

BÜTÇEDE YERALAN VERGİ DIŞI GELİRLERİN MALİ DENETİMİNDE SAYIŞTAY

Doç.Dr. Nevzat SAYGILIOĐLU

Gelirler Genel Müdürlüğü Daire Başkanı

I- GİRİŐ :

Bilindiği gibi günümüz örgütlenmiŐ toplumlarında devlet ya da kamu kesiminin, çok önemli bir yeri vardır. Artık ekonomik planda kamu kesimi de (*birey, aile, tüzel kiŐi yanında*) ayrı bir süje olarak yer almaktadır. Günümüzün tüm ekonomik sistemlerinde kamu kesimi öylesine büyümüŐ ve geliŐmiŐtir ki, bugün artık "*karma ekonomi*" deyimini ile tanımlanır hale gelmiŐtir.

Bilindiği gibi kamu kesiminin;

- Toplumsal olsun veya olmasın, çok sayıda amacı gerçekteŐirmesi,
- Değişik hareket imkanlarına ve araçlara sahip olması,
- Ekonominin tümüne yönelik politikalar benimsemesi ve uygulaması nedeniyle özel kesimde ayrı özellikleri bulunmaktadır. Toplumsal ve yarı toplumsal mal ve hizmetleri üretmesi nedeniyle; kamu kesimi, özel kesimden ayrılmaktadır. Oysa özel kesimde esas olan karın maksimize edilmesidir.

Toplum halinde yaŐayan insanların kollektif ihtiyaçları, kamu kesimini yaratan temel faktör olmuştur. Bugün artık kamu kesiminin görevi sadece kollektif ihtiyaçları karŐılamaktan ibaret değildir. Kamu kesiminin üstlendiği görevler, sayı ve nitelik itibariyle sürekli ve hızlı bir artuŐ eğilimi içindedir.

Artık en geliŐmiŐ kapitalist ülkelerden, daha az geliŐmiŐ ülkelere kadar hemen hepsinde kamu kesiminin üstlendiği ekonomik ve sosyal işlevleri vardır. Bunlar:

- Ekonomik dalgaların giderilmesi,
 - Ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanması,
 - Kaynakların etkin kullanımının sağlanması,
 - Dış ticaret dengesinin sağlanması,
 - Gelir dağılımının iyileŐtirilmesi
- gibi işlevler olarak ortaya çıkmaktadır.

İşte kamu kesiminin veya daha dar anlamda devletin, klasik fonksiyonları (*iç ve dış güvenlik, eğitim, sağlık, bayındırlık gibi*) yanında, yukarıda sıralanan ekonomik ve sosyal fonksiyonları başarabilmesi, beraberinde kaynak konusunu gündeme getirmektedir. Devletin bu görevleri yerine getirebilmesi için çeşitli gelir kaynaklarına ihtiyaç vardır.

Bilindiği üzere kamu gelirlerinin bazı temel özellikleri bulunmaktadır.

- Bazı kamu gelirleri her dönem elde edilebilen olağan gelirler olduğu halde (*vergi, resim, harç, şerefiye gibi*); bazıları olağanüstü olarak elde edilir. Örneğin varlık vergisi, savaş tazminatları, bağış ve yardımlar gibi...

- Diğer taraftan bazı kamu gelirleri, kamunun elinde bulunan egemenlik yetkisine ve yaptırım gücüne göre elde edilir. Bunun en tipik örneğini ise vergi, resim, harç ve şerefiye gibi gelirler oluşturur. Oysa diğer tür kamu gelirleri, özel kesimde olduğu gibi piyasa koşulları içinde ve isteğe bağlı olarak sağlanır. Örneğin kamunun elinde bulunan mülk ve teşebbüsleri satmak, kiralamak gibi şekillerde değerlendirilmesinden veya devlet tahvili ve hazine bonosu gibi menkul kıymetlerin ihraç edilmesinden elde edilen gelirler bu türdendir.

- Kamu gelirlerinin çok önemli bir diğer özelliği de, özel kesimden belli fonların kamu kesimine aktarılmasıdır. Değişik adlar taşımalarına ve ekonomik etkilerinin çok değişik olabilmesine rağmen, para basma dışında, tüm kamu gelirleri, özel kesimden kamu kesimine kaynak aktarımını ifade eder.

II - TÜRK BÜTÇE SİSTEMİNDE KAMU GELİRLERİ :

Bütçe kanunu, bir metin ile ekli cetvellere oluşmaktadır. Genel bütçe gelirleri, bütçe kanununa ekli (B) cetvelinde yer almakta ve gelirlerin dayandığı temel hükümler de (C) cetvelinde sıralanmaktadır. 1925 ve daha önceki yıllardan en son bütçe yılına kadar her yıl itibariyle, vergi, resim ve diğer gelirlerin yasal dayanakları belirtilmekte ve herhangi bir boşluğa neden olmamak için de cetvelin sonuna torba hükümler eklenmektedir.

Türk genel bütçe sisteminde gelirler üç grupta toplanmaktadır.

1. Vergi gelirleri;
2. Vergi dışı normal gelirler;
3. Özel gelirler ve fonlar.

Bunlardan "vergi gelirleri" kendi içinde 5 bölümünden oluşmaktadır.

