

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

DOKTORA TEZİ

İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Metin KÜÇÜK

2502960097

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR

İSTANBUL – 2023

ÖZ

İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Metin KÜÇÜK

Devletler ölçü ve niteliği değişmekle birlikte, asli fonksiyonları dışında piyasalara ve genel olarak da ekonomiye müdahalelerde bulunmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "*Piyasaların Denetimi ve Dış Ticaretin Düzenlenmesi*" başlıklı 167. maddesinin "*Devlet, para, kredi, sermaye, mal ve hizmet piyasalarının sağlıklı ve düzenli işlemlerini sağlayıcı ve geliştirici tedbirleri alır; piyasalarda fiili veya anlaşma sonucu doğacak tekelleşme ve kartelleşmeyi önler*" şeklindeki birinci fıkrası hükmü ile devlete bu görev verilmiştir. Devlet bu müdahalelerde kamu idareleri aracılığı ile doğrudan bulunduğu gibi, gerekli görülen alanlarda piyasa işletmelerine benzer iktisadi kuruluşlar oluşturarak da ağırlıklı olarak sosyal amaçlı faaliyetler yürütmektedir. Çatı kavram olarak, "iktisadi kamu kuruluşu" şeklinde adlandırılan bu işletmelerin, piyasa işletmelerinden, sermaye yapıları ile kâr amacını öncelememeleri dışında önemli bir farkı yoktur. Bu işletmeler, vergi ayrıcalıkları da dahil olmak üzere kamusal ayrıcalıklardan yararlanmazlar. Ayrıcalıklar genel olarak, özel ya da kamusal mülkiyet kriterine göre değil, sektör ayırımı yapılmaksızın faaliyet konusuna göre tanınmaktadır. İktisadi kamu kuruluşları, sermayesinin tamamı ya da yarısından fazlası kamuya ait olan ve kâr amacı olsun ya da olmasın özel sektör anlayışı ile faaliyet gösteren iktisadi işletmelerdir. Devletler çeşitli nedenlerle bu işletmeleri kurmuşlardır. İktisadi kamu kuruluşlarının ekonominin kurallarına uygun olarak, rekabet eşitliği ortamında faaliyette bulunmaları zorunludur. Rekabet eşitliğinin bozulmaması, etkin kaynak dağılımının ve dolayısıyla genel ekonomik etkinliğin sağlanması için de önemlidir. Vergi politikalarının iktisadi kamu kuruluşlarına ayrıcalıklar sağlayacak şekilde oluşturulması, etkin olmayan kaynak dağılımına neden olarak ekonominin genel dengesini bozabilecektir. İktisadi kamu kuruluşları bazı hallerde, kurumlar vergisi ile diğer bazı vergilerden muaf tutulmakla beraber, aynı veya alternatif muafiyetlerin özel kurum ve kuruluşlara da sağlanması nedeniyle, bazı istisnalar hariç olmak üzere, özel sektör işletmeleri ile aralarında

önemli bir vergi yükü farkı ortaya çıkmamaktadır. İktisadi kamu kuruluşlarının özel sektör işletmeleri ile benzer vergisel sorumluluklara tabi olmaları gerekliliğinin yanı sıra iktisadi kamu kuruluşlarının da serbest piyasa şartlarına uygun olarak faaliyette bulunmasını güçleştiren idari, hukuki ve bürokratik engellerin olabildiğince azaltılması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: İktisadi kamu kuruluşu, vergi, kamu sektörü, özel sektör, muafiyet, istisna.



ABSTRACT

TAXATION OF PUBLIC ECONOMIC INSTITUTIONS

Metin KUCUK

Governments intervene in markets and the economy in general in various ways, in addition to their primary functions, although the extent and nature of such interventions may vary between countries. The Constitution of the Republic of Turkey, under Article 167 titled "Regulation of Markets and External Trade" assigns the state the responsibility of taking measures to ensure the healthy and orderly functioning of money, credit, capital, goods, and services markets, as well as preventing monopolization and cartelization that may arise from actual or agreed actions in these markets.

The state engages in these interventions both directly through public administrations and, where necessary, by establishing economic entities similar to market enterprises to primarily carry out activities with social objectives. As an umbrella concept, these enterprises referred to as "public economic institutions" do not significantly differ from market enterprises, except in terms of their capital structures and profit-seeking priorities. These entities do not benefit from public privileges, including tax exemptions, which are generally granted based on the nature of their activities rather than distinguishing between private or public ownership.

Public economic institutions are economic enterprises operating under private sector principles, regardless of whether all or more than half of their capital belongs to the public sector, and whether they pursue profit-oriented goals or not. States have established these institutions for various reasons. For public economic institutions to function within the rules of the economy and in an environment of equal competition is essential. Maintaining competition equality ensures effective resource allocation and, consequently, general economic efficiency. Designing tax policies to provide privileges to public economic institutions could disrupt competition equality and lead to an inefficient allocation of resources, thus upsetting the overall economic balance.

While public economic institutions may be exempt from corporate tax and certain other taxes in some cases, the significant differences in tax burdens between these institutions and private sector enterprises, except for specific exceptions, are minimized due to the provision of similar or alternative exemptions to private institutions. Therefore, it is essential for public economic institutions to be subject to similar tax responsibilities as private sector enterprises.

In addition to the necessity of public economic institutions being subject to similar tax responsibilities as private sector enterprises, efforts should be made to reduce administrative, legal, and bureaucratic obstacles that hinder these institutions from operating in line with free market conditions.

Keywords: Public economic institutions, tax, public sector, private sector, exclusion, exemption.

ÖNSÖZ

İktisadi kamu kuruluşları hem diğer ülkelerde hem de Türkiye’de özellikle cumhuriyetin kurulduğu ilk yıllarda önemli görevler üstelenmiş, ülke kalkınmasına önemli katkıları olmuş kuruluşlardır. Günümüzde önemi azalmış olsa da halen bir çok fonksiyon icra etmektedirler. Sosyal amaç ve ekonomik amaçla kurulmuş olun bu kuruluşların sayısı özelleştirmeler ile azalmıştır. Gelişen yeni dünya ve ekonomik şartlar ile ileri yıllarda belki artması yeni alanlarda yeni iktisadi kamu kuruluşların kurulması gündeme gelebilir. Ekonomide esas olan özel sektörün çalışma ve kârlılığını azaltmayacak ölçüde, rekabete açık olarak bu kuruluşların var olması kaçınılmazdır. Bu eksende iktisadi kamu kuruluşları aynı özel sektör işletme esaslarına göre de vergilendirilmelidir. Vergilendirmede aynı esaslara tabi olmak, kaynak dağılımı, ekonomik istikrar ve adil gelir dağılımı için önemlidir.

Tez çalışmasının başından sonuna kadar her aşamada beni bilgilendiren, tezimi titizlikle okuyup gerekli düzeltmeleri yapmamda yardımcı olan ve fikirleri ile tezime katkılarda bulunan tez danışmanı hocam Prof. Dr. Salim Ateş Oktar’a içten dileklerimle teşekkür ederim.

Doktora çalışmamda beni teşvikleri ve cesaretlendirmeleri ile iş ve eğitim hayatım boyunca en büyük destekleri sağlayan aileme teşekkürlerimi sunarım.

İstanbul, 2023

Metin KÜÇÜK

İÇİNDEKİLER

ÖZ	ii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ.....	vi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARININ TANIMI, AMACI, GELİŞİMİ VE KAPSAMI

1.1. Genel Olarak.....	7
1.2. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Tanımı	11
1.3. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Amacı ve Gelişimi.....	14
1.3.1. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Amacı	14
1.3.2. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Doğuş Nedenleri	19
1.3.2.1. Siyasi Nedenler	20
1.3.2.2. Sosyal Nedenler	21
1.3.2.3. Ekonomik ve Mali Nedenler	21
1.3.3. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Gelişimi.....	21
1.4. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Kapsamı ve Günümüzdeki Fonksiyonları ...	26
1.5. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Görevleri, Yükümlülükleri ve Denetimi	32
1.5.1. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Görevleri, Yükümlülükleri.....	32
1.5.2. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Denetimi.....	37
1.6. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Sorunları	44

1.6.1.	Hukuki, Örgütlenme ve Yönetim Sorunları	46
1.6.2.	Yönetim ve İşgücü Sorunları	47
1.6.3.	Denetim Sorunları	47
1.6.4.	İşletme Sorunları	48
1.6.5.	Yatırımlara İlişkin Sorunlar	49

İKİNCİ BÖLÜM

İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARININ VERGİ HUKUKUNUN İLKE, KAVRAM VE KURUMLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

2.1.	Genel Olarak	52
2.2.	İktisadi Kamu Kuruluşlarının Vergilendirilme Gerekçesi	53
2.3.	İktisadi Kamu Kuruluşlarında Mükellefiyet ve Sorumluluk	58
2.3.1.	İktisadi Kamu Kuruluşlarında Vergi Mükellefiyeti	58
2.3.2.	İktisadi Kamu Kuruluşlarında Vergi Sorumluluğu	64
2.3.3.	İktisadi Kamu Kuruluşlarının Mükellef Olarak Ödevleri	69
2.3.3.1.	Bildirim Ödevi	70
2.3.3.2.	Yasal Defterlere İlişkin Ödevler	73
2.3.3.3.	Kayıtların Belgelendirilmesi ile Muhafaza ve İbraz Ödevleri.....	76
2.3.3.4.	Diğer Görev ve Ödevler.....	80
2.4.	Özel Alacak ve Kamu Alacağı Açısından İktisadi Kamu Kuruluşlarının Alacakları	83
2.5.	Haczi Mümkün Olan ve Olmayan Mallar Açısından İktisadi Kamu Kuruluşları	88
2.6.	Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları Açısından İktisadi Kamu Kuruluşları	94
2.6.1.	Uyuşmazlık Kavramı, Kapsamı ve Nedenleri.....	96
2.6.2.	Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları	104

2.6.2.1.	Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları	104
2.6.2.2.	Uyuşmazlıkların Yargı Aşamasında Çözümü.....	114
2.6.2.3.	Uyuşmazlıkların Yargı Aşamasındayken İdari Çözüm Yolu	117
2.6.3.	Uyuşmazlıkların Alternatif Çözüm Yolları.....	120

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARININ TÜRK VERGİ SİSTEMİ İÇİNDE YER ALAN ÇEŞİTLİ VERGİLER BAKIMINDAN İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1.	Genel Olarak	125
3.2.	İktisadi Kamu Kuruluşları ve Kurumlar Vergisi	126
3.2.1.	Kurumlar Vergisi Açısından İktisadi Kamu Kuruluşlarının Mükellefiyet ve Muafiyetleri	126
3.2.2.	Kurumlar Vergisi Açısından İktisadi Kamu Kuruluşlarının Vergilendirilmesi.....	134
3.2.3.	Geçici Vergi Açısından İktisadi Kamu Kuruluşları	143
3.3.	İktisadi Kamu Kuruluşları ve Gelir Vergisi	146
3.4.	İktisadi Kamu Kuruluşları ve Katma Değer Vergisi	148
3.4.1.	Genel Olarak	148
3.4.2.	Hukuki Yönden Katma Değer Vergisi ve İktisadi Kamu Kuruluşları	153
3.4.2.1.	Katma Değer Vergisinde Konu ve Mükellefiyet Yönünden İktisadi Kamu Kuruluşları.....	153
3.4.2.2.	Katma Değer Vergisinde Vergi Sorumluluğu ve Tevkifat Yönünden İktisadi Kamu Kuruluşları	160
3.5.	İktisadi Kamu Kuruluşları ve Özel Tüketim Vergisi	169
3.6.	İktisadi Kamu Kuruluşları ve Servet Vergileri.....	173
3.6.1.	İktisadi Kamu Kuruluşları ve Motorlu Taşıtlar Vergisi	177
3.6.2.	İktisadi Kamu Kuruluşları ve Emlak Vergisi.....	180

3.6.3. İktisadi Kamu Kuruluşları ve Veraset ve İntikal Vergisi.....	185
SONUÇ.....	190
KAYNAKÇA	200
ÖZGEÇMİŞ.....	215



KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amma Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AŞ	: Anonim şirket
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
DMO	: Devlet Malzeme Ofisi
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
DT	: Doktora tezi
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HD	: Hukuk Dairesi
IMF	: Uluslararası Para Fonu
İ.Ü.	: İstanbul Üniversitesi
İDT	: İktisadi Devlet Teşekkülü
İİK	: İcra ve İflas Kanunu
İKK	: İktisadi Kamu Kuruluşu
İÖİK	: İl Özel İdaresi Kanunu
İTİA	: İktisadi Ticari İlimler Akademisi
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
KDV	: Katma değer vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİK	: Kamu İktisadi Kuruluşu
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu

MASAK	: Mali Suçları Araştırma Kurulu
md.	: Madde
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
Mük.	: Mükerrer
No	: Numara
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
s.	: Sayfa
SGKK	: Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu.
ss.	: Sayfa aralığı
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCDD	: Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları
THY	: Türk Hava Yolları
TİGEM	: Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü
TL	: Türk Lirası
TMO	: Toprak Mahsulleri Ofisi
TMSF	: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TOKİ	: Toplu Konut İdaresi
TPAO	: Türkiye Petrolleri Anonim Ortaklığı
TTİ	: Türkiye Taşkömürü İşletmeleri
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
vb.	: Ve benzeri
VEDOP	: Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
VİV	: Veraset ve İntikal Vergisi
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YDK	: Yüksek Denetleme Kurulu

GİRİŞ

Devlet olgusunun tarihi, milattan önce bin beşyüzlü yıllara kadar dayandırılmaktadır. Devlet ya da devlete benzeyen aygıtların kuruluşundaki temel amaç ilk olarak güvenlik sorunu olmuştur. Topluluk halinde yaşayan insanlar güven ihtiyacı nedeni ile devlet ya da buna benzer bir aygıt oluşturmak suretiyle bu sorunlarını çözüme kavuşturmışlardır. Ancak günümüzde devletler, zaman içerisinde kendilerine yüklenen yeni fonksiyon ve görevlerle günümüzdeki modern devletler halini almıştır.

