- International Monetary Fund (2003). "Debt Sustainability in Low-Income Countries- Towards a Forward-Looking Strategy", *IMF Policy Development and Review Department*.
- International Monetary Fund & World Bank (2014). *Revised Guidelines for Public Debt Management*, *IMF Policy Paper*, March.
- Izquierdo, A. & Panizza, U. (2003). "Fiscal Sustainability: Issues for Emerging Market Countries", *The Egyptian Center for Economic Studies*.
- Imam, P. & Köhler, R. (2010). "Balance Sheet Vulnerabilities of Mauritius: During a Decade of Shocks", *IMF Working Paper*, WP/10/148.

- İnal, V. (2020). *Türkiye’de Mali Sürdürülebilirlik*, İksad Yayınevi, Ankara.
- Karamelikli, H. & Bayar, Y. (2016). “Makroekonomik Ve Finansal İstikrarın Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği”, *Uluslararası Yönetim, İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı, 225-236.
- Kaya A. (2013). *Mali Sürdürülebilirlik: Teori ve Türkiye Uygulaması*, Türkiye Bankalar Birliği Yayını, İstanbul.
- Keller, C., Kunzel, P. & Souto, M. (2007). “Measuring Sovereign Risk in Turkey: An Application of the Contingent Claims Approach”, *IMF Working Paper*, WP/07/233.
- Kopits, G., Ferrarini, B. & Ramayandi, A. (2016), “Exploring Risk-Adjusted Fiscal Sustainability Analysis for Asian Economies”, *ADB Economics Working Paper*, 483.
- Köse, M. A., Kurlat, S., Ohnsorge, F. & Sugawara, N. (2017). “A Cross-Country Database of Fiscal Space”, *World Bank Policy Research Working Paper*, 8157.
- Mendoza E G. & Oviedo, P. M. (2004). “Public Debt, Fiscal Solvency and Macroeconomic Uncertainty in Latin America: The Cases of Brazil, Colombia, Costa Rica and Mexico”, *NBER Working Paper Series*, 10637.
- Missale, A. (1999). *Public Debt Management*, Oxford University Press, New York.
- OECD (2005). *Advances in Risk Management of Government Debt*, OECD Publication, Paris.
- Ostry, J. D., Ghosh, A. R., Kim, J. I. & Qureshi, M. S. (2010). “Fiscal Space”, *IMF Staff Position Note*, SPN/10/11.
- Park, S. G. (2012). “Quantifying Impact of Aging Population on Fiscal Space”, *IMF Working Paper*, WP/12/164.
- Perotti, R. (2007). “Fiscal Policy in Developing Countries: A Framework and Some Questions”, *The World Bank Policy Research Working Paper*, 4365.
- Saxegaard, M. (2014). “Safe Debt and Uncertainty in Emerging Markets: An Application to South Africa”, *IMF Working Paper*, WP/14/231.
- Schick, A. (2009). “Budgeting for Fiscal Space”, *OECD Journal on Budgeting*, 9(2), 7-14.
- Sriyana, J., Hakim, H. & Herawati. (2017). “Managing Fiscal Risk in High Public Debt: Evidence from Indonesia”, *Journal of Applied Economics Sciences*, 12(6), 1668-1679.
- Sriyana, J., & Hakim, A. (2017). “Balance Sheet Approach for Fiscal Sustainability in Indonesia”, *International Journal of Economics and Fiscal Issues*, 17(1), 68-72.
- Şen, H., Kaya, A., & Alparlan, B. (2018). “Sürdürülebilirlik Üzerine Tarihsel ve Güncel Bir Perspektif”, *Ekonomik Yaklaşım*, 29(107), 1-47.
- Şen, H., Sağbaş, İ. & Keskin, A. (2004). “Bütçe Açıkları ve Açık Finansman Politikası: Teori ve Türkiye Uygulaması”, *Orion Yayınevi*, Ankara.
- Şen, H., Sağbaş, İ. & Keskin, A. (2010). “Türkiye’de Mali Sürdürülebilirliğin Analizi: 1975-2007”, *Maliye Dergisi*, (158).
- Şen, S. & Tokatlıoğlu, M. (2020). “Kamu Maliyesinde Bir Risk Unsuru Olarak Koşullu Yükümlülükler: Türkiye Örneği”, *Sosyoekonomi*, 28(44), 215-236.