1.1. Gelirden Alınan Vergiler:

- Gelir Vergisi
- Kurumlar Vergisi

1.2. Servetten Alınan Vergiler:

- Motorlu Taşıtlar Vergisi
- Veraset ve İntikal Vergisi

1.3. Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergiler:

- Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi
- Ek Vergi
- Taşıtlar Alım Vergisi
- Akaryakıt Tüketim Vergisi
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
- Damga Vergisi
- Harçlar

1.4. Dış Ticaretten Alınan Vergiler:

- Gümrük Vergisi
- İthalde Alınan Katma Değer Vergisi
- İthalat Damga Vergisi
- Rıhtım Resmi

1.5. Kaldırılan Vergi Artıkları:

"Vergi Dışı Normal Gelirler" de 5 bölümden ibarettir:

2.1. Devletçe Yönetilen Kurumlar Hasılatı ve Devlet Payları

- Devletçe Yönetilen Kurumlar Hasılatı
- Devlet Payları
- Belli Giderler Karşılığı Gelirler
- T.C. Merkez Bankası Safi Hasılatı

2.2. Devlet Patrimonyasının Gelirleri:

- Taşınmaz Mallar Gelirleri
- Taşınır Mallar Gelirleri
- Hazine Portföyü ve İştirakleri Gelirleri

2.3. Faizler, Taviz ve İkrazlardan Geri Alınanlar

- Faizler
- Tavizlerden Geri Alınanlar
- İkrazlardan Geri Alınanlar

2.4. Cezalar

- Para Cezaları
- Vergi ve Zam Cezaları
- Trafik Cezaları

2.5. Çeşitli Gelirler

"Özel Gelirler ve Fonlar" ise şöyle bir gruptandırmaya tabi tutulmuş bulunmaktadır:

3.1. Özel Gelirler

3.2. Fonlar

- Akaryakıt İstikrar Fonundan Hazineye Yat. Miktar
- Merkez Bankasındaki 34 NATO Hs.'ndan Hazineye Devredilen Miktar
- Tarımsal İhracat Fonu
- Fonlardan Aktarılabacak Miktar
- Belediyelere Ayrılan Paylardan Aktarılabacak Miktar

Yukarıda sıralanan genel bütçe gelirleri yanında; geniş anlamda kamu gelirleri olarak, katma bütçeli idareler gelirleri, özel bütçeler (*mahalli idareler bütçeleri*), kamu ekonomik kuruluşlarının mali tabloları (*bilançolar, kar-zarar cetvelleri ve bütçeler*) ve parafiskal kuruluşların bütçeleri de bulunmaktadır.

III - VERGİ DIŞI BÜTÇE GELİRLERİNİN DENETİMİNDE SAYIŞTAY:

Bilindiği üzere, Anayasal üst yargı organlarından birisi olan Sayıştay, 1982 Anayasasının 160. maddesinde temel hukuksal çerçevesini bulmaktadır.

Anılan madde aynen şöyledir:

"Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.

.....

Sayıştayın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atamaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir."

Diğer taraftan Sayıştay ile ilgili 832 sayılı Kanunun incelenmesi halinde, Sayıştay'ın gelir denetimi konusunda da yasal yetkilere sahip olduğu görülmektedir.

Şöyleki, anılan Kanunun 28. maddesine göre

Sayıştay:

- Genel ve katma bütçeli dairelerin,
- Genel ve katma bütçeli idareler tarafından sermayesinin yarısı veya yarısından fazlasına katılmak suretiyle sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslerin,
- Kanunlarla Sayıştay denetimine tabi tutulan diğer kurumların bütün gelir, gider ve mallarıyla nakit, tahvil, senet gibi kıymetlerinin alınıp verilmesini, saklanması ve kullanılmasını denetler. Sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayarak kesin hükme bağlar.

Maddeden de görüldüğü gibi, genel ve katma bütçeli daireler ile bunların tarafından kurulan döner sermayeli veya fon şeklindeki kuruluşların gelirleri de Sayıştay tarafından denetlenebilmektedir.

Ancak, genel bütçe gelirleri arasında yer alan vergi dışı normal gelirler ile özel gelirler ve fonların denetim biçimi konusunda bir açıklık bulunmamaktadır. Özellikle, vergi dışı normal gelirlerin ve özel gelirler ve fonların çok değişik ve çeşitli mevzuata göre belirlenmesi, bunların denetiminde bir standardizasyon imkanını ortadan kaldırmaktadır.