Devlet, toplumun güvenlik ve huzur içinde rahatça yaşamasını, sosyal ve ekonomik faaliyetlerde bulunmasını sağlayan bir örgüt olarak tanımlanabilir. Önceleri iktisadi bir fonksiyon üstlenmese de; devlet zamanla toplumun sosyal ihtiyaçlarının yanı sıra, iktisadi ihtiyaçları konusunda da çeşitli görevler ifa etmeye başlamıştır.

Klasik iktisadi ve mali doktrinler çerçevesinde, iktisadi faaliyetin öznelerinin özel hukuk gerçek ve tüzel kişileri olduğu kabul edilir. Liberal piyasa ekonomisi doktrini, ekonomiye devlet müdahalesini *“bırakınız yapsınlar, bırakınız geçsinler”* (*“laissez faire, laissez passer”*) şiarı ile de ifade edildiği gibi, iktisadi etkinlik mülâhazalarıyla asla kabul etmemiştir. Bununla birlikte, özellikle milli savunma, iç güvenlik, adalet ve kısmen de eğitim ve sağlık gibi bazı hizmetlerin üretilmesinde görülen fayda bölünmezliğinden ve bu durumun sonuçlarından kaynaklanan yapısal sorunlar, bu hizmetlerin piyasa ekonomisi ya da özel ekonomi içinde üretilip sunulmasını zorlaştırmakta, hatta imkânsız hale getirmekte ve dolayısıyla bu alanlarda devlet müdahalesini zorunlu kılmaktadır.

Bu hizmetlerin devlet tarafından topluma sunulma görevi konusunda dikkat çeken bir doktriner görüş ayrılığı bulunmamaktadır. Ancak, ilk olarak 1929 Büyük Buhranı ve giderek daha sık görülmeye başlanan iktisadi krizlerin piyasa sisteminin işleyişindeki aksaklıklara bağlanması ve sistemin kendi dengelerini kuracak mekanizmalardan yoksun olduğunun hakim görüş haline gelmesiyle, devletin ekonominin işleyişine müdahalesini savunan müdahaleci doktrinler baskın olmaya başlamıştır. Bu gelişmeye rağmen, liberal piyasa ekonomisi doktrini de tümüyle terk

edilmemiş ve özellikle 1980’li yılların başından itibaren tekrar ağırlığını hissettirmeye başlamıştır. Aslında bu iki ana akımın kökleri, farklı zamanlarda hakim görüş olma vasıfları değişmekle birlikte, antik çağ filozoflarına kadar dayanmaktadır. Liberal piyasacı görüşlerin dayandığı rasyonalist ve bireyci devlet görüşünün başlangıcını Çiçero’da, müdahaleci görüşlerin dayandığı organik ve kolektivist devlet görüşünün başlangıcını da Aristoteles’de bulmak mümkündür. Tarih boyunca siyasi ve iktisadi konjonktürün seyrine göre iki ana akımdan birinin hakim duruma geldiği görülmektedir.

Bu gelişim seyrine rağmen, bugünün dünyasında diğer alanlara olduğu gibi ekonomiye de devlet müdahalesinin bulunmadığı, bütün bireysel ve toplumsal ihtiyaçların sadece piyasa mekanizmasının kendiliğinden işleyişi veya sadece devlet tarafından karşılandığı bir sistem mevcut değildir. Günümüzün ekonomik sistemlerinde, ülkelere göre ve zaman içinde ağırlıkları değişmekle birlikte her iki doktrinin bir sentezinin uygulanmakta olduğu ifade edilebilir.

Devletler iktisadi faaliyetlerini çeşitli yapılanmalar içinde sürdürmüşler ve sürdürmeye devam etmektedirler. Osmanlı devletinde ilk kamusal iktisadi faaliyetler 1800’lü yılların başında Beykoz’da dokuma ve deri sanayii ile başlamıştır. Türkiye’de devletin iktisadi alandaki ilk çağdaş girişiminin 1870’lerde kurulan ve Ziraat Bankası’na temel teşkil eden Menafi Sandıkları olduğu genel olarak kabul edilmektedir. Doğrudan kamu iktisadi teşebbüsleri ile ilgili ilk kanun ise 1938 yılında çıkarılan 3460 sayılı, “Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilâtıyla İdare ve Murakabeleri Hakkında Kanun”dur. Son olarak; kamu iktisadi teşebbüsleri hakkında kapsamlı düzenlemeler içeren 19.10.1983 tarihli ve 2929 sayılı “İktisadi Devlet Teşekkülleri ve Kamu İktisadi Kuruluşları Hakkında Kanun”u yürürlükten kaldıran 08.06.1984 tarihli ve 233 sayılı, “Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” ile yine ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır. Gerek 2929 sayılı Kanun’da, gerekse 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’de kamu iktisadi teşebbüsleri, her ikisinin de sermayesinin tamamı devlete ait olmak üzere, iktisadi devlet teşekkülleri ve kamu iktisadi kuruluşları olarak ikiye ayrılmıştır.

Bu tezin başlığında yer alan “*iktisadi kamu kuruluşları*” geniş anlamıyla, kamu iktisadi teşebbüsleri de dahil olmak üzere, devletin iktisadi faaliyetlerinin içinde yürütüldüğü, tüzel kişiliği olsun olmasın her türlü kuruluşu kapsarken; dar anlamı ile sadece Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1/c ile 2/3. maddelerinde yer alan kurumlardan ibarettir. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında dar anlamıyla ele alındığında, kamu iktisadi teşebbüslerinden sermaye şirketi ve kooperatif statüsünde olanlar, iktisadi kamu kuruluşu sayılmamaktadır. Bu çerçevede iktisadi kamu kuruluşları; “*devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan sermaye şirketleri ve kooperatifler dışındaki ticari, sınai ve zirai işletmeler*” ile “*yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler*” olarak tanımlanmaktadır.

Etkin olarak işleyen serbest piyasa ekonomisinin; milli savunma, iç güvenlik ve adalet gibi bireysel faydalarından çok faydalananların tespitinin ve dolayısıyla faydalanan bazında fiyatlandırılmalarının teknik olarak mümkün olmaması nedeniyle tam kamu malı ve hizmetleri dışında tüm mal ve hizmetlerin optimal üretim, tüketim ve yatırım dengesini sağlayacağı genel olarak kabul edilmektedir.

Ancak özel sektörün yetersiz kaldığı, girişmediği, rekabet eksikliğinin olduğu durumlarda kamu sektörünün bu alana girerek faaliyette bulunması da yine iktisadi teorik çerçevede mümkündür. Kamu sektörünün özel ihtiyaçları karşılayacak şekilde mal ve hizmet üretmesi ancak iktisadi kamu kuruluşları eliyle yerine getirilebilmektedir. Yirminci yüzyılın başlarından itibaren iktisadi anlayışta meydana gelen değişimler neticesinde birçok ülke tarafından iktisadi kamu kuruluşları kurulmak suretiyle ekonomik hayatta da kamunun/devletin yer aldığı görülmektedir. İktisadi kamu kuruluşlarının ilk kuruluş dönemleri daha eskilere kadar uzansa da, asıl önem kazandığı yıllar yirminci yüzyılın başları olmuştur.

Artık günümüzde iktisadi kamu kuruluşları, hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde görülmektedir. İktisadi kamu kuruluşları sadece kamu tarafından üretilmesi gereken ve özel nitelikte olan mal ve hizmetlerin üretilip sunulması, özel sektöre öncülük edilmesi, ekonomi politikalarının daha etkin yürütülmesi, rekabet

eksikliğinin bulunduğu alanlarda rekabetin sağlanması gibi nedenler ile kurulmakta ve işletilmektedir. 1980’li yıllardan itibaren tüm dünyada ve ülkemizde özelleştirme akımı neticesinde bu kuruluşların birçoğunun özelleştirildiği görülse de, farklı amaçların gerçekleştirilmesine aracılık etmesi nedeniyle devlet iktisadi faaliyet alanını tümüyle terk etmiş değildir.

İktisadi kamu kuruluşları, halen devlet yönetimleri tarafından idare edilen ve özel sektör anlayışı ile faaliyet gösteren iktisadi işletmelerdir. İktisadi kamu kuruluşlarının ekonomik faaliyetlerinin serbest piyasa şartları altında haksız rekabete meydan vermeden yapılması da ekonomik etkinlik için bir gerekliliktir.

1982 Anayasası’nın 161. maddesine göre kamu iktisadi teşebbüslerinin harcamaları bütçe kanununa tabi değildir. Bu teşebbüsler gelir ve giderleri için kendi kurumsal bütçelerini hazırlamaktadır. Ayrıca; 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin “*Teşebbüslerin Nitelikleri*” başlıklı 4. maddesinde; teşebbüslerin tüzel kişiliğe ve istisnalar dışında özel hukuk hükümlerine tabi oldukları; 5018 sayılı, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile ihale kanunları hükümlerine ve Sayıştay’ın denetimine tabi olmadıkları; sorumlulukları sermayeleri ile sınırlı olduğu gibi özel sektör kurumları ile rekabet eşitliğini sağlayıcı hükümlere yer verilmiştir. Genel olarak anonim şirket şeklinde kurulan teşebbüslerin, kural olarak herhangi bir vergi muafiyeti de yoktur. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde sayılan tüm kurumlar gibi, geniş anlamıyla da olsa, iktisadi kamu kuruluşlarının bazı münferit istisnalar dışında, ilişkili oldukları tüm vergiler bakımından vergi mükellefiyeti bulunmaktadır. Vergi muafiyet ve istisnaları, sermaye şirketleri, kooperatifler gibi genel statülere yönelik olarak tanındığında, bunlardan kamu işletmelerinin yanı sıra, aynı statüdeki özel sektör işletmeleri de faydalanacağından, vergi mükellefiyeti bakımından, özel sektör aleyhine bir haksız rekabet de doğmamış olacaktır.

Hukuki durum böyle olmakla birlikte, bu işletmelerin istihdam politikalarındaki ve uygulamalarındaki sorunlar, rasyonel bir teşebbüs için çok önemli olan verimlilik, etkinlik, üretkenlik gibi ilke ve endişelerin yeterince dikkate alınmaması; kurum zararlarının hazine transferleriyle kapatılma seçeneğinin varlığının insan kaynakları üzerinde oluşturduğu rahavet; başarısızlığın etkili

yaptırımlara bağlanmamış olması; işletmelerin önemli bir bölümünde var olan hantal bürokratik zihniyetin bir türlü terk edilememiş olması; kamu bütçesi üzerinde zaman zaman oluşturdukları aşırı mali yük gibi çeşitli olumsuzluklar, iktisadi kamu kuruluşlarının stratejik öneme sahip ve mutlaka kamusal alanda kalması gerektiği değerlendirilen bazıları dışında, özelleştirilmesini teşvik eden önemli nedenler olmuştur.

Bu çalışmada, esas olarak devletin iktisadi faaliyetleri ve bu faaliyetleri yürüten kurumların nitelikleri ile konunun vergilendirme boyutu ele alınacaktır. Bu kuruluşlara vergi muafiyet ve istisna ayrıcalığı tanınmasının rekabet hukuku ve vergi hukuku açısından sonuçları değerlendirilecektir.

Üç ana bölümden oluşan tez çalışması; doktrin görüşleri, birincil ve ikincil mali mevzuat ve içtihat çerçevesinde yürütülecektir. Asli fonksiyonları esas olmakla birlikte, devletin ekonomik faaliyette bulunma veya özel ekonomi öznelerince yürütülmekte olan faaliyetler özelinde denetim ve gözetim görevini ifa etme mecburiyetinin doğmasıyla birlikte, para politikası, maliye politikası, dış ticaret politikası ve diğer kamu politikası araçlarıyla doğrudan müdahalelerde bulunmanın dışında; sosyal ve iktisadi amaçlarla iktisadi işletmeler kurarak bütçe gelirlerini arttırmayı amaçlaması; Anayasa'nın 167. maddesinin birinci fıkrası hükmü ile devlete verilen görev uyarınca piyasaları düzenleyici ve denetleyici bir ilâve fonksiyon da ifa etmesi; bunu yaparken ise aynı alanlarda faaliyet gösteren özel sektör işletmeleriyle haksız rekabete yol açmayacak şekilde hareket etmesi ve ekonomik rasyonaliteden uzaklaşan işletmelerin durumlarının gözden geçirilmesiyle, ağırlıkları zaman zaman değişse de ekonominin omurgasını oluşturan özel sektör kuruluşlarının yanında stratejik, sosyal ve makro ekonomik gerekçelerle verimlilik ve etkinlik kriterlerine uygun yapılandırılarak faaliyette bulunan iktisadi kamu kuruluşlarının sistem içinde var olmasının, açıklanacak şartlar ve tehditler dahilinde, bir bütün olarak ekonomik dengelerin tesisi için gerekli olduğu bu tez çalışmasının hipotezini oluşturmaktadır.

İktisadi kamu kuruluşlarının tanımı, amacı, gelişimi ve kapsamı başlıklı ilk bölümde; iktisadi kamu kuruluşlarının tanımı, kapsamı, kuruluşunu gerektiren siyasi,

sosyal, iktisadi ve mali nedenler; gelişim seyri ve iktisadi kamu kuruluşları ile ilgili hukuki, idari, iktisadi ve diğer sorunlar ele alınarak tartışılacaktır.

İktisadi kamu kuruluşlarının vergi hukukunun ilke, kavram ve kurumları açısından incelenmesi başlıklı ikinci bölümde, iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirme nedenleri; kuruluşlarda mükellefiyet ve vergi sorumluluğu; şekli vergi ödevleri; alacakları ve tahsil usulleri; vergi uyumsuzluklarında ve çözümünde özellik arz eden durumlar ele alınarak tartışılacaktır.

İktisadi kamu kuruluşlarının Türk Vergi Sistemi içinde yer alan çeşitli vergiler bakımından incelenmesi ve değerlendirilmesi başlıklı üçüncü bölümde ise, iktisadi kamu kuruluşları Türk Vergi Sistemi'ni oluşturan ana vergiler açısından incelenecektir. Tüzel kişiliği olsun ya da olmasın, kurumlar vergisinin mükellefleri arasında “vergiye tabi kurum” olarak sayıldıkları için iktisadi kamu kuruluşları ilk olarak kazanç vergilemesi yönü itibarıyla kurumlar vergisi açısından incelenecektir. Bu bölümde, daha sonra iktisadi kamu kuruluşları; gelir vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi ve son olarak veraset ve intikal vergisi bakımından incelenecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARININ TANIMI, AMACI, GELİŞİMİ VE KAPSAMI

1.1. Genel Olarak

Kamu otoritesinin ekonomik alanda aldığı rol sosyal bilimlerin en tartışmalı alanlarından birini oluşturmaktadır. Bu tartışmanın içeriği sosyal bilimler arasında farklılıklar gösteriyor olsa bile en nihayetinde tartışmanın bir yanında devlet diğer yanında ise ekonomi çoğu zaman iki ayrı alan olarak ele alınmakta; bazen de dönemsel koşullara bağlı olarak bu ilişki farklı teorik düzlemde ele alınmaktadır. İktisatçılar, genel olarak devlet ve ekonomi arasında piyasanın hakemliğinde belirlenmiş keskin sınırlar koyma eğilimindedir¹.

19. yüzyıl ve öncesinde devletlerin ekonomik faaliyetlerle çok fazla ilgisi yoktu. Devletlerin ekonomik faaliyetlerle ilgisinin olmaması, tarihi, sosyal ve siyasi nedenlerle açıklanabilir. Ancak en açıklayıcı yaklaşım ekonomik düşünce tarihi ile ilgili bakış açısidir. 20. yüzyıl öncesinde kamu sektörü sadece temel kamusal ihtiyaçların giderilmesi yönünde amaca sahip iken 20. yüzyıla gelindiğinde liberal anlayışın dünya ekonomik sistemi için artık yeterince açıklayıcı ve çözüm olabilirliği azalmış, 20. yüzyılın ikinci çeyreğinden itibaren yerini Keynezyen izaha bırakmıştır. Keynezyen ekonomik anlayışın ekonomik ve siyasal hayatta yer bulması ile birlikte devletin ekonomik faaliyette bulunması ve ekonomik hayata müdahale etmesi gündeme gelmiştir. İktisadi kamu kuruluşlarının ya de diğer adıyla kamu iktisadi teşebbüslerinin (KİT) de hem dünyada hem de ülkemizde bu dönemlerden itibaren yaygınlaşmaya başladığını görmekteyiz. İktisadi kamu kuruluşları aslında kamunun ekonomik alana müdahalesi anlamına da gelmektedir. Ancak işin doğası zaten ekonomi ile kamunun iç içe olması gerektirir.

¹ Emrah Yıldız, **Yeni Ekonomi Sosyolojisi Perspektifinden Türkiye'de Devlet-Toplum İlişkileri ve Kamu İktisadi Kuruluşlarının Rolü: Et ve Balık Kurumun Örneği**, Dr Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi SBE, 2019, s. 54.

Kamu sektörü ve ekonomi ilişkisindeki roller farklı ekonomik yaklaşımlar ile açıklanır ve uygulanır olmuştur. Yeni kurulan bir ülke olan Türkiye şartları, 1929 Büyük Buhranı ve İkinci Dünya Savaşı sırasında planlı devletçi politikalar hem iç koşullar hem de dış siyasi ve ekonomik konjonktür ile uygulama alanı bulabilmiştir. Siyasi otorite, yeni bir sürecin başlangıcı olan Cumhuriyetin ilk yıllarında devlet tarafından bir kalkınma stratejisi belirlemek istese de 1929 yılına kadar bu amacını gerçekleştirme fırsatı bulamamıştı. İç ve dış şartlar bu rollerin belirlenmesinde daha belirleyici olmuştur. 1929 sonrası dönem kamu iktisadi teşebbüslerinin gelişimi açısından en hareketli dönem olmuştur².

Tarihsel süreç içerisinde başlangıçta diplomasi, savunma ve güvenlik gibi alanlarda sınırlı bir işlevi olan kamu hizmetleri, ilerleyen dönemlerde faaliyet alanını genişletmiştir. Bu genişleme, üretimin doğrudan devlet tarafından üstlenilmesi, eğitim, sağlık gibi sosyal fayda görevleri gibi ekonomik güdülerle de gerçekleştirilmiştir. Bu gelişmeler sonucunda çeşitli mal ve hizmetlerin devlet tarafından üretildiği bir “kamu sektörü” ortaya çıkmıştır. Kamu sektörü içerisinde, devletin ekonomik alandaki faaliyetlerinin hacmi, sektörün sınırlarının oluşmasında belirleyici olmuştur³.

İnsan arzularının en belirgin özelliği sınırsız olmasıdır. Ancak, dünyadaki tüm insanların ihtiyaçlarını karşılayan mal ve hizmetler kıt ve hazır değildir. İnsan ihtiyaçları, bu ihtiyaçları karşılayacak mal ve hizmet miktarı ile üretim faaliyetini gerçekleştiren temel faktörler olan emek ve sermaye miktarı arasındaki bu dengesizliğe ekonomide “kıtlık teorisi” denir. Bu teori sonucunda iktisat bilimi, sınırsız ihtiyaçların mevcut sınırlı kaynaklarla en etkin şekilde karşılanması amacıyla varlığını keşfetmiştir⁴.

Burada iktisat bilimi açısından “ihtiyaç” kavramının ne ifade ettiğinin de açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. İhtiyacın, sadece yeme, içme, barınma gibi

² Ali Rauf Karataş, **Türkiye’de Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Faaliyetleri ve Bölge Ekonomisine Katkıları Üzerine Bir Araştırma: Ülfet Gıda ve Sabun Sanayii Anonim Şirketi Örneği**, YL Tezi. Karabük: Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016, s. 2.

³ Veysel Atasoy, **Türkiye’de Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Özelleştirme Sorunu**. Ankara: Türk Dünyası Araştırmaları Vakfı, 1993, s. 11-12.

⁴ Zeynel Dinler, **İktisada Giriş**. Bursa: Ekin Yayınları, 2015, s. 6.

temel fizyolojik ihtiyaçlara indirgendiği takdirde, yaklaşık bir sınır tespiti mümkün olabilmesine rağmen; sosyolojik ve psikolojik ihtiyaçlar bakımından bir sınır çizilmesi hemen hemen imkânsızdır. “Sınırsız ihtiyaç” kavramı, insanın her zaman daha iyiyi ve daha mükemmeli elde etme arzusu içinde bulunduğu varsayımına dayanmaktadır. Fizyolojik ihtiyaçlar için mümkün olan ölçülebilirlik özelliği, karmaşık sosyolojik ve psikolojik ihtiyaçlar söz konusu olduğunda uygulanabilir olmaktan çıkmaktadır. İhtiyaç kavramı geçmişte genel olarak asgari veya asgarinin biraz üstündeki fizyolojik ihtiyaçlardan ibaret olduğu halde, bugün daha lüks ve zamanın akışı içinde çok daha lüks bir yaşam ideali, kitle iletişim araçlarının çeşitlenmesi ve yaygınlaşmasının da etkisiyle geniş toplum kesimlerince benimsenmektedir. Genel olarak tüm dünyada, ancak özellikle de kalkınmasını tam olarak gerçekleştirememiş toplumlarda sıkça rastlanan “gösteriş etkisi”nin (“demonstration effect”)⁵ sonucu olarak ortaya çıkan “gösteriş tüketimi” (“conspicuous consumption”)⁶ Savaş⁷ ihtiyaç kavramını daha farklı bir boyuta taşımaktadır⁸. Aslında fonksiyonel bakımdan hiç de gerekli olmayan sanayi ürünlerinin, kapasitelerinin çok küçük bir kısmını ancak kullanabilen tüketicinin, sadece sosyolojik ve psikolojik saiklerle; toplumda itibar kazanma, başkalarınca saygı görme, gerçekte olduğundan farklı görünerek maddi ya da manevi fayda sağlama düşüncesiyle o ürünü talep etmesi, farklı bir ihtiyaç kavramını ortaya çıkarmaktadır. Bir adım daha ileri gidildiğinde, ileri düzeyde yapay zekâ kullanımı, uzay yolculukları, derin denizaltı gezileri gibi yakın zamanlara kadar pek düşünülmeyen yeni ihtiyaçlardan da sıkça söz edilmeye başlandığı görülmektedir.

“İhtiyaç” tanımı, dar ya da geniş anlamıyla nasıl yapılırsa yapılsın, toplam ihtiyaçları karşılayacak mali kaynakların temini ve alternatif kullanım alanlarına tahsisinin sağlanması, sürecin ikinci ve son aşamasını teşkil etmektedir. Saf piyasa

⁵ Sabri Ülgener, “İktisadi Gelişmenin Şartları ve Sınırları”, **İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 16 (1954-55): 3-51, s. 15.

⁶ Vural Savaş, **Az Gelişmiş Memleketlerde Kalkınmanın Finansmanı**, Eskişehir, 1962, 80.

⁷ Savaş, bu eserinde, “Gösteriş Tüketimi” (“Conspicuous Consumption”) kavramının ilk olarak Thorstein Veblen tarafından **The Theory of Leisure Class**, NewYork 1899 başlıklı eserinde kullanıldığını belirtmektedir.

⁸ Gösteriş etkisi ve gösteriş tüketimi kavramları için ayrıca **Bak. Oktar, Salim Ateş. Az Gelişmiş Ülkelerde İç ve Dış Finansman Politikaları**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, İstanbul, 1981, s. 21 ve 24.

ekonomisi şartlarında bu tahsis, piyasa mekanizması ve fiyat sisteminin işleyişi ile gerçekleşirken, kamu ekonomisi şartlarında, kamu hizmeti üretimi için gerekli olan bu tahsis seçim mekanizması ve oylama sistemiyle yapılmaktadır.

Her nevi ihtiyacın artış yönünde esnek olmasına rağmen, iktisadi ve mali kaynaklar için aynı şey söylenemez. Teorik olarak sınırsız olduğu kabul edilen ihtiyaçların tatmin düzeyi, iktisadi ve mali kaynakların toplam miktarını aşmamak kaydıyla o ihtiyaç için bütçe ile tahsis edilen kaynak miktarı kadar olabilecektir. Piyasa ekonomisinde bu tahsis arz ve talep mekanizması aracılığıyla, sosyal mal ve hizmet üreten kamu ekonomisinde ise oylama mekanizması ile gerçekleşmektedir. O halde, kamu ekonomisi ve kamusal hizmet üreten kamu sektöründe “sınırsız” ihtiyaçların düzeyi ne olursa olsun, tıpkı piyasa ekonomisi ve özel sektörde olduğu gibi, çözüm bekleyen bir kaynak dağılımı ya da daha doğru bir ifade ile kaynak tahsisi problemi her zaman bulunmaktadır. Burada önemli olan hangi mal ve hizmetlerin, hangi miktarda, nasıl ve kimler için üretileceği sorularının cevabının verilmesidir. Bu cevap, en yüksek öncelikli olan mal ve hizmetlerden başlamak suretiyle daha düşük öncelikli olanlara doğru bir sıralama yapılması ve mevcut kullanılabilir kaynakların azami sınırında durulması ile ilgilidir. Öncelik sırasının belirleyicisi ise yukarıda da belirtildiği gibi, piyasa ekonomisinde fiyatlar, kamu ekonomisinde oylama sistemi olmaktadır⁹.

Bir ülke ekonomisinde kıt kaynaklarla üretilen, paylaşılan ve tüketilen mal ve hizmetlerin tamamı ülke ekonomisini temsil eder. Sosyalist ekonomik model dışında, yani özel mülkiyet ve girişim imkânlarının olduğu ülkelerde ekonomi, özel ekonomi ve kamu ekonomisi olarak ikiye ayrılmaktadır. Özel mülkiyet hakkı ve girişim özgürlüğünün mutlak olduğu ekonomilerde bile bir kamu ekonomisinin varlığı söz konusudur. Zira devletin asli görevlerinin yanı sıra kaynak tahsisinde piyasa mekanizmasının başarısız olması kamu sektörünün varlığını zorunlu kılabilir¹⁰.

⁹ M. Umur Tosun, “Türkiye’de Kamu Sektöründe Yeni Yönetim Felsefesi: Kaynak Kullanımında Etkinlik Açısından Bir Değerlendirme”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 19, Aralık 2007: 75-94, s. 82-84.

¹⁰ Güneri Akalın, **Kamu Ekonomisi**. Ankara: Akçağ Basım Yayım Pazarlama, 2000, s. 6.

Kamu sektörü ya da kısaca devlet, ekonomide varlığını, tam kamusal ile yarı kamusal mal ve hizmet üreten tarafını kurumları ile, özel nitelikte olan ama toplumsal yararı maksimize edilmesi için regülasyon ya da doğrudan üretim yapan birimi olan iktisadi kamu kuruluşları ile göstermektedir¹¹.

1.2. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Tanımı

İnsanlar topluluk halinde yaşamaya başladıklarından itibaren insanların iki tür genel nitelikte ihtiyacı olmuştur. Bu ihtiyaçlarının bir ucunda özel mallar varken diğer ucunda ise tam kamusal mal ve hizmetler bulunmaktadır. Kamusal malların insanlar için zorunlu oluşu, kamu görevini ve dolayısıyla kamunun ekonomik hayata girişini ve devamında da müdahalesini gerekli kılmıştır. Ayrıca kamusal nitelikteki mal ve hizmetlerin kapsamının genişlediği günümüz ve günümüze yakın yüzyılda bazı özel nitelikte olsa da farklı amaçlar için kamunun özel nitelikte mal ve hizmet üretmesi gündeme gelmiştir¹². İktisadi ve kamusal hayatta meydana gelen bu gelişmeler kamu iktisadi kurumlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu kavram genel olarak ‘kamu işletmeciliği’ olarak da ifade edilebilir.

Kamu işletmeciliği, devletin kendi mülkiyetini, kendi sermayesini, kendi işgücünü ve kendi müteşebbisini kullanarak üretim sürecine dâhil olmasını ifade etmektedir. Kamu işletmeciliği olgusu, geçmişten günümüze iki periyotta kendisini etkili bir şekilde göstermiştir¹³.

İlk olarak Orta Çağ döneminin sonunda milli devletler kurulduğu aşamada bu devletler merkantilist politikalar uygulamaya başlamışlardır. Merkantilist politikaları benimseyen ülkeler, ülkelerinin cari açıklarını kapatmak, ihracatı arttırmak ve büyüme rakamlarını yukarı çekmek için hem kamuyu hem de özel sektörü üretim sürecinde desteklemiş ve aktif olarak üretim sürecinde kullanmışlardır. İlk kamu girişimciliği uygulamaları bu şekilde başlamıştır. İkinci kez kamu girişimciliğinin

¹¹ Nisfett Uzay, “Kamu Büyüklüğü ve Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye Örneği (1970-1999)”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 19, Temmuz-Aralık 2002, ss. 151-172, s. 152.

¹² Orhan Şener, **Kamusal Mallar Teorisi**, İstanbul: Özkaya Matbaacılık, 1977, s. 15.

¹³ Orhan Çakmak, “İktisat Teorisi Açısından Kamu Girişimciliği ve Özel Girişimcilik: Karşılaştırmalı Bir Analiz.” Saruç, Tolga, Temel Gürdal ve Nurullah Altun. **Kamu Maliyesinde Seçme Yazılar**. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Yayınları, 2010. 367-416, s. 379.

dünya ölçeğinde etkili olması ise Birinci Dünya Savaşı'ndan sonra ekonomilerin buhran içine girmesi sonucu ortaya çıkmıştır.

Kamu işletmesi kavramı devletlerde farklı bir şekilde tanımlanmakla birlikte genel olarak şirketlerde kamu hissedarlığının çoğunluk olarak bulunduğu işletmecilik türü ya da yönetiminde kontrol amaçlı kamu tarafından bulunulması olarak tanımlanabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında, kamu işletmesi kavramı bir açıdan yönetimde denetim fonksiyonu, diğer yandan yönetimde pay sahipliği olarak sınıflandırılabilir¹⁴.

Kamu tarafından yapılan işletmecilik kavramı ülkeden ülkeye farklılık gösterse de genel olarak kamu kaynaklarını kullanarak ekonomik alanda faaliyet gösteren kamu kuruluşlarını ifade etmekte ve bu kavramın da tarihsel süreç içerisinde farklılık gösterdiği görülmektedir. “İktisadi kamu kuruluşları” terimi, Kurumlar Vergisi Kanunu’nda kullanılan bir terimdir. Bu deyimın anlamı geniştir ve kamu kurum ve kuruluşlarına bağı iktisadi işletmeleri kapsar. Bu nedenle iktisadi kamu kuruluşları terimi hem kamu iktisadi teşebbüslerini hem de iktisadi devlet teşekküllerini kapsamaktadır.

Türkiye’de KİT’lerin yasal zemini olan 8.6.1984 tarih ve 233 sayılı “Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” (KHK) KİT’leri iktisadi devlet teşekkülü ve kamu iktisadi kuruluşu olmak üzere iki gruba ayırmıştır. Bu ayrıma göre iktisadi devlet teşekkülü, sermayesinin tamamı devlete ait olan, iktisadi alanda ticari kural ve esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulan kamu iktisadi teşebbüsleri iken, kamu iktisadi kuruluşu ise, kuruluş sermayesinin tamamı yine devlete ait olan, doğal tekel ya da mali tekel niteliğindeki mal ve hizmetleri sosyal açıdan ve kamu yararı gereği üretmek ve pazarlamak için kurulan işletmeler olarak tanımlanmıştır. Kararnamede ayrıca kamu iktisadi teşebbüsünün bir tanımı yapılmamış, yalnızca iktisadi devlet teşekkülü ve kamu iktisadi kuruluşunun ikisini birden ifade eden ortak adı olduğu anlaşılmaktadır¹⁵.

¹⁴ TC Hazine Müsteşarlığı. **Kamu İşletmeleri Raporu**. Ankara: TC Hazine Müsteşarlığı Yayınları, 2012, s. 2.

¹⁵ İsmail Çağrı Özcan, **Özelleştirmeye Hazırlanan Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Analizi**, Doktora Tezi. Ankara: Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s. 4.

Kamunun genişleyen görev alanında beklenen etkilerin yaratılması ve gerekli düzenlemelerin yapılabilmesi için bir ihtiyaç olduğu kabul edilen iktisadi kamu kuruluşları, genel olarak devletin iktisadi alanda faaliyet gösteren kuruluşlarını ifade etmektedir. Bu kavram ilk kez “iktisadi kamu müesseseleri” şeklinde 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer almış, daha sonra, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda “iktisadi kamu kuruluşları” adıyla varlığını korumuştur. Bu Kanun’un 1. maddesinde, kurumlar vergisinin konusu belirtilirken; bu vergiye tabi kurumlar tek tek sayılmış ve c bendinde de “İktisadi kamu kuruluşları” ifadesi yer almıştır. Yine aynı kanunun 2. maddesinin 3 numaralı bendinde ise, “İktisadi kamu kuruluşları: Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler iktisadi kamu kuruluşudur” denilerek tanımı yapılmaktadır¹⁶. Bu tanıma göre İktisadi kamu kuruluşları, kamu ve kamunun diğer birimlerine ait olan, ancak sermaye şirketi ve kooperatif şekline bürünmemiş ticari, sınai ve zirai işletmelerini ifade ettiği anlaşılmaktadır.

Bir üst kavram olarak oldukça geniş bir anlamı bulunan iktisadi kamu kuruluşları kavramı, kamu idare ve müesseselerine bağlı olarak iktisadi faaliyet yürüten tüm işletmeler ile ayrı tüzel kişiliğe sahip Kamu İktisadi Teşebbüslerini de kapsamaktadır. Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) ise sermayesinin tamamı devlete ait olup iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet gösteren İktisadi Devlet Teşekkülleri (İDT) ile yine sermayesinin tamamı devlete ait olup tekel niteliğindeki mallar ile mal ve hizmet üretmek üzere kurulan, kamu hizmeti niteliği ağır basan Kamu İktisadi Kuruluşlarıdır (KİK). Bu üç kavramın benzerlikleri nedeniyle karıştırılarak birbirinin yerine kullanıldığı da zaman zaman görülmektedir. Gerçekten de bu tez çalışmasının başlığını oluşturan “İktisadi Kamu Kuruluşları” (İKK) ile bir kamu iktisadi teşebbüsü türü olan “Kamu İktisadi Kuruluşu” (KİK) kavramları içerik bakımından farklı olsalar da, özellikle konuya aşina olmayanlarca, lâfzi benzerliklerinden dolayı karıştırılmaya çok müsaittir.

¹⁶ 5520 Sayılı KVK, md. 1-2.

Ülkemizde iktisadi kamu kuruluşları ile ilgili ilk yasal düzenleme 1938 yılında 17.06.1938 tarih ve 3460 sayılı, “Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilatıyla İdare ve Murakabeleri Hakkındaki Kanun” ile yapılmıştır. Söz konusu 3460 sayılı Kanun’da; sermayesinin tamamı devlete ait olan ve kendi kanunlarında bu kanuna tabi oldukları belirtilmiş olan, tüzel kişiliği bulunan, idari ve mali yönden kendi içinde özerk ve sorumluluk kapsamı sermayeleri ile sınırlı bulunan kuruluşlar “İktisadi Devlet Teşekkülü” olarak tanımlanmıştı¹⁷.

Daha yaygın olarak kullanılan bir kavram olan KİT’leri İncekara ise, kendilerine hukuki bir kişilik tanınarak, mal ve hizmet üretmek üzere kurulan, sermayelerinin en az yarısından fazlası merkezi veya mahalli idarelerce sağlanan ve faaliyet sonuçlarından bu idarelerin sorumlu olduğu ve yine bu idareler tarafından denetlenen işletmeler olarak tanımlamaktadır¹⁸.

Daha geniş bir iktisadi kamu kuruluşu (İKK) tanımı yapmak gerekirse; İKK, bir kuruluş statüsüne göre kurulan, pazarlanabilen, yani kişisel (bireysel ihtiyaç niteliğinde) mal ya da hizmet üreten, mülkiyetinin veya denetiminin devlet elinde olması nedeniyle yönetim kurullarının kamu tarafından atandığı, cari maliyet ve harcamalarını daha çok kendi gelirleri ile finanse eden firmalar olup, kural olarak sosyal fayda maksimizasyonu amacına göre kaynak tahsis görevini de icra eden kuruluşlardır¹⁹.

1.3. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Amacı ve Gelişimi

1.3.1. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Amacı

Her ülkede devletin üretim faaliyetlerine doğrudan katılmasının, yani bir kamu işletmesinin kurulmasının nedenleri farklıdır. Genel olarak İKK’ler, faaliyet gösterdikleri alanda kaynak dağılımı, gelir dağılımı ve istikrarlı büyüme açısından karma ekonomilerde tamamlayıcı bir rol oynamak üzere kurulmuştur. İKK’lerin

¹⁷ Emrah Ağın, **Dernek, Vakıf ve İktisadi Kamu Kuruluşlarının Vergilendirilmesi**, YL Tezi. Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009, s. 19.

¹⁸ Ahmet İncekara, “KİT’ler ve Özelleştirme.” **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, 47.1-4 (2011): 151-166, s. 151.

¹⁹ Recep Kök, **Ekonomi-Politik Popülizm Özelleştirme ve Kitler**. İstanbul: Dergay Yayınları, 1995, s. 17.

temel amaçları toplumsal refahı maksimize etmektir²⁰. Ekonomideki kaynakların nasıl kullanılacağı sorusuna verilen tüm cevaplar, ya üretimin merkezi bir otorite tarafından planlanması şeklinde özetlenen planlı ekonomi veya üretim kararlarının rekabetçi piyasa mekanizmaları ile düzenlenmesi şeklinde olan piyasa ekonomisi arasında geniş bir yelpaze ile dağılmaktadır.

Piyasa ekonomisi bağlamında devletin ekonomik fonksiyonunun yerine getirilmesinde ekonomiye doğrudan müdahale olarak ortaya çıkan kamu işletmeleri temel araçlardan biri olarak kabul edilmektedir. Kamu işletmeleri, liberal piyasa ekonomisi yaklaşımlarında da kendine yer bulmaktadır. Adam Smith, devletin ekonomiye müdahalesine karşı çıkarken, ulusal savunma ve güvenliğin yanı sıra altyapı ve eğitim gibi işletmelerle ilgili olan ve topluma getirisi çok yüksek olan ancak kârlılığı maliyeti karşılamayan işletmelerin olduğunu ileri sürmekte ve bu işlerin de kamu sektörüne düştüğünü belirtmektedir. Yine bir klasik iktisatçı olan Marshall, aşırı zarar riskine bağlı olarak, özel teşebbüsler tarafından yapılamayacak, ancak aşırı kâr beklentisi ile tekellerin ve tüketici rantı yaratan faaliyetlerin devlet tarafından yapılmasını önermektedir²¹.

Devletin ekonomideki rolüne yönelik düşünceler aynı zamanda çeşitli teorik yaklaşımlar da ortaya çıkarmıştır. Ekonomik sistemlerin farklılıklarını da genel olarak ortaya koyan ve günümüzde piyasa ekonomilerinde devletin işlevleri olarak kabul edilen bu işlevler;

- i) Yasal bir kurumsal yapının oluşturulması,
- ii) Rekabetin sağlanması ve desteklenmesi,
- iii) Gelirin yeniden dağıtılması,
- iv) Kamu mal ve hizmetlerinin sağlanması,
- v) Kaynakların etkin dağıtılması ve

²⁰ Pınar F. Akkoyunlu, **Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Özelleştirme**. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2011, s. 11.

²¹ Sadık Yavaş, **Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Kurumsal Yönetim: Türkiye Örneği**, Dr Tezi. Ankara: Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017, s. 60.

vi) Sürdürülebilirliğin ve ekonomik büyümenin desteklenmesi şeklinde belirtilebilir. Bu düşünceyi savunan iktisatçı ve maliyeciler ise; Keynes, Musgrave ve Stiglitz'dir²².

Yukarıda sayılan hususlar birlikte değerlendirildiğinde, piyasa mekanizmasının etkin işleyişi ve hatta bu durumda sürdürülebilir ekonomik büyüme için kamu işletmelerinin gerekli olduğu söylenebilir.

Piyasa mekanizmasının etkin işlemesi, sosyal refahın artması ve ekonomik büyümenin sağlanması için iktisadi kamu kuruluşlarının bir gereklilik olduğu açıktır. Bu hedeflere erişebilmek hem gelişmekte olan hem de gelişmiş ülkeler açısından önemlidir.

Gelişmiş ülkelerde bile piyasa ekonomisinin istenilen sonuçları vermeyebileceği veya devlet müdahalesinin gerekli olduğu konusunda çeşitli değerlendirmeler yapılmaktadır. Bu bağlamda özel teşebbüsün taşıdığı yüksek risk nedeniyle gerçekleştiremeyeceği, ancak yüksek sosyal getiri beklenen faaliyetlerin devlet tarafından gerçekleştirilmesi gerekir.

Kamu girişimciliğinin birtakım zorlukları ve riskleri bulunmaktadır. Ancak yine de bu tür faaliyetin yürütülmesinin işin özünü oluşturduğu ve kârlılığın ve faaliyeti yürüten birimin bir bütün olarak düşünüldüğünde, bu faaliyetlerde devletin başı çekmesi gerektiği belirtilmektedir. Kamu sektörü açısından teknik detay ve faaliyet kapsamında yapılan masrafların geri dönüşü şüphelidir ve uzun zaman gerektirir. Söz konusu getiri, yüksek risk ve şüpheli unsurları içeren güncel ve ampirik değerlendirmelerin sunulduğu bir çalışmada, Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nin özellikle askeri bilgi teknolojileri alanında yürüttüğü faaliyetlerin orta-uzun vadede ticarileştirilmesi mümkün olmuş ve böylece ABD bu sektördeki rekabetçi konumunu pekiştirmiştir²³.

²² Murat Şeker, **Kamu Ekonomisi**, Ders Noları. İstanbul: İ.Ü. Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Yayınları, 2020, 12. H. Bahadır Eser, Dilek Memişoğlu ve Gökhan Özdamar. "Sosyal Siyasetin Üretilmesi Sürecinde Refah Devletinden Neo-Liberal Devlete Geçiş: Devletin Kamu Hizmeti Sunma İşlevinin Değişimi." **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 16.2 (2011): 201-217, s. 209.

²³ Mariana Mazzucato, **The Entrepreneurial State**. London: Demos, 2011, s. 50.

Acemoğlu ve diğer ortak yazarlar tarafından yapılan bir çalışmada, rekabetçi piyasa mekanizmasının sadece daha çok çalışmak şeklindeki olumlu çaba ve sonuçları değil; “hile”, üçkağıtçılık gibi olumsuz sapmaları da içermesi nedeni ile yüksek düzeydeki pazar rekabetinin yıkıcı etkilerine değinmişlerdir. İlaveten bu yıkıcı etkiyi bertaraf eden bir kamu girişimciliğinin olumlu sosyal sonuçlar doğuracağını ileri sürmüşlerdir²⁴.

Yukarıda açıklanan teorik yaklaşımların yanı sıra bazen pratik nedenler de devletlerin ekonomiye müdahalesi etkili olabilmektedir. Bu bağlamda, stratejik gerekçelerin varlığından da söz etmek yerinde olacaktır. Ana hatlarıyla belirtilen teorik yaklaşımlara ek olarak, uygulamada farklı faktörler kamu işletmelerinin kurulmasına neden olabilir. Kamu işletmelerinin faaliyet amaçlarından birini oluşturan stratejik nedenler genellikle şunları içerir: Birincisi, belirli ekonomik çıkarları olan sektörleri desteklemek önemlidir. İkinci olarak, yüksek kuruluş maliyetleri ve belirsizlikler taşıyabilecek bebek sektör, yani gelişmekte olan sektörlerin desteklenmesi de stratejik nedenler arasında yer almaktadır²⁵. Bir önceki argümanın aksine, uluslararası rekabet gücünü kaybetmiş eski, gerileyen sektörlerin desteklenmesi, kamu işletmelerinin müdahalesi için de bir zemin sağlayabilir²⁶. Yaşlanan sektörlerdeki mevcut fiziki ve beşeri yatırımların, tercihen kotalar ve tarifeler yoluyla, diğer sektörlerle aktarılması için gereken süre içinde korunması gerekliliği öne sürülmektedir. Ancak bu araçlarla korumanın veya transferlerin mümkün olmadığı durumlarda, tersaneler, demir ve kömür madenciliği gibi sektörlerde kamu kuruluşlarının müdahalesi ya da faaliyeti öngörülebilir. Ekonomik faaliyette yer alan yüksek riski üstlenerek özel teşebbüslere yardımcı olma ihtiyacı da bir başka faktör olarak değerlendirilmektedir. Bölgeler arasındaki gelişmişlik

²⁴ Daron Acemoglu, Kremer, M., & Mian, A., **Incentives in Markets, Firms, and Governments**. Journal Of Law, Economics & Organization, 24(2), 2007: 273-306, s. 274-275. doi:10.1093/jleo/ewm055

²⁵ OECD. **Ownership and Governance of State-Owned Enterprises: A Compendium of National Practices**. Paris: OECD, 2018.

²⁶ World Bank, **Corporate Governance of State-Owned Enterprises: A Toolkit**. World Bank Group Washington, DC. 2014.

farklarının giderilmesi ve gelir dağılımında adaletin sağlanması amaçları, kamu işletmelerinin kurulmasında da belirleyici olabilir²⁷.

Kamu işletmelerinin kurulmasına veya özel işletmelerin kamulaştırılmasına yol açabilecek bir diğer faktör de istihdamın sağlanması ve sürdürülmesi amacıdır. Vergilendirme, devletin temel gelir elde etme aracı olarak görülse ve kamu işletmelerinin kâr amacı gütmekten kurulduğu ifade edilse de kamu maliyesinin sınırlı bir süre için de olsa kamu işletmeleri aracılığı ile gelir üreterek desteklenmesi de bir gerekçe olarak sayılabilir²⁸.

Kamu işletmesi ile üretimi gerektiren bir başka gerekçe, çatışan siyasi hedeflerin tek elden yürütülmesi için koordinasyon şeklinde görünebilir. Sembolik ve ideolojik unsurlar, politikacıların sosyo-ekonomik felsefeyi ve ideolojik tercihleri vurgulama ihtiyacını karşılamak için kamu işletmelerinin kurulması ve işletilmesiyle de sonuçlanabilir. Özellikle sosyal devlet anlayışına dayalı olarak kurulan emeklilik sandıklarının kamu tarafından yönetildiği durumlarda devletler büyük bir güç edinmiş olmaktadır. Dünyada birçok ülkede trilyonlarca dolara ulaşan emeklilik fonlarını düşündüğümüzde bu gücün azımsanmayacak bir yönü bulunmaktadır. Son olarak eski siyasi yapılardan devralmalar, mirasçısı olmayanların mallarının hazineye geçişi, kamu veya kamulaştırılan kurumların alacakları nedeniyle haciz gibi diğer kasıtsız amaç dışı unsurlar da devletin kamu işletmesi edinmesine neden olabilir²⁹.

Toparlanacak olursa; İKK'lerin kuruluş amaç ve fonksiyonları, sosyal, ekonomik ve siyasal olarak gruplamak mümkündür. Ekonomik amaçlar; ekonomik kalkmayı sağlamak, tekelleri devletçe işletmek, özel sektörün giremediği sermaye ve teknoloji yoğun yatırım alanlarına girmek ve öncülük etmek, ekonomiyi yönlendirmek, düzenleyici fonksiyon ifa etmek, gelir dağılımını düzenleyici görev üstlenmek, işsizliği önlemektir. Sosyal amaçları ise, kamusal mal ve hizmet üreterek, ülkede sosyal adaletin tesisini sağlamaktır. Siyasal amaçlara bakacak olursak, ekonomide iktisadi gelişme ve tam istihdam hedeflerin gerçekleştirerek, siyasal

²⁷ Yavaş, a.g.e., s. 62.

²⁸ Ciprian V.Stan, Mike W. Peng ve Garry D. Bruton. "Slack and the performance of state-owned enterprises." *Asia Pacific Journal of Management*, 31.2 (2014): 473-495, s. 491.

²⁹ Yavaş, a.g.e., s. 63.

bağımsızlığı, ekonomik güç ile takviye etmek; harp sanayii, bilimsel araştırma ve geliştirme ve tasarrufları arttırıcı fonksiyonlar, yerine getirmek. Kısaca, sermaye birikimi ve teşebbüs gücünün yeteriz olduğu gelişen ülkelerde, iktisadi gelişmenin hızlandırılması, ideolojik tercihlerin dışında İKK yardımı ile sağlanmaya çalışılmakta, bu teşebbüsler, özel sektör için de alt-yapı, kalifiye eleman, sermaye birikimi ve teknoloji alanlarında dışsal ekonomiler yaratmaktadır.

1.3.2. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Doğuş Nedenleri

Dünyayı küresel ölçekte etkileyen 1929 Büyük Buhranı, bütün ülkelerde iktisadi kamu kuruluşu olarak nitelenen kuruluşların ortaya çıkmasında başlıca etkenlerden biri olmuştur. Çünkü, Büyük Buhran sonrasında, piyasa mekanizması uygun kaynak tahsisini sağlamada yetersiz kalmış, bu da kamu sektörünün ekonomiye daha fazla müdahale etmeye başlamasına neden olmuştur. Kaynak tahsisinde etkinliğin sağlanması amacı dışında, adil gelir dağılımı, tam istihdam, fiyat istikrarı ve hızlı bir ekonomik büyüme gibi sosyoekonomik hedeflere erişimde de kamu sektörünün öncü bir rol üstlenmesi gerekli hale gelmiş, sonuçta bu gereklilik kamu sektörünün ekonomi içindeki payının giderek artmasına yol açmıştır³⁰.

Kamu işletmelerinin ortaya çıkışındaki bir başka etken de sömürge ve yarı sömürge durumunda olan ülkelerin bağımsızlıklarını elde etmesinden sonra, daha önce yabancı firmaların elinde bulunan şirketlerin millileştirilmesi sonucunda, bu şirketlerin kamu mülkiyetine geçmesi olmuştur. Ülkemizde de İstiklal Savaşı'nın zaferle sonuçlanmasıyla birlikte bir millileştirme hareketinin başladığı gözlenmiştir.

Kalkınma stratejileri içinde önemli bir yeri olan ancak özel sektörün yüksek risk, düşük getiri veya sermaye yoğunluğu gerektirmesi nedeniyle yatırım yapmakta zorlandığı ya da kaçındığı alanlarda devletin şirketler kurarak bu alanlara yatırım yapması da kamu işletmelerinin ortaya çıkmasında bir diğer önemli nedendir. Özellikle azgelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerdeki modern sanayi kuruluşlarının pek çoğunun kamu mülkiyetinde kurulmuş olduğu görülmektedir. Kamu işletmeleri

³⁰ Berkan Güngör ve Fatmanur Aksöz, “1929 Dünya İktisadi Krizi, Otoriterleşen Devletler ve Türkiye’ye Yansımaları”, **Türkiye Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Yıl: 25, Sayı: 1, Nisan 2021: 33-52, s. 45.

sermaye birikiminin yetersiz olduğu ve müteşebbis sıkıntısı çekilen azgelişmiş ülkelerde ve geçiş ekonomilerinde hızlı sanayileşebilmek amacıyla oluşturulurken, gelişmiş ülkelerde, daha çok kamu niteliği ağır basan alanlarda kamu işletmelerinden faydalandığı görülmüştür³¹.

İktisadi kamu kuruluşlarının sosyal nedenler ile ortaya çıktığı bilinmektedir. Ancak daha sonra ortaya çıkan ekonomik sorunların da bu tür işletmelerin ortaya çıkışında etkili olduğu söylenebilir. Kamu işletmeciliğinin büyüklüğü, ülkeden ülkeye farklılık gösterse de kamu işletmeciliğinin doğuş nedenleri hemen hemen her ülkede benzerlik göstermektedir. Bu nedenleri siyasi nedenler, sosyal nedenler ve ekonomik-mali nedenler olmak üzere üç başlık altında toplayabiliriz³².

1.3.2.1. Siyasi Nedenler

Siyasi olarak kamu işletmesi oluşturmaının üç farklı sebebi olabilir. Bunlardan birincisi özel sektörün hâkimiyetinde yer alan işletmelerin şartlar gereği geçici olarak kamuya geçmesine sebep olan nedenlerdir. Bakıldığında arizi neden kaynaklı kamu işletmeciliğine geçiş girişimlerinin yoğun olarak savaş ve sonrası dönemlerde yaşandığı görülmektedir. Örneğin, Fransa’da 1944 yılında Renault Fabrikası’na devlet tarafından el konulması.

İkinci olarak devletler, bazı stratejik alanlarda ulusal bağımsızlığı ve güvenliği sağlamak amacıyla kamu işletmeleri kurabilmektedir. Genellikle de kamu işletmeleri, ulusal savunma sanayi, silah, uçak üretimi gibi alanlarda kurulmaktadır.

Son olarak ülkelerde geçerli olan ekonomik sistemle bağlantılı olarak kamu işletmeciliği anlayışında farklılık bulunabilmektedir. Ekonomik sistem olarak kapitalist sistemi benimseyen ülkelerde kamu işletmeciliği sınırlı yapıda iken sosyalist sistemi benimseyen ülkelerde kamu işletmeciliği ekonominin esasını teşkil etmektedir. Ülkemiz gibi karma ekonomik sistemi uygulayan ülkelerde ise kamu

³¹ Sevgi Korkut, “Parlamenter Denetim Kapsamında Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetlenmesi.” **Yasama Dergisi**, 6 (2007): 5-48, 7.

³² Vuslat Güneş, **Türkiye’de Belediye Şirketleri ve Bursa Büyükşehir Belediyesi Şirketlerinin Mali Açından Değerlendirilmesi**, Yüksek Lisans Tezi. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014, s. 10-13.

işletmeciliğinin yer aldığı alanlar ve yoğunluğu ülkenin durumuna göre değişmektedir.

1.3.2.2. Sosyal Nedenler

Kamu işletmeciliğine ihtiyaç duyulmasının nedenlerinden bir diğeri toplumsal yaşam düzeyinin yükseltilmesini amaçlayan sosyal nedendir. Kamu işletmeciliği, özellikle sosyal devlet anlayışının ve sosyal adalet anlayışının gerçekleştirilmesi için önemli bir araç olarak görülmüş ve bu amaçla birçok kamu işletmesi kurulmuştur. Örneğin Fransa’da işçi hakları için kömür işletmelerinin devletleştirilmesi, tüketicilerin korunması amacıyla azot işletmelerinin millileştirilmesi, üreticileri korumak amacıyla buğday ofisinin kuruluşu sosyal sebeplerle ortaya çıkan kuruluşlara örnektir.

1.3.2.3. Ekonomik ve Mali Nedenler

Piyasa ekonomisi çeşitli nedenlerden dolayı kaynak dağılımında etkinliği sağlamada yetersiz kalmakta ve devlet müdahalesinin gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Kaynak dağılımında etkinlik probleminin yaşandığı alanlardan biri monopollerdir. Monopollerin zel sektör tarafından işletilmesi durumunda ortaya çıkacak olan sosyal refah kaybını önlemek amacıyla kamu işletmeler kurmaktadır. Teknik yeniliklerin hızlı ve yoğun, finansal risklerin büyük olduğu alanlardaki yatırımlar ve altyapı yatırımlar içinde özel sektör yeterli kaynak ayırmadığı için kaynak dağılımında etkinlik sağlanamamakta ve bundan dolayı da kamu işletmeler kurarak kaynak dağılımında etkinliği sağlamaya çalışmaktadır.

Diğer taraftan kamu işletmeleri, ürettikleri ürünler üzerinde fiyat ayarları yaparak bu ürünleri üretimlerinde kullanan firmaların, mamul maliyetlerinin yükselmesinin önüne geçerek fiyatlar dengesini sağlamaya çalışarak ekonomik istikrara katkıda bulunmaktadırlar. Ayrıca kamu işletmeleri hem kendi kullandıkları işgücü ile hem de ürettikleri temel nitelikteki ürünler nedeniyle ortaya çıkmasına ya da gelişmesine yol açtıkları yeni çalışma alanları sonucu meydana gelen işgücü talebiyle istihdam yaratarak ekonomik istikrara katkıda bulunmaktadır.

1.3.3. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Gelişimi

233 sayılı KHK'daki ifadesi ile KİT'ler amaçlarına göre iki başlık altında toplanmaktadır. İDT ve KİK'ler için ayrı amaç belirlenmiştir. Buna göre, İDT'lerin ekonomik gereklere uygun olarak verimlilik ve kârlılık ilkeleri doğrultusunda, kendi aralarında ve milli ekonomi ile uyum içinde çalışarak sermaye birikimine yardım etmeleri ve bu suretle daha fazla yatırım kaynağı yaratmaları KİK'lerin ise, kendilerine verilen görev ve kamu hizmetlerini, ekonomik ve sosyal gereklere uygun olarak, verimlilik ilkesi doğrultusunda yürütmeleri asıl amaç olarak belirtilmiştir³³.

Dünyanın gelişmiş ve gelişmekte olan pek çok ülkesinde çeşitli büyüklük ve türde kamu işletmelerine rastlanmaktadır. 1930'lu yıllardan itibaren devlet öncülüğünde ekonomik kalkınmanın tercih edilmesinden sonra Türkiye'de piyasaya yönelik temel mal ve hizmet üreten kamu işletmelerinin kurulmaya başlandığı görülmektedir. Ancak, kamu yönetimi geleneğinin Osmanlı sanayisinin ordunun ihtiyacına yönelik mal üretimine dayandığı da bilinmektedir³⁴.

Cumhuriyetten önce, yani Osmanlının son dönemlerinde devletin ekonomik kalkınmaya öncülük etmek ve sermaye birikimi sağlamak amacıyla yaptığı ilk iktisadi girişimi 19. yüzyılda olmuştur. 1800'lü yılların başında Beykoz'de deri ve dokumacılık işletmesi ile başlayan kamu iktisadi işletmeleri³⁵ daha sonra 1870'li yıllarda "Menafî sandıkları" adını taşıyan kuruluş, 1878 yılında Ziraat Bankası şeklini almasıyla Türkiye'de çağdaş anlamda ilk iktisadi kamu kuruluşu doğmuştur. Yine askeri ihtiyaçları karşılamak amacıyla da bazı kamu işletmelerinin kurulduğu görülmektedir. Ancak Osmanlı Devleti'nde yabancı imtiyazlı şirketlerin bolluğu, kapitülasyon gerçeğinin varlığı ve uygulanması ve bu uygulamaya paralel gümrük politikası uygulamalarının olmaması ve devletin ekonomik durumunun çok zayıf olması kamu işletmelerinin ortaya çıkmasını engellemiştir. Cumhuriyet döneminde kamu işletmelerinin doğuşu ve ekonomideki yeri, zaman içerisinde farklı şekillerde uygulanan ekonomi politikalarına paralel olarak değişimler göstermiştir. Cumhuriyetin ilk yıllarında daha çok liberal politikalar izlenmiştir. Ardından yabancıların hakimiyetinde olan ve çoğunluğu tekel olan kamusal boyutu bulunan

³³ İncekara, a.g.e., s. 153-154.

³⁴ İncekara, a.g.e., s. 151.

³⁵ Önder Küçükerman, **Beykoz Deri ve Kundura Fabrikası**, Beykoz Belediyesi Kültür Yayınları, İstanbul, 2020, s. 90-91.

işletmeler devlete geçmiştir. Devam eden yıllarda kamunun iktisadi işletmeleri artmıştır. Milli ekonomi politikalarının hız kazandığı yıllarda aynı anda kapitalist modelden de vazgeçilmemiştir. Hem ekonomik kalkınma hem de sosyal amaçları nedeniyle kamu işletmeleri ile devletçi politikanın izlendiği de bir gerçektir. Cumhuriyet döneminde ilk iktisadi kamu kuruluşu Sümerbank olmuştur. Sümerbank 1933 yılında 2262 sayılı Kanun ile kurulmuştur. 1938 yılında ise Sümerbank, Ziraat Bankası, Etibank, Devlet Ziraat İşletmeleri Kurumu ve Denizbank KİT olarak kabul edilmiştir. Bu KİT'lerin kurulması ile devletin ekonomideki hakimiyeti ve etkisi güç kazanmıştır³⁶.

Atatürk, Cumhuriyetin kuruluşundan ancak ilanından hemen önce, 1923 yılında geniş katılımla İzmir İktisat Kongresi'ni düzenleyerek yeni ekonomi politikalarının nasıl olacağını bilimsel çerçevede ele almış ve topluma yaymıştır. Bu politikaların sonraki yıllarda uygulanan kapitalist süreç içinde ama devletçi politikalar ile kendini gösterdiği anlaşılmaktadır³⁷. Kongrede alınan kararlar “Misak-ı İktisadi” ve “çiftçi, tüccar, sanayici ve işçi gruplarını ilgilendiren konular” olmak üzere iki bölümde toplandı. Birinci fasıl toplantılarında ormancılık ve madencilik sektörlerinin geliştirilmesi, ekonomik kalkınmaya katkı sağlamak kaydıyla yabancı sermayeye izin verilmesi, tekel ile mücadele gibi kararlar alındı. İkinci bölümde, aşar vergisinin kaldırılması, Ziraat Bankası'nın yeniden kurulması, barut, silah ve diğer savaş sanayi kollarının geliştirilmesi, kok antrasit ve zımpara branşlarında korumacı politikaların geliştirilmesi, bazı kömür havzalarının iyileştirilmesi gibi kararlar alındı. İkinci bölümde alınan kararlardan belki de en önemlisi gümrük vergisi getirilerek yerli sanayinin yabancı sanayi ürünlerine karşı korunması kararı olmuştur. Kongre kararları bir bütün olarak incelendiğinde, kalkınmayı özel teşebbüse dayandıracak, koruyucu ve milliyetçi bir ekonomi politikası öngörmüştür³⁸.

Sonraki yıllarda tütün tekeli kaldırılamadığı ve şeker ithalatının devam ettiği göz önünde bulundurulursa kongre kararlarının tam olarak uygulanmadığı

³⁶ Korkut Boratav, **Türkiye’de Devletçilik**. Ankara: Savaş Yayınları, 1982, s. 114.

³⁷ Kadir Şeker, “Türkiye’de Kamu İktisadi Teşekküllerine Bir Örnek: Keçiözümlü Kükürt Fabrikası.” **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2.3 (2010): 93-102, s. 94.

³⁸ Ercan Oktay, Selime Yıldırım ve Erdal Bilgiç. “Dönüşüm Sürecinde Kamu İktisadi Teşebbüsleri Nereye?” **Memleket Siyaset Yönetim Dergisi**, 16.35 (2021): 73-96, s. 77-78.

söylenebilir. Bunda Lozan anlaşmasının etkisi büyük olmuştur. Özel teşebbüs, Teşvik-i Sanayi Kanunuyla bazı teşvik tedbirleriyle desteklenmiş olsa da hem özel sektörün hem de devletin imkânlarının kısıtlı olmasından dolayı sanayi yatırımları konusunda beklenen gelişmeler sağlanamamıştır. Cumhuriyetin ilk yıllarında borçlanma yapılamamış, yapılan yatırımlar ancak yeni vergiler ile gerçekleştirilmiştir³⁹. Demiryolu yatırımlarında biraz mesafe kat edilmiş ancak karayolları konusunda yeterince gelişme sağlanamamıştır. Yabancı sermayenin millileştirilmesi de beklenen düzeyde olamamıştır. Haydarpaşa Limanı işletmesi, Mudanya Bursa hattı ile Mersin-Tarsus-Adana demiryolu millileştirilen işletmeler olmuştur⁴⁰.

İzmir İktisat Kongresi kararları aynı dönemde karma ekonomik sistemi öngörmüş olsa da genel anlamda liberal politikalar uygulanılmıştır. Yani 1930'lu yıllara kadar Türkiye, egemen unsur olarak özel sektörü görmüş ve onun önünü açmaya çalışmıştır. Ekonomik alanda ise Devlet, özel sektörün ilgilenmediği alanlarda faaliyette bulunmayı görev edinmiştir. Devlet, özel sektöre kredi verme ve bu sektörü geliştirmek için 1924 yılında bir ticari banka olarak Türkiye İş Bankasını ardından da özel sanayiye geliştirmek için Türkiye Sanayi ve Maadin Bankasını faaliyete sokmuştur. Ayrıca Osmanlı Bankasının imtiyaz süresi uzatılmış, konut kredisi konularında kredi vermek üzere Türkiye Emlak Bankası kurulmuştur. Fakat bu gelişmeler 1929 Dünya Ekonomik Buhranı ile amaçlarına erişememiş ve özel sektör yeterince geliştirilememiştir⁴¹.

1929 Dünya Ekonomik Buhranı tüm dünyayı etkilediği gibi yeni Türkiye'yi de etkilemiştir. Tüm dünyayı etkileyen büyük buhranın nedenleri hakkında açıklama ve çalışmalar çok miktardadır. Amerika'daki şirketlerin mali güçlerinin çok büyük oluşu bunlardan biridir. Tekelleşmeler sonucunda 1. Dünya Savaşından sonra bu şirketler çok daha büyük hacimlere ulaşmıştır. Tekel nitelikte ya da tek bir şirketin batağa girmesi sonucunda bunun etkisinin önce Amerikan ekonomisine daha sonra

³⁹ Mehmet Genç, **Osmanlı İmparatorluğunda Devlet ve Ekonomi**. İstanbul: Ötüken Yayınları, 2014, s. 51.

⁴⁰ Doger Owen ve Şevket Pamuk. **20. Yüzyılda Ortadoğu Ekonomileri Tarihi**, Çev. Ayşe Edirne. İstanbul: Sabancı Üniversitesi Yayınları, 2002, s. 23-25.

⁴¹ Kadir Şeker, a.g.e., s. 95.

da tüm dünyaya etki ettiği söylenmektedir. Sermaye piyasasını ve para piyasasını düzenleyen kurallar henüz yapılmadığı için bankalar kontrolsüzce hareket etmekten kaçınmıyorlardı. Şirketlerin de sermaye yapılarını kontrol eden yapılanma bulunmadığından şirketlere yatırım yapan hisse sahiplerinin haklarını koruyacak yasalar da bulunmamaktaydı. İlaveten liberal politikaların sıkıntılarının başladığı bir dönemde başkan olan Hoover yönetiminin ekonomi alanındaki tecrübesizliği de bu etkiler arasında sayılabilir. Başkan Hoover ve ekonomi yönetimi, o döneme kadar yaygınca benimsenen liberal ekonomi anlayışına göre ekonomiye müdahale edilmemesi gerekiyordu. Müdahale edilmeyen ekonominin kendi sıkıntılarını kendisinin aşabileceği, müdahale edildiğinde ise sistemin çalışmayacağı düşüncesi hakimdi. Henüz Keynezyen anlayıştan söz edilemeyeceği için, 1929 buhranına müdahale etmemenin toplumsal ve ekonomik maliyeti tüm dünya için çok büyük oldu. Ayrıca hakim olan para politikası anlayışı yine liberal politikalar olması nedeniyle sıkı para politikası ve altın standardına bağlı para politikası ile buhran daha da derinleşmekten kurtulamadı. Böylece piyasalarda likidite sıkıntısı yaşanmaya başlamış, ekonomik faaliyetler büyük ölçüde durmuş ve reel sektör daralmak durumunda kalmıştır. Bu da yoğun işsizlik ve büyük ekonomik küçülme getirmekteydi. Kaldı ki, o dönemde henüz yaygınlaşmayan Keynezyen politikalar bilinmiş olsa bile, altın para standardı kullanıldığı için ekonomiyi canlandırmaya yetecek kadar para kaynağı dünya ekonomilerinde yoktu. Krizin başlamasıyla beraber ABD borsası çöktü, ticaret ve üretim durma noktasına geldi. ABD’de başlayan bu gelişmeler henüz ilk savaştan yeni çıkmış ve yeni kurulmuş olan ve sanayisi desteksiz yürüyemeyen Türkiye’de de etkisini gösterdi. Üstelik buhran yılında Türkiye, Osmanlı devletinden kalan borcun ilk taksitini ödemesi gerekiyordu⁴². Buhranda pek çok insan iflas eden şirketlerle birlikte işlerini kaybettiler. 1930’lardan itibaren ise bütün dünya ülkelerinde korumacı devletçilik ya da Keynezyen politikalar uygulanmaya başlandı. Keynezyen politikalar kamu işletmeleri ile eksik kalan ekonomik fonksiyonları icra edecekti. İktisadi kamu kuruluşları böylece yaygınlaşmaktaydı.

⁴² Owen ve Pamuk, a.g.e., s. 28-29.

Buhran sonrası ÷lkemizde de Devletçilik olarak isimlendirilen yeni bir yaklaşım hakim oldu. Devletçilik yaklaşımında özel teşebbüs ötelenmiyor ya da inkar edilmiyor, aksine destekleniyordu. Ancak kamu işletmeleri öncülüğünde bu mümkün hale gelebilirdi. Atatürk ilkelerinden birisi de olan devletçilik; “...mümkün olduğu kadar milleti refaha, memleketi mamuriyete erıştirmek için milletin umumi ve yüksek menfaatlerinin icabettirdiğı işlerde, bilhassa iktisadi alanda devlete fiilen görev ihdas etmektir, ancak ekonomik alanda devlet ilgilenirken özel kesimin faaliyet alanı zedelenmeyecek, ürkütölmeyecektir”⁴³ şeklinde o günlerde tanımlanır olmuştur.

Ekonomik alanda devletçiliğın zamanın ve ekonomik şartlarının bir gereğı olduğunu da belirtmekte yarar var. Atatürk, devletçilik ilkesinin mecburen uygulamaya koyulduğı yıllarda, yani 1930-1938 tarihleri arasında ekonomide katı bir devletçilikten yana olmamıştır. 1932 yılı sonuna doğru bizzat Atatürk’ün talimat ve isteğıyle İktisat Vekilliğine İş Bankası Genel Müdürü olan Celal Bayar’ın tercih edilmesi, onun özel ekonomiye sahip çıktığının da bir işaretidir. Bu dönemde yatırımların azlığı devletin ekonomide görev almasını da zorunlu kılmıştır. Devletçilik uygulamalarıyla 1930 ve 1940’lı yıllarda uygulanan kalkınma planlarının temel özelliğinin sanayi, finans ve ulaştırma sektörlerinde yatırımların devlet tarafından gerçekleştirilmesinin yer almasıdır. İşte bu dönemde kamu işletmeleri hızla çoğaldı. Dokuma, kumaş, maden, kağıt, seramik ve kimya gibi sanayi alanlarında devlet yatırımlarını artırdı⁴⁴.

1.4. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Kapsamı ve Günümüzdeki Fonksiyonları

Ülkemizde 1980 yılı sonrasında ekonomi politikalarında yapılan değişikliklerle birlikte, iktisadi kamu kuruluşlarının özelleştirilmesine başlanmıştır. Son yıllarda da özelleştirmenin arttığı ve nihayet günümüzde azaldığı söylenebilir. Özelleştirmelerin ve özel işletmelerin gelişmesine bağılı olarak, kamu işletmelerinin ekonomik faaliyetlerdeki rolü ve önemi yıllar içinde azalmıştır. Bu azalma iktisadi kamu kuruluşlarının istihdam rakamlarına da yansımıştır. Hazine ve Sayıştay

⁴³ Yakup Kepenek, **Türkiye Ekonomisi**. Ankara: ODTÜ Yayınları, 1983, s. 113-114.

⁴⁴ Kadir Şeker, a.g.e., s. 94-97.

verilerine göre toplam istihdamdaki payı 1995 yılında %2,5 oranına yaklaşan iktisadi kamu kuruluşlarının payı, son yıllarda %0,5'lere kadar düşmüştür. İktisadi kamu kuruluşlarının GSYH içindeki payı da benzer bir sonuç göstermektedir. 2010 yılında iktisadi kamu kuruluşlarının GSYH içindeki payı %3'ler civarında iken bu oran günümüzde yaklaşık olarak %1,5'lar civarına inmiştir⁴⁵. Bu verilerin dünya ölçeğinde rakamlar ile karşılaştırması yapılmak suretiyle bir anlamlandırma da yapılabilir. Ancak dünya ülkelerinde iktisadi kamu kuruluşlarının büyüklükleri, tanımlama ve faaliyet kapsamı arasındaki farklılıklardan kaynaklı olarak ülkeler bazında ölçme tam anlamı ile yapılamamaktadır. Bu zorluklara ülkelerin verilerini açıklayıp açıklamama ve açıklanan verilerin gecikerek açıklanması sorunları da eklendiğinde güncel verilere erişmek imkansızlaşmaktadır. İktisadi kamu kuruluşları, merkezi ve yerel yönetimlerin yanında ortaya çıkan “üçüncü kol” olarak siyasi bir yer tutmakta, diğer yandan gelişmekte olan piyasalarda kamu işletmelerinin küreselleşmesinin ve kalkınmanın da etkisiyle ekonomik önem kazanmaktadır.

Yirminci yüzyılın başında demiryolu, bankacılık, gaz, elektrik, doğal kaynaklar ve telekomünikasyon gibi kilit alanlarda faaliyet gösteren iktisadi kamu kuruluşları küresel yatırımlarda, istihdamda o yıllarda önemli paylara sahipti. İlgili dönemde küresel yatırımlarda %20'ler dolayında paya sahip olan bu kuruluşların, istihdamdaki payı da %5'ler dolayında idi. Yine 1970 ve 1980'li yıllarda iktisadi kamu kuruluşlarının milli gelir içindeki payı dünya ölçeğinde gelişmiş ülkeler için yaklaşık %12 ve gelişmekte olan ülkeler için ise %20 oranına sahipti⁴⁶. 1980 sonrası yıllarda gerek IMF gerekse Dünya Bankası tarafından desteklenen politikalar ile dünya ölçeğinde bir trilyon ABD Dolarından daha fazla bir kamu işletmesi özelleştirilmiştir. 2008 dünya krizinde de belli ölçülerde devletleştirme yapıldığı bilinmektedir⁴⁷.

⁴⁵ Yavaş, a.g.e., s. 141-142.

⁴⁶ David Robinett, **Held by the Visible Hand: The Challenge of SOE Corporate**. Washington DC: World Bank Working Paper 37711, 2006, s. 3-4.

⁴⁷ Ahmet Mercan, “Ekonomik Büyümenin Belirleyicileri ve 2008 Krizi: Orta Asya Ülkeleri ve Türkiye Ekonomisi İçin Panel Veri Analizi”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl: 2014, Cilt: 1, Sayı: 21, 125-142, s. 126.

Fortune Global 500 listesinde yer alan şirketler üzerinde yapılan bir araştırmada, kamu işletmelerinin 2005-2014 yılları arasında hem sayı hem de ölçek olarak arttığı ve bu artışın küresel krize bağlı kamulaştırmalardan ve ortaya çıkan gelişmelerden kaynaklandığı belirtilmektedir. Kamu dışı kuruluşların yer aldığı listede, sermaye payı %50 ve daha fazla olan kamu kuruluşlarının sayısı 49'dan 114'e çıkarken, bu kuruluşların kârı 2013 yılında 75,9 milyardan 389,3 milyar dolara, çalışanları ise 8,9 milyondan 19,7 milyon dolara yükseldi. Ayrıca ülke menşei bazında kamu işletmeleri gelişmiş ülkelerde daha düşük orana sahipken, Çin, Meksika, Rusya ve Hindistan başta olmak üzere gelişen piyasalarda daha yüksek oranlara ulaşmaktadır⁴⁸.

Türkiye'de iktisadi kamu kuruluşlarının temel fonksiyonları olarak 2020 yılı Sayıştay Başkanlığı kaynakları tarafından; i) ekonomik kalkınmayı sağlamak, ii) tekelleri devlet eliyle işletmek, iii) özel sektörün başaramayacağı veya giremediği işleri yapmak, iv) ekonomiye yön vermek, v) özel sektöre öncülük etmek ve vi) gelir dağılımını düzenlemek sayılmaktadır⁴⁹. İlk olarak askeri amaçlarla kurulan daha sonra kalkınma amacı ve özel sektörün desteklenmesi amacına doğru evrilen iktisadi kamu kuruluşları ülkemiz açısından kalkınma hamlesinde önemli rol oynamıştır. Ülkemiz ekonomisinde önemli yeri bulunan iktisadi kamu kuruluşları özel ekonomiyi de destekleyen bir fonksiyon üstlenmişlerdir. Ekonomi alanındaki iş ilişkileri, işletmecilik anlayışı ve temel ekonomik kültürel gelişim bu işletmeler aracılığı ile mümkün olmuştur.

İktisadi kamu kuruluşları, amaçları arasında olmasa da kurumsal sosyal sorumluluk olarak nitelenebilen spor ve kültür çalışmaları da yapmış ve yapmaktadırlar. Bu çalışmaları hem finansal destek sağlamakla hem de altyapı destekleri ile yerine getirmişlerdir. Özel sektör bir yatırım ya da tesis kuracağı zaman yöneticilerini bu işletmelerden seçmek durumunda olmuşlardır. İlaveten muhasebe

⁴⁸ Grzegorz Kwiatkowski and Paweł Augustynowicz, "State-Owned Enterprises in the Global Economy- Analysis Based on Fortune Global 500 List". **Management, Knowledge and Learning, Joint International Conference by Managing Intellectual Capital and Innovation for Sustainable and Inclusive Society**, 27-29, May 2015 Bari Italy p.1739-1747, s. 1742.

⁴⁹ TC Sayıştay Başkanlığı. **Kamu İşletmeleri 2019 Yılı Genel Raporu**. Ankara: TC Sayıştay Başkanlığı, 2020, s. 5.

kayıt sisteminin ilk tesis edilmesi de bu işletmeler tarafından olmuştur. Şu an muhasebe sisteminde uygulanan tek düzen hesap planının da yine bu işletmeler tarafından yapılan katkıları ile geliştiği söylenebilir. Hesap verme ve hesap verilebilirlik kültürünün gelişiminin de yine iktisadi kamu kuruluşları ile tesis edildiği bilinmektedir. Vatandaş vekaleti ile yönetilen, kamusal boyutu bulunan bu işletmelerin yine dolaylı olarak Sayıştay TBMM adına, TBMM millet adına denetimini yerine getirmektedir⁵⁰.

İktisadi kamu kuruluşlarının günümüzde önemli bir istihdam sağladığı gözden kaçmamalıdır. 2000 yılında yaklaşık 207 bin personel istihdam edilmekte iken bu istihdam sayısı 2017 yılında 101.306, 2018 yılında 100.657 ve 2021 yılında ise 99.378 kişiye gerilemiştir⁵¹. Ülke genelinde 2019 yılı itibariyle toplam istihdam içerisindeki payı %0,7 olan iktisadi kamu kuruluşlarının bu payı son yıllarda ve özellikle özelleştirmeler ile düştüğü bilinmektedir⁵². Yüzde bire yakın olan istihdam payı, bu işletmelerin ülke ekonomisine, işletme kültürüne, sosyal ihtiyaçlara, sosyal gelişime ve ülkeye hammadde ve aramalı tedariki ile yaptığı katkılara göre daha düşük kaldığı ortadadır. Yine özelleştirmeler ve özel sektörün gelişimi ile iktisadi kamu kuruluşlarının günümüzdeki rol ve öneminin düştüğü bilinmektedir. Hem dünyada hem ülkemizde iktisadi kamu kuruluşlarının kapsamı ve fonksiyonları söz konusu olduğunda tanımlama, faaliyet alanları farklılıkları nedeniyle bazı ölçme güçlükleri içermektedir. Ayrıca mahalli idarelerin de işlettiği bu türde işletmelerin de bulunduğu göz önüne alınırsa bu güçlüğün hayli arttığı anlaşılabılır. Özellikle elektrik, gaz, iletişim, bankacılık, doğal kaynaklar, havayolu ve demiryolu gibi önemli ve büyük ölçekte olduğu bilinen alanlarda faaliyet gösteren iktisadi kamu kuruluşları yatırım, ihracat, ithalat, üretim ve istihdam açısından ekonomik katkıları halen günümüzde de büyüktür⁵³.

Yapılan çeşitli çalışmalarda iktisadi kamu kuruluşlarının ülke ekonomilerine katkılarının ne derece önemli olduğunu ortaya koyulmaktadır. Bu yönde yapılan bir

⁵⁰ Yavaş, a.g.e., s. 140-141.

⁵¹ TC Hazine ve Maliye Bakanlığı, **2021 Kamu İşletmeleri Raporu**, Ankara, 2022, s. 3.

⁵² TC Sayıştay Başkanlığı, **Kamu İşletmeleri 2019 Yılı Genel Raporu**. Ankara: TC Sayıştay Başkanlığı, 2020, s. 16.

⁵³ TC Hazine ve Maliye Bakanlığı, **2021 Kamu İşletmeleri Raporu**, Ankara, 2022, s. 5.

çalışmaya göre iktisadi kamu kuruluşlarının milli gelir içindeki payı son yıllarda düşmekle birlikte bu oranın dünya genelinde ortalama olarak %15 civarında olduğunu göstermektedir. Yine benzer çalışmalarla 2008 krizi sonrasında kamunun bu tür işletmeler üzerindeki sahipliğinin arttığını ve kritik sektörlerde kamu gücünün ve sahipliğinin önemli olduğunun tekrar hatırlatılmasına neden olduğunu ileri sürmektedir. Taşıyıcı ve öncü firmalar bakımından kamu sahiplik oranının dünya genelinde %70'ler düzeyinde bulunduğu da yapılan çalışmalarda belirtilmektedir. Bankacılık alanında da kamunun sektördeki payının önemli düzeyde olduğu, bu oranın yaklaşık dünya genelinde %20 dolayında olduğu tahmin edilmektedir. Dünya geneline bakıldığında yükselen ekonomilerde iktisadi kamu kuruluşlarının hem ölçek olarak hem de önem olarak büyük yer tuttuğu görülmektedir. Özellikle Çin, Rusya, Meksika ve Hindistan olmak üzere yükselen ekonomilerde kamu sahipliğinin daha yüksek oranlarda olduğu, gelişmiş ekonomilerde ise daha düşük olduğu yapılan çalışmalardan anlaşılmaktadır. Ayrıca küresel ölçekte faaliyet gösteren kamuya ait iktisadi işletmelerin doğrudan yabancı yatırımların yaklaşık %10'unu gerçekleştirdiği ifade edilmektedir⁵⁴.

Özelleştirme, Doğu Avrupa'da komünizmin çöküşü ve dolayısıyla sosyalist düşünce ve uygulamaların reddedilmesiyle daha da politik bir önem kazanmıştır. Üretim, dağıtım ve benzeri kamu mülkiyetindeki işletmeler artık genel olarak ekonomistler ve politikacılar tarafından tercih edilmemektedir. Günümüzde, iktisadi kamu kuruluşlarının ekonomi üzerindeki genel etkisinin, özellikle gelişmekte olan ülkelerde, olumludan çok olumsuz olduğuna dair yaygın bir inanç vardır. Etkin olmayan kamu işletmeleri ve kamu tekellerinin çoğu özel sektörün gelişmesini engelleyerek bütçe üzerinde mali bir yük haline gelmiş ve varlıklarının ekonominin genel refahının kademeli olarak bozulmasına neden olduğu görülmektedir⁵⁵. Özelleştirmeyi iyi şekilde uygulayan ülkeler olduğu gibi çok başarılı uygulamayan örnekler de olmuştur.

⁵⁴ Yavaş, a.g.e., s. 145-147.

⁵⁵ Timothy N. Ash ve Paul G. Hare. "Privatisation in the Russian Federation: changing enterprise behaviour in the transition period." **Cambridge Journal of Economics**, 18.6 (1994): 619-634, s. 620-621.

Günümüzde devletler özel sektöre ekonomide çok daha önemli bir rol vermektedirler. Devlet, ekonomiye hakim olmak yerine, millileştirilmiş endüstrileri kendilerine rehberlik etmek için kullanarak özel sektör girişimini teşvik ediyor. Bazı hükümetler genellikle koruyucu tarifeler, döviz kontrolleri, vergi teşvikleri kullanarak kendi üreticilerine yardımcı olurken, diğerleri işgücü piyasasını düzenlemeyi işgücünü eğitmeyi ve kalkınma sürecini teşvik etmek için araştırma merkezleri açmayı tercih etmektedir. Devletin özel çıkarlara hizmet ettiği görülen bazı devletlerde, kamu işletmeleri bu tür amaçları karşılamak için kamu işletmelerini sadece belirli alanlarda kullanmaktadırlar. Devletler yalnızca çeşitli nedenlerle piyasaya güvenmek yerine, bir kısım mal ve hizmet üretmeyi kendileri üstlendiler. Bazı alanlarda, özel sektörün ekonomik olarak uygun fiyat seviyelerinde mal veya hizmet üretmesi veya pazarlaması güç olduğundan, bazı kamu işletmeleri ilke olarak verimlilik konusunda haklı gerekçelerle faaliyetlerine devam etmektedir. Bazı kamu işletmeleri mali veya mali olmayan amaçlarla ortaya çıkarken, bazıları ise siyasi çıkar veya sosyal ihtiyaç ile açıklanabilmekteydi. Bunun mantığının, kamu işletmelerinin, özel sektörün başaramayacağı hedeflere ulaşabileceği düşüncesi olduğu belirtilmektedir⁵⁶.

Cumhuriyet Döneminde kamu işletmelerine ilişkin ilk kanuni düzenleme, 53 madde ile bir geçici maddeden oluşan, 17.06.1938 tarihinde kabul edilen 3460 Sayılı, “Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretile Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilâtı ile İdare ve Murakabeleri Hakkında Kanun” ile yapılmıştır⁵⁷. Bu Kanunu takiben 45 yıl sonra, 19.10.1983 tarihinde kabul edilen, 2929 Sayılı, “İktisadi Devlet Teşekkülleri ve Kamu İktisadi Kuruluşları Hakkında Kanun” ve nihayet, yaklaşık 8 ay kadar sonra da, 08.06.1984 Tarihili ve 233 Sayılı, “Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” ile halen yürürlükte bulunan rejim kabul edilmiştir. Bu işletmelerde çalışan personel için de 399 sayılı KHK çıkarılmış, bu işletmelerin özelleştirilmeleri için 4046 sayılı Kanun, denetimine

⁵⁶ Mary Shirley, “The Experience with Privatization.” **Finance & Development**, 25.3 (1988): 34-35, s. 35.

⁵⁷ 3460 Sayılı Kanun dönemindeki uygulamaların eleştirisi ve değerlendirmesi için bkz. Hanson, 1959. Hanson, A.H. **İktisadi Devlet Teşekkülleriyle İlgili Bazı Meseleler**, Çev: Gülgün Gönenç, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Konferans Serisi No: 2, Ankara, 1959.

ilişkin ise 3346 sayılı Kanun bulunmaktadır. 233 sayılı KHK ile KİT, İDT ve KİK tanımlamaları yapılmış, faaliyetlerini işletmeler aracılığı yürütebilecekleri belirlenmiş ve ayrıca en az %50'si kamu sektörü payı olması halinde bağlı ortaklıklar ve %50'den az kamu sektörü payı olanların ise iştirakler şeklinde olabileceği ve nitelendirileceği hükme bağlanmıştır. Bu düzenlemeler ile kamu işletmelerinin sorumluluklarının sermayeleri ile sınırlı olacağı, tüzel kişiliği haiz olacakları ve iktisadi faaliyetleri dolayısı ile özel hukuk hükümlerine tabi olacakları ifade edilmiştir⁵⁸.

233 sayılı KHK'nın çıkarıldığı ve uygulanmaya başlandığı 1984 yılından bu yana geçen sürede gerek devletin ve gerekse işletmeciliğin gösterdiği değişimlere cevap veremediği, tüm kamu işletmelerinin yönetim usul ve esaslarının tek tip olarak belirlenmiş olduğu, kamu işletmelerinin piyasa şartlarındaki değişimlere ayak uydurmasının engellendiği şeklinde mülâhazalar bulunmaktadır⁵⁹.

1.5. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Görevleri, Yükümlülükleri ve Denetimi

1.5.1. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Görevleri, Yükümlülükleri

İktisadi kamu kuruluşlarının ekonomik faaliyetlerde bulunduğu durumlarda, bu faaliyetler Kamu işletmesi ilkelerine göre piyasada eşit şartlar ve adil rekabet sağlayacak şekilde gerçekleştirilmelidir. Ancak, özellikle bu işletmelerin ekonomik faaliyetleri kamu politikası hedefleriyle birleştirildiğinde, eşit şartlara ulaşmak bazen uygulamada daha zor olmaktadır. Devletin mülkiyet işlevinin merkezileştirilmesi yönündeki artan eğiliminin, yargısal içtihatların da katkısıyla, rekabetçi tarafsızlıkla tutarlı kamu politikaları ve regülasyonları kolaylaştırdığı ifade edilebilir. Böylece, mülkiyet ve regülasyon sorumluluğunun ayrı kalması sağlanarak, düzenleyici ele geçirme riskinin en aza indirilmesine katkıda bulunulabilecektir. İktisadi kamu işletmelerinin tam şirketleşmesine doğru hareket eden ve rekabetçi olan birçok sektörün, rekabetçi olmayan faaliyetlerden yapısal olarak ayrılması, aynı zamanda

⁵⁸ 233 sayılı KHK, 1984.

⁵⁹ TKİB. Türkiye ve Dünyada Kamu İşletmeleri, AB, OECD, BRICS Ülkeleri Karşılaştırmalı Araştırma, İnceleme Raporu ve Siyasa Önerileri. Ankara: TKİB - Türk Kamu İşletmeleri Birliği, 2015, s. 15-16.

oyun alanını istikrarlı tutmaya hizmet etmiştir. İktisadi kamu kuruluşlarının oluşumu, bu şirketleri özel işletmelerle benzer veya eşit mali ve düzenleyici muameleye tabi tutmuştur.

İktisadi kamu kuruluşları birçok ülkede, mülkiyet, rekabet, kamu alımları, vergi ve düzenleyici politikalar veya bu politikaların bir kombinasyonu yoluyla çeşitli şekillerde belirli bir dereceye kadar rekabetçi kurallara tabi olmuşlardır. Kamu işletmeleri özel işletmelerle aynı veya benzer vergi muamelesine tabidir, özellikle de kamu işletmelerinin hükümetten emsallere uzak bir mesafede faaliyet gösteren yasal olarak kurulmuş işletmeler olarak yürütüldüğü durumlarda böyledir. Birçok ülke, kamu işletmelerinin finansman kararlarını sermaye yapısı verimliliğine ilişkin geniş yönergelerle dayandırır veya kamu işletmelerinin faaliyetlerini en azından bazı yönleri için finansal performans hedefleri belirler.

Devletin iktisadi kamu kuruluşuna sahip olmasının gerekçelerinin farklı farklı olabileceği yukarı kısımlarda belirtilmişti. Bu gerekçeler ne olursa olsun, kamunun herhangi bir iktisadi faaliyette bulunmasının gerekçesinin net olması ve o netliğe göre önceliklendirmesi gerektiği yaygın olarak kabul edilen bir gerçektir. Kamu sektörü tarafından ortaya konulan iktisadi kamu kuruluşlarına ilişkin genel görevleri şu şekilde sıralanabilir⁶⁰: (1) Ulusal ekonomik ve stratejik çıkarları desteklemek; (2) işletmelerin ulusal mülkiyetinin devamını sağlamak; (3) belirli kamusal mal veya hizmetlerin tedarik edilmesi (piyasanın aynı mal veya hizmetleri tedarik edemeyeceği kabul edildikten sonra); (4) doğal tekel nedenleri ile iktisadi faaliyetlerde bulunmak; ve (5) piyasa düzenlemesinin uygulanamaz veya verimsiz olduğu düşünüldüğünde, devlete ait bir tekel (veya oligopol) yaratmak veya sürdürmek.

Kamu işletmeciliğinde genel olarak tek tek bu işletmeler için alt hedefler belirlenerek bu politikalar tamamlanabilir