- Şahin, M. (2014). "Altyapı yatırımları için Mali Alan Oluşturmada Kamu Özel Sektör Ortaklıkları", *Mali Alan: Teori- Uygulama*, (Ed.) Kesik, A., Berksoy, T. & Şahin, M., Seçkin Yayınları, Ankara.
- Tanner, E. & Samake, I. (2006). "Probabilistic Sustainability of Public Debt: A Vector Autoregression Approach for Brazil, Mexico and Turkey", *IMF Working Paper*,. WP/06/295.
- Tanner, E. (2013). "Fiscal Sustainability: A 21st Century Guide for Perplexed", *IMF Working Paper*, WP/13/89.
- Tokatlıoğlu, M., Şen, S. & Serbes, H. (2017). "Avrupa Birliği Borç Krizi ve Finansal Yardım Mekanizmaları", *Yard. Doç. Dr. Yaşar Methibay'a Armağan*, (Ed.) Saraçoğlu, F. & Çakır, M., Gazi Kitabevi, Ankara.
- Towe C. M. (1991). "The Budgetary Control and Fiscal Impact of Government Contingent Liabilities", *IMF Staff Papers*, 38(1).



## Hükmetmek ve Gelir Üzerine – Margeret Levi

Recep Yücedoğru<sup>1</sup>

İsmail Akçaoğlu<sup>2</sup>

BOOK REVIEW

Kitap İncelemesi

### MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 09.07.2021

Düzeltilme : 28.11.2021

Kabul : 09.12.2021

Yayın : 29.06.2022

iThenticate benzerlik oranı: %1

### JEL Kodu:

H20, H40, H60

### Anahtar Kelimeler:

Margaret Levi, Of Rule And Revenue, Gönüllü Uyum, Yırtıcı Kural Teorisi

### Ö Z

Bu çalışma vergi politikası alanının kült eserlerden biri olarak değerlendirebilecek Hükmetmek ve Gelir Üzerine (Of Rule and Revenue) adlı eseri Türk literatürü içerisinde kritik ederek Türk maliye yazınına kazandırmayı hedeflemektedir. Levi, Hükmetmek ve Gelir Üzerine adlı eserinde gelir politikalarını yöneticilerin “Yırtıcı Kural Teorisi” ile açıklanmaya çalışmaktadır. Yöneticilerin kişisel arzularını yerine getirmek için daha fazla gelir elde etmeye çalıştıklarını ileri süren yırtıcı kural teorisi bu durumun bazı sınırları olduğunu ve yöneticilerin diledikleri gibi hareket edemeyeceğini de eklemektedir. Ayrıca Levi, yönetici davranışları ile yönetilenler arasında uyum olduğunu ifade etmekte, bunu gönüllü uyum olarak tanımlamaktadır.

Levi'nin teorik yaklaşımı nihayetinde yapısal bağlamın, kurumsal kısıtlamaların ve rasyonel, stratejik davranışın rolünü vurgulamayı amaçlamakta, hem klasik Marksizm'den hem de Douglass North'un yeni kurumsal ekonomisinden etkilenmektedir. Ayrıca kurumsal aktörlerin, sosyal aktörlerin çıkarlarından farklı çıkarlara sahip olduğunu ortaya atarak devlet merkezli yaklaşımlardan da esinlenmektedir. Levi'nin bu çalışmasıyla yönetilenler ve yöneticiler arasındaki uyumluluk, yönetenlerin davranışlarındaki politik amaç ve gelir üretim politikalarındaki yaklaşımların etkisi inceleme konusu haline gelmiştir.

Çalışmada önce Levi'nin, eseri tanıtılmış ve eserin içindeki teoriler olan yağmacı yönetim teorisi, gelir maksimizasyonu ve gönüllü uyum açıklanmıştır. Çalışma daha sonra esere yayınlandığı dönem ve sonrasında yapılan eleştirileri yer vermiştir.

**Citation:** Yücedoğru, R. & Akçaoğlu, İ. (2022). “Hükmetmek ve Gelir Üzerine – Margeret Levi”, *International Journal of Public Finance*, 7(1), 263-272. <https://doi.org/10.30927/ijpf.968020>

<sup>1</sup> Assoc. Prof. PhD., Zonguldak Bülent Ecevit University, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4798-9576>, recep.yucedogru@beun.edu.tr

<sup>2</sup> Master Student, Zonguldak Bülent Ecevit University, Social Sciences Institute, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2976-8702>, i.akcaoglu@outlook.com

## Of Rule and Revenue – Margeret Levi

### ARTICLE INFO

Submitted : 09.07.2021

Revised : 28.11.2021

Accepted : 09.12.2021

Available : 29.06.2022

iThenticate similarity  
score: 1%

### JEL Codes:

H20, H40, H60

### Keywords:

Margaret Levi, Of Rule  
And Revenue, Tax  
Compliance, The  
theory of Predatory  
Rule

### ABSTRACT

The study aims to criticize the work of Rule and Revenue (Of Rule and Revenue), which can be considered as one of the cult works in the field of tax policy, and to bring it into Turkish public finance literature. Levi tries to explain income policies with the "The theory of Predatory Rule" This work argues that managers try to earn more income to fulfill their personal desires.. However, it adds that managers have their own limitations. Levi expresses the harmony between managerial behavior and the governed, defines voluntary compliance.

Levi's theoretical approach ultimately emphasizes the role of structural context, institutional constraints, and rational, strategic behavior. It seeks to dominate and is influenced by both classical Marxism and the new institutional economics of Douglass North. It also draws inspiration from state-centered approaches, suggesting that legal entities have different interests people. With this study of Levi, discusses compatibility between the governed and the rulers. Seh also explains the political purpose in the behavior of the rulers and the effect of the approaches in the income generation policies have become the subject of examination.

The aim of our study is to introduce the content of Margaret Levi's work "On Ruling and Income", to express the criticisms. It also aims to introduce/remind the study to the Turkish public finance literature by stating the new discussion topics that emerged with this study by Levi.

## 1. Giriş

Vergi ödeme davranışı sosyal bilimlere konu olan en karmaşık olgulardan biridir. Ancak ekonomi ve hukuk alanlarında karşılaşılan detaylı literatürün vergi özelinde karşımıza çıktığını söylemek mümkün değildir. Yine de vergi hukuku ve vergi teorisi literatürlerinin eski ve kapsamlı olması, özellikle de literatürün kendi içinde temel eserlere sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Ancak, bazı temel vergi hukuku ve vergi teorisi kaynaklarının Türk literatürü içerisinde gereğince tanınmadığını ve bu sebeple de uluslararası literatürden farklılaştığını söyleyebiliriz. Buna ek olarak, vergi literatürü içerisinde kitap kritiklerinin akademik dergilerde neredeyse hiç yer almaması bazı temel kaynakların genç araştırmacılara tanıtılmasını güçleştirmekle beraber yeni kitapların da Türkçe literatüre kazandırılmasını geciktirmektedir. Belirtilen eksik göz önüne alınarak, International Journal of Public Finance'ın da vergi literatürüne getirdiği yeni soluktan da faydalanmak ümidiyle, yayınlandığı dönemden bu yana vergi literatürü içerisinde önemli bir etki bırakan Margaret Levi<sup>3</sup>'nin Hükmetmek ve Gelir

<sup>3</sup> Margaret Levi; Davranış Bilimlerinde Sara Miller McCune İleri Araştırma Merkezi'nin (CASBS) direktörü, Siyaset Bilimi Profesörü ve Stanford Üniversitesi Woods Enstitüsü Kıdemli Üyesidir. 2009-13 Sidney Üniversitesi Birleşik Devletler Çalışmaları Merkezi Siyaset Kürsüsü'nü yönetmiştir. Washington Üniversitesi'nde CHAOS (Kuruluşların ve Devletlerin Karşılaştırmalı Tarihsel Analizi) Merkezi'nin direktörlüğünü ve daha öncesinde de Harry Bridges İşçi Çalışmaları Merkezi Direktörlüğü ve Başkanlığı

Üzerine (Of Rule and Revenue) adlı 1988 tarihli kitabını tartışmak amacıyla bu kitap eleştirisi yazılmıştır.

Hükümet edenlerin ve dolayısıyla devletin bütçe kısıtını (gelir kısıtını) aşmada kullanabileceği yöntemleri vergi felsefesi ve vergilendirme yetkisi çerçevesinde tartışan kapsamlı bir eser olan Hükmetmek ve Gelir Üzerine, hükmedenlerin gelir üretmede kullandıkları yöntemleri tartışarak bu konudaki teorileri okuyucuyla buluşturan eserlerin başında gelmektedir. Özellikle araştırmanın ikinci bölümde değinilen ‘Yağmacı Yönetim Teorisi (The Theory of Predatory Rule)’, Gelir üretimi (revenue generation) maksimizasyonu ve gönüllü uyum (compliance) kavramı kapsamlı bir biçimde açıklanmış ve bu kavramlar halen günümüz literatüründe sıklıkla tartışılmaktadır.

Bu çalışmada öncelikle Margeret Levi ve Hükmetmek ve Gelir Üzerine adlı kitabı genel hatlarıyla tanıtılacaktır. Daha sonra kitapta bahsedilen temel teoriler açıklanacak ve kitaba getirilen eleştirilerden bahsedilerek çalışma sonlandırılacaktır.

## 2. Margeret Levi ve Hükmetmek ve Gelir Üzerine

Levi<sup>4</sup>, Hükmetmek ve Gelir Üzerine (University of California Press, 1988) dahil olmak üzere altı kitabın ve çok sayıda makalenin yazarı olan bir siyasal iktisat profesörüdür. Çalışmalarında yöneticilerin ve elde ettikleri güç ile kişisel gelirlerinin arasındaki ilişkiyi nasıl yönettiklerine genel olarak odaklanmıştır. Özellikle yöneticilerin maddi çıkarların ötesinde hareket etme istekliliğini nasıl tetiklediğini temel araştırma konusu edinmiştir (Interest of Others, Princeton; 2013). Bunun yanında Levi, insanların yöneticilerinin meşru olduğuna inanmalarını sağlayan etkenleri ve bu inançların kanuna uyum, yönetime rıza gösterilmesi ve hukukun üstünlüğü konusundaki sonuçlarını açısından tartışmaktadır. Araştırmaları, devlet yönetiminin verdiği kararların kalitesinin nasıl iyileştirilebileceğine ve daha iyi bir siyasal ekonomik çerçevenin nasıl oluşturulacağına odaklanmaktadır. Levi, devletin varlığının "yönetilmek için gönüllü bir rızaya" dayandığını ileri sürer. Özellikle de vergi ödeme, askerlik hizmeti için askere alınma ve popüler olmayan yasalara bile uyma istekliliğini çalışmalarına konu edinmiştir.

Hükmetmek ve Gelir Üzerine, devletin ve yöneticilerin gelir üretimi, özellikle de vergilendirme süreci içerisindeki konumunu ve rollerini bir sonraki bölümde detaylıca açıklanacak olan ‘Yağmacı Yönetim Teorisi’ ile analiz etmektedir. Levi’ye göre

---

yapmıştır. Levi, karşılaştırmalı siyaset alanında, vatandaşların neden devlet zorlamasını kabul ettiğine dair anlayışının temellerini teorik ve tarihsel açıdan analiz ettiği çalışması ile 2019 yılında siyaset bilimi alanının en prestijli ödülü olarak var sayılan Johan Skytte Ödülü'nü kazanmıştır. Halen Stanford Üniversitesinde görev yapmaktadır (Detaylı biyografi için bkz : <https://profiles.stanford.edu/margaret-levi?tab=bio>).

<sup>4</sup> Margeret LEVI'nin detaylı profili için bkz. (<https://politicalscience.stanford.edu/people/margaret-levi>)

hükmedenler, göreceli pazarlık güçlerinin, işlem maliyetlerinin ve indirim oranlarının kısıtlamalarına tabi olarak devletin gelirini maksimize etmek istemektedir.

Çalışmada ayrıca devlet gelir üretiminin tarihi, devletin kuramının temeli olarak ele alınmaktadır. Uzmanlaşma ve işbölümü arttıkça, devlet öncesi zamanda yalnızca özel malların olduğu veya kamusal malın bulunmadığı durumlarda, kamusal mala olan ihtiyaçla devletin tanımlandığını açıklar. Devlet tarafından sağlanan mal ve hizmetlerin üretiminde ölçek ekonomilerinin getirilmesi, devletin kamu malını kolektif olarak üretme yeteneğini artırmaktadır. İnsan gücü ve doğal kaynakların devlet koordinasyonu sayesinde kamusal mal üretim kapasitesini daha da artırdığını ileri sürmüştür. Elbette artan kamusal mal ihtiyacı ve devletin bunu üretebilir olması da devlete daha bağımlı hale gelmesine sebebiyet vererek daha etkin bir gelir üretim sistemine yani vergi sistemine ihtiyacı artırmaktadır.

Levi, devleti yönetenlerin her zaman daha fazla gelir elde etmek istediklerini savunmaktadır. Fakat bunun yapılmasının önünde üç kısıt görür; bunlar, üretim içerisindeki diğer aktörler (maddi kaynakların yönetilenler ve yönetenler arasındaki dağılımı), devletin sosyal devlet gerekliliği için yerine getirmesi gereken işlemler ve devletin bu işlemlerdeki mali politikalarının zamansal değişimidir. Buna ek olarak devlet, yüzyıllar boyunca işlev ve organizasyon açısından sayısız dönüşüm geçirmiş karmaşık bir kurumdur. Yasal düzenlemelerin amacı, zaman ve yere göre değişime uğramaktadır; yani bu kısıtlamalar çalışmada da görüleceği üzere zamana ve mekana göre değişmektedir.

Levi'nin en önemli analizlerinden biri 'gönüllü uyum' kavramı üzerinedir. Vatandaşların vergi ödemeyi istememesi veya verginin oranıyla ilgili yasal düzenlemelerle ilgili süreçlerdeki davranışlarını anlamlandırmayı kolaylaştıran bir kavram olarak görmektedir. Ayrıca literatürde vergi uyumunun devletle mükellef arasındaki ilişkide (pazarlık ilişkisi – bargaining), mükellefin memnun ve vergisinin karşılığını ne kadar aldığıyla ilişkili olduğundan da ilk bahsedenlerden biridir. Bu noktadan günümüz vergi idarelerinde değişen hizmet standartlarında mükellefleri vergi idaresinin müşterileri olarak tanımlayan "mükellef-müşteri" ayrımının da literatürde Levi ile tartışılmaya başlandığı söylenebilir.

Levi'nin 'gönüllü uyum' tanımı, uyumu bir değişken olarak kabul etmektedir. Bu tür bir uyum, ilk etapta zorlamaya bağlı değildir; isteğe bağlıdır. 'Gönüllü', stratejik hesaplama ve adalet normlarının bir kombinasyonunu ifade eder: Vergi mükellefleri, ödedikleri parayı aldıklarını düşündükleri ve başkalarının da kendi paylarını ödediği sürece buna uymaktadırlar. Yöneticiler, vergileri mal ve hizmetleri üretim kapasitelerinin limiti olarak göstererek ve vergi mükelleflerinin güvenini artırarak uyumu yaratmaya ve sürdürmeye çalışırlar. Bu kavramsallaştırmanın doğasında var olan karşılıklılık, Levi'nin gelir politikasına ve genel olarak devlete sözleşmeye dayalı



yaklaşımıyla tutarlıdır. Gelir politikaları, hükümdarlar ve seçmenler arasındaki pazarlığın sonuçlarıdır.

Vergi uyumunun algılanışındaki değişiklikler, "vergi sözleşmesi"nin doksanlı yıllardan itibaren literatürde yeniden müzakere edilmesine zemin hazırlamıştır. Levi, ayrıca vergilendirmede kanunlara ve hükümete itaati ve vergilendirme yoluyla gelir üretimini Rönesans dönemi İngiltere ve Fransa'sında, 18. yy İngiltere'sinde ve İngiliz hakimiyeti altındaki Avustralya'da ayrı ayrı analiz etmiştir. Bahsedilen analizinden şu sonucu çıkarır: Bir parlamentonun varlığı, seçmenler ve yöneticiler arasındaki alışverişi kolaylaştırarak fiilen etkin vergilendirmeyi kolaylaştırır. İngiliz hükümdarları, seçmenleri karşısında Fransızlara göre daha zayıfken, müzakere maliyetleri Parlamentonun varlığıyla azalmış; aynı zamanda uyum olasılığı da artmıştır. Sonuç olarak "İngiliz hükümdarları (...) Fransız hükümdarlarından daha etkili ve verimli bir şekilde yönetebildiler" kanaatine varmıştır (Stanton, 1990: 431).

Yani devletin meşruluğunun en önemli kaynaklarından biri vatandaşların vergilendirmeye olan gönüllü uyumuna dayanmaktadır (Bird, 2006: 283). Bu açıdan bakıldığında Levi'nin demokrasi ve vergilendirme ilişkisine literatürde ilk kapsamlı katkısı verenlerden olduğu söylenebilir.

## 2.1. Yağmacı Yönetim Teorisi

Levi'ye göre devletin gelir üretimindeki gelişimi; devletin kökenleri ve büyümesi yönünde belirleyici bir temeldir. Yağmacı Yönetim Teorisi'ni tanımlayacak olursak; yöneticilerin kısa vadeli sömürüyü uzun vadeli siyasi istikrarla rasyonel bir şekilde dengelemesidir. Bu kavram içerisindeki iki temel nokta yağmalama ve fedakârlıktır. Yönetici olmak, önce ortak bir düşman veya sorunla karşı karşıya olan bir grup bireyi koordine etmeyi gerektirir, ancak kural, nihai olarak egemen gruba üye olmayı kabul eden bireylerin katılımını sağlamak için gerekli kaynakların kontrolüne dayanır. Başarılı yöneticiler, grubu koruyabilen, muhalefet üzerindeki görece hakimiyetini idare altında tutabilen ve rakiplerini engellemek için yeterli zorlayıcı gücü inşa edebilenlerdir (Levi 1980; 46).

Levi "Yağma" kavramını ele alırken politika yapımcılar da dahil olmak üzere, politikayı oluşturan tüm aktörlerin rasyonel ve çıkarıcı olduğunu belirtmektedir. Bununla, önerilen eylemlerin maliyetlerini ve faydalarını hesapladıklarını ve sabit tercihleriyle en tutarlı eylem planını seçtiklerini dile getirmektedir. Ayrıca devleti oluşturan aktörlerin kurumsal güçten türeyen ve desteklenen kendi çıkarlarına sahip aktörler olduğunu belirtmektedir. Bu açıdan Levi'nin yaklaşımının klasik iktisat teorisine yakın olduğunu söyleyebiliriz.

Yöneticilerin yukarıda bahsedilen tavrını "Yağmacı" olarak tanımlamasının sebebi ise yöneticilerin, halktan olabildiğince çok gelir elde etmeye çalışmalarıdır.

Yöneticiler, fonları, kendi çıkarlarını arttırmak veya kişisel güçlerini geliştirmek ve sosyal veya kişisel amaçları desteklemek için kullanabilirler. Yöneticiler teşvik etmek istedikleri ideolojik amaçlara sahip olabilirler. Yöneticilerin amacı ne olursa olsun gelire ihtiyaç duyarlar. Yöneticiler, kişisel ve sosyal amaçlarına devlet ve onun gelirleri aracılığıyla ulaşır. Bu açıdan yöneticilerin yağmacı davranışı, pragmatik bir davranıştır ve tarihsel olarak da devletlerin tarihinde sürekli olarak görülmüştür. Günümüz politika yapıcıları için de benzer bir durum söz konusudur. Levi, yönetici pragmatistliğinin bu noktadan anlaşılabilir olduğundan bahsetmiştir.

Yukarıdaki görüşlerle beraber Levi, yağma ve sömürü kavramlarını ayırmıştır ve her yöneticinin yağmacı olduğunu fakat sömürücü olmadığını ifade etmiştir. Yağmacı eylem, geliri en üst düzeye çıkarmak için artılarını ve eksilerini hesaplamaya dayanan bir politika seçimini ifade eder. Bir tanıma göre sömürü, artı emeğin elde edilmesini ifade eder; sömürülen birey, tükettiği malları üretmek için gerekenden daha fazla saat çalışır. Bir başka tanımda, sömürü varlıklara eşit olmayan erişimi ifade eder. Her iki tanımda da, devletin mülkiyet haklarını manipüle etme ve bunları uygulama gücü, sömürünün temelini oluşturur. Devletin liderleri olarak yöneticiler, doğrudan mülkiyet hakkını istismar edebilir, başkalarının istismar etme yeteneğini koruyabilir veya sömürüyü önlemeyi tercih edebilirler.

## 2.2. Gelir Maksimizasyonu

Levi'ye göre yöneticiler, gelir maksimize edici olmaları anlamında da yağmacıdırlar. Bununla birlikte yöneticiler devletin örgütlenmesini öncelikli olarak kontrol eden ve bundan yararlanan kişiler olmaları nedeniyle baskı ve çıkar grupları lehine hareket etmeyi daha pragmatik bulabilirler. Levi, yöneticilerin vergi sistemlerine ilişkin tercihlerinin, tahsilatın organizasyonu, mükellef yapısı, tahsilat yeri ve zamanına bağlı olduğunu söylemiştir.

Gelir üretim politikalarında değişikliğe üç normun sebep olduğu belirtilmiştir; bunlar pazarlık gücü, idari işlemlerdeki maliyet ve indirim oranlarıdır. Bu normları ele alırken ortaya koyduğu değişkenler ise üretim gücü (ekonomik yapı), uluslararası politika ve hükümet şeklidir. Levi, bir devletin gelir elde etme ve toplama kuralları ve usullerini "Mali Anayasasının" içerdiğini ifade etmekte, bu hipotezini ortaya koyarken Rönesans dönemi İngiltere ve Fransa'sında, 18. yy İngiltere'sinde ve İngiliz hakimiyeti altındaki Avustralya'dan derlediği vakaları (bölüm 4-7) dayanak almaktadır. Levi, ek olarak, mali anayasanın gücü ve uygulanabilirliğinin adil bir gelir üretim politikası için zorunlu olduğundan da bahsetmiştir.

Gelir politikasının oluşturulmasında ilk adım, genellikle, potansiyel vergi mükellefleri ile geniş tabanlı bir mutabakatın aranmasıdır. Eski Roma'daki tarım vergisi yapısı, Fransa ve İngiltere'deki ulusal vergi sistemleri, İngiltere'deki gelir vergisi ve

Avustralya'daki tekdüze gelir vergisi, bu tür olayların örnekleridir (Levi 1980; 40). Bahsedilen her vaka, tarihsel anlamında ciddi dönüm noktaları içerisinden alınmıştır. Dahası, her durum, toplumun farklı bir ekonomik örgütlenmesinden veya Marksist terminolojide ayırt edilebilir bir üretim tarzından ya da bir üretim tarzındaki aşamadan alınmıştır. Tüm bu vakalar, Batı toplumlarından olsa da, çeşitli kültürleri, normları ve kurumları ifade etmektedir. Bunun sonucu olarak elde edilen verilerin genelleşmesi veya reddi daha kolay bir hal almaktadır.

Her vaka, gelir üretiminin ayrı bir temel sorununu ortaya koymakta, teorinin farklı bir normunu öne çıkarmaktadır. Levi'nin diğer teorileriyle ilgili metod analizi şöyledir; rasyonel seçim mikro düzeyde başlar ve makroya doğru inşa edilir. Marksizm ve diğer yapısalcılık biçimleri makro düzeyde başlar ve mikroya geçer. Bununla birlikte, yapısalcılık mikro temelleri dışlama eğilimindedir, oysa rasyonel seçim analizi, kurumların ve diğer makro düzeyli fenomenlerin modelin kendisine dahil edilmesini gerektirir. Bu nedenle, kural ve gelirden inşa ettiği rasyonel seçim modeli, Marksist teorinin en azından bazı versiyonlarıyla tutarlı olduğunu iddia eder (Levi 1980; 203). Vakalar, ticaretten elde edilen kazançları yakalamak için gelişen devlet yapılarının bir resmini oluşturur. Eyaletteki dönüşümler, mal ve hizmetlerin görece fiyatlarındaki değişikliklerle ve uzmanlaşma ve iş bölümündeki değişikliklerle ilişkili olma eğilimindedir. Vakalar, yöneticilerin hem kamu tarafından talep edilen mal ve hizmetleri tedarik etmelerine hem de süreçten yararlanmalarına olanak tanıyan vergilendirme ve diğer devlet yapılarını kurma konusunda nasıl hareket ettikleri hakkında fikir vermektedir.

### 2.3. Gönüllü Uyum Kavramı

Levi'ye göre bir toplum içinde gönüllü uyumun yüksek oranda ve daimi olarak var olma ihtimali düşüktür. Gönüllü uyum azaldığında, yeniden kurulması son derece zordur. Yeniden kurulması çoğu zaman olağanüstü bir olayı (savaş, devrim veya kriz dönemleri gibi) gerektirir. Levi, vatandaşların başkalarının uymadığını ve devletin vaat edilen malları teslim etmediğini algıladıklarında daha az uyum göstereceklerini ifade etmektedir (Levi, 1980;68). İktidar grubunun zaferi, üyelerinin dış rakiplerle ya da birbirleriyle sorunlarının sona erdiğini göstermez. Gruplar zaman içinde istikrarsızdır ve üyeler, farklı ve çatışan bireyler olarak orijinal statülerine dönme eğilimindedir. Çoğu yönetici, bir grubu bir arada tutmak için hatırı sayılır bir enerji harcamak zorundadır. Genellikle, karşılıklı destek sözleşmesine yeniden bağlılık uyandıracak yeni sorunlara ve tehditlere dikkat çekmeleri gerekir. Yöneticilerin, genellikle bu amaçla savaşları manipüle ettiklerini tarihsel olaylar çerçevesinde tespit eder (Levi 1980; 45).

Levi, gönüllü uyumun İngiltere'de Fransa'ya göre gelişiminin daha kolay olmasını güçlü bir temsilciler kurumunun varlığına dayandırmıştır. Parlamento ile

toplum sözleşmesinin kolaylaşması, vergi verme gücünü arttırmış ve maliyeti daha düşük hale getirmiştir. Aksine Fransa'daki güçlü monarşinin varlığı ise vergi verme gücünün gelişimini sağlamamıştır (Levi 1980;97-98).

Klasik uyum sorunu, bir vergilendirme kavramıdır ve Levi'nin bunu gönüllü ve zorlayıcı vergi ödemesi arasında bir geçiş olarak tanımlar. Bir toplumdaki çoğu insan, paylaşılan katkı ve adalet değerleri aracılığıyla, kamu yararına inanır. Mükellefler, "Sosyal bir ücret istiyorum. Kendi ücretini ödediğini görebilirim, sosyal bir ücreti finanse etmek için vergilerimi ödemekten mutluluk duyarım" diyebilirler. Ancak yaptırım, itaatsiz azınlığın cezalandırılmasını ve hukuki güvenliğin sağlanması, uyumun sürekliliği için gereklidir. Çoğu insan, çoğu insanın itaat ettiğinden emin olduğunda genellikle gönüllü olarak vergi kanunlarına uymayı tercih eder ve çok azı yaptırımla karşı karşıya kalır. Bu bağlamda Levi'ye göre Hobbes'çu sosyal sözleşme teorisi, bir zorlayıcı itaattir. Hobbes'çu teorinin temelinde eğer bir zorlayıcılık olmazsa bireylerin vergi ödemelerine uymayacağı düşüncesi vardır. Gönüllü uyum kavramının temelinde gönüllük vardır; yani yasal düzenlemelere gönüllü uymaktır. Levi, bunu ekonomik olarak gelişmiş toplumları mümkün kılan ve vergiye uyum sorununa çözüm olarak görmektedir ki Levi'den sonra literatürün gönüllü uyumu bahsedilen çerçevede açıklayıp daha çok tartıştığını görmekteyiz.

### 3. Esere Getirilen Eleştiriler

Levi'nin eseri literatürde eleştirilerin muhatabı da olmuştur. Örneğin John Markoff (1989; 221-222)'a göre bu çalışma objektif değildir; çalışmanın tezine konu olan vakaların yanıltıcı olabileceğini, zira bu vakaların teze dayanak oluşturması için özel olarak seçildiğini ileri sürmektedir.

Dreyzk (1990;309-310), Levi'nin teorisini gelir yaratmaya farklı ve olası bir bakış olarak değerlendirmesine rağmen mevcut vakaların değerlendirilmesi için yapılan yorumlamaların daha spesifik olması gerektiğini ifade etmiştir.

Fairfield (2010: 297).a göre Levi, gelir sistemlerinin kökenlerini ve yapısını açıklamak için pazarlık gücünü anahtar nedensel faktörlerden biri olarak varsaymaktadır. Toplumsal aktörlerin pazarlık gücünü zorlayıcı, ekonomik ve politik sebeplere bağlamaktadır. Yine de, incelediği vakalar arasında gözlenecek somut bir dizi faktörü tanımlamadan, bu kaynakları çok genel bir düzeyde tartışmaktadır.

Zira Levi kendi eserini batı merkezci olmakla eleştirmiş ve açıkladığı teorilerin diğer bazı toplum ve medeniyetlerde farklı dinamikler altında değiştirmeye muhtaç olabileceğinden bahsetmiştir.

#### 4. Sonuç

Levi'nin çalışması özellikle vergi politikası alanında günümüzde de en temel eserlerden biri olarak kabul edilmektedir. Türkçe literatür içinde genellikle ikincil kaynaklar üzerinden nakil yoluyla tanıtılsa da yayınlanmasının üzerinden neredeyse üç asır geçen kitabın günümüz vergi uyumu literatüründeki yeri halen önemlidir. Levi, bu çalışmasıyla devletin kurumsal değişimini vergi politikalarıyla açıklamaya çalışmaktadır. Rasyonel seçim yaklaşımıyla davranışsal bir yapı içine ele aldığı gelir üretimi kavramını, kurum ve insan eylemlerinin sonuçları olduğunu kabul eder. Rasyonel seçimin amacı, bireylerin belirli bir çerçeve içinde birbirleriyle etkileşim kurma ve birbirlerini etkileme yollarını açıklamada yatsa da, nihai amaç, uzun vadeli politika değişiminin dinamiklerini ortaya koymaktır.


Levi, insan davranışı hakkında basit ve kabul edilebilir bir varsayım ile gelir üretimine yöneticilerin yaklaşımını açıklamaya çalışmıştır. Kısaca fayda maksimizasyonu: klasik iktisadın temel varsayımlarına referans ile bireylerin düşündükleri çeşitli eylemlerin maliyetlerini ve faydalarını hesapladıklarını ve ardından sabit tercihleriyle en tutarlı alternatifi seçtiklerini ileri sürerek başlar. Daha sonra yöneticilerin, davranışlarında belirleyici kısıtlamalara tabi olarak devletin geliri maksimize ettiklerini ifade eder. Bu varsayım altında neredeyse hepsi istemeseler de istemeseler de yağmacıdır ve bahsedilen kısıtlar dahilinde bunu yaparlar. Bazen gelirlerdeki artışlarla bazen de harcamalardaki ve acente maliyetlerindeki azalmalar yoluyla gelirleri maksimize ederler. Bazen vergileri artırırlar; bazen indirirler. Gelir olarak ne kadar, kimden ve ne toplayabilecekleri oldukça kısıtlı bir tercih alanıdır ve bu tercih zamana ve yere göre değişir. Her zaman ve her yerde temel kısıtlamalar, politik-ekonomiktir. Politik-Ekonomik kaynakların politik yönetimine dayanırlar (Levi 1980; 184). Bu yaklaşımla Levi'nin vergi politikasını, politika ile tekrar buluşturan yazar olduğu söylenebilir.


Levi, çalışmasında incelemiş olduğu vakalar ve değerlendirmeler yönünden çeşitli eleştirilere maruz kalmışsa da odaklandığı vergilendirme ve devletin gelişimindeki gelir üretimi kavramına tarihsel ve sistematik bir yapıyla incelemektedir.

**Etik Kurul Onayı:** Etik kurul belgesi gerektiren bir çalışma değildir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Yazar Katkıları:**

[Recep Yücedoğru](#)  - Fikir ve Amaç, Yöntem, Veri Analizi ve Tartışma, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 50.

[İsmail Akçaoğlu](#)  - Planlama ve Tasarım, Yöntem, Veri Toplama, Literatür ve Atıf, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 50.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

## Kaynakça

- Bird, R. M., Martinez-Vazquez, J., & Torgler, B., (2006). "Societal Institutions and Tax Effort in Developing Countries", *The Challenges of Tax Reform in A Global Economy*, 283–338.
- Dryzek, J., (1990). "Of Rule And Revenue: Book Review", *The Journal of Politics*, 52(1), 1990.
- Fairfield, T., (2010). "The Politics Of Revenue-Raising Tax Reform in Latin America", Doctoral dissertation, UC Berkeley.
- Levi, M., (1988). *Of Rule and Revenue*, Univ of California Press.
- Markoff, J., (1989). "Of Rule and Revenue: Book Review", *American Journal of Sociology*, 95(1), 1989.
- Morgan, K. J. Prasad, M., (2009). "The Origins Of Tax Systems: A French-American Comparison", *American Journal of Sociology*, 114(5), 1350–1394.
- Stanton, K. (1990). Levi, Margaret. Of Rule and Revenue. Ethics. The University of Chicago, Ocak, 1990.
- Margeret Levi Profili, <https://profiles.stanford.edu/margaret-levi?tab=bio> (20.01.2021).