Örneğin belli bir arazide bir petrol işlemi yapmak hakkına karşılık olarak arazinin büyüklüğüne göre devlete ödenen "*Devlet Hakkı*" ile üretilen petrol üzerinden devlete verilecek payı ifade eden "*Devlet Hissesi*" 6326 sayılı Petrol Kanunu ve ilgili Yönetmelikte düzenlenmektedir. Anılan mevzuatta, devlet hakkı ve hissesinin tahakkuku, daha sonra maddi delillere veya kanuni ölçülere göre saptanan farklar üzerinden ikmalen tarhiyatı, itirazı, ödenmesi, zamanaşımı ile diğer hususlar ayrıntılı olarak yer almaktadır. Görüldüğü gibi "*Devletçe Yönetilen Kurumlar Hasılatı ve Devlet Payları*" kalemi içinde yer alan bu gelirlerin denetimi ayrı bir özellik taşımaktadır. Aynı şekilde maden sahasında çıkarılacak cevherlerden, işletmenin yıllık brüt kar tutarının %5'ini ifade eden "*madenlerde devlet hakkı*"nın tahakkuk ve tahsilat biçimi de 3213 sayılı Maden Kanununda ve ilgili yönetmelikte yer almış olup özel bir düzenlemeye tabi tutulmuş bulunmaktadır. Görüldüğü gibi, madenlerde devlet hakkı ile petrolden devlet hakkının elde edilmesi arasında önemli farklılıklar bulunduğundan; bunların gelir yönünün denetiminde de farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

Aynı şekilde, kanuni yetkilere dayanılarak Hazinece sermayesine iştirak edilen kuruluşların hisse senetleri ile bu hisse senetlerinden satılmak,

devredilmek, tasfiye edilmek suretiyle veya benzeri nedenlerle elden çıkarılmasından sağlanan gelirlerin kaydedildiği "İştirakler Hesabı"nın denetimi de ayrı bir özellik ve önem arz etmekte; dolayısıyla sayman işlemlerinin denetimi sırasında özellikli bir gelir denetimi söz konusu olmaktadır.

Görüldüğü gibi Sayıştay mevzuatında, gider denetimi yanında gelir denetimine de açıkça yer verilmektedir. Ancak, bu yasal yetkiye rağmen, uygulamada daha çok gider hesapları ile mal ve kıymet (*ayniyat*) hareketlerinin incelendiği izlenmektedir. Sayıştay ile ilgili mevcut sayısal ve zamana ilişkin sınırlamalar nedeniyle incelemeler daha çok harcama tarafına yönlendirilmekte; dolayısıyla gelir denetimine hemen hiç yer verilmemektedir.

IV - GENEL DEĞERLENDİRME :

Genel değerlendirme yapmadan önce bazı rakamsal sonuçların irdelemesini yapmak yararlı olacaktır.

Konuya, konsolide bütçe gelirleri içinde, vergi dışı gelirlerin payı açısından bakıldığında; yıllar itibariyle, rakamsal olarak artış olmasına rağmen, oransal düşüşlerin ortaya çıktığı görülmektedir. Şöyle ki, vergi dışı normal gelirler tahsilatı, 1985 yılında 444 milyar lira iken; 1988 yılında 1.228 milyar liraya yükselmiştir. Buna karşılık, özel gelirler ve fonlar tahsilatı, 1985 yılında 123 milyardan 1987 yılında 18 milyara düştüğü halde; ani bir sıçrayışla 1988 yılında 1.186 milyar liraya yükselmiştir. Bu gelişmeler, anılan kalemlerin bütçe tahminlerinde önemli sapmalara neden olmuştur. Vergi dışı normal gelirlerin konsolide bütçe gelirleri içindeki payı, 1985 yılında % 9.6 iken, 1988'de % 7'ye kadar düşmüştür. Aynı şekilde, özel gelirler ve fonların payı da 1985'de % 2.7'den 1987'de % 0,2'ye kadar düştüğü halde; 1988 yılında birden % 6.7'ye kadar yükselmiştir.

Diğer taraftan, vergi dışı bütçe gelir kalemlerindeki gelişmeler yıllar itibariyle izlendiğinde; bazılarında hızlı yükselmelerin ortaya çıktığı ve bazılarında ise bu gelişmelerin olumsuz olduğu görülmektedir. Örneğin; taşınmaz mallar satış bedeli, faizler, vergi ve zam cezaları, çeşitli gelirler ve fonlardan aktarılacak miktar kalemlerinde zaman içinde çok hızlı artışlar ortaya çıkmıştır. Özellikle son bütçe kanunlarıyla fonlardan bütçeye belli miktarlarda aktarma zorunluluğu getirildiğinden, bu kalemlerde çok ani yükselme olmuş ve konsolide bütçe gelirlerinin % 5-6'sına ulaşmıştır. Ancak, son yıllarda "Fonlardan Aktarılacak Miktar" kaleminde ortaya çıkan hızlı yükselme-yi, olağan bir gelişme olarak kabul etmemek gerekir.

Buraya dek yapılan rakamsal değerlendirmelerden de görüldüğü gibi, konsolide bütçe gelirleri içinde vergi dışı bütçe gelirlerinin payı çok önemli olmayıp zaman içinde düşme eğilimi göstermektedir.

Ancak, bu değerlendirmeden, vergi dışı bütçe gelirlerinin denetiminin ihmal edilmesi anlamı çıkarılmamalıdır. Tam aksine, belli zamanlarda periyodik olarak bu kalemlerden önemli olanlarının denetimine yönelinmelidir. Özellikle, yasal olarak bu kalemleri denetleme yetkisine sahip olan Sayıştay'ın daha belirgin ve etkin olarak görev üstlenmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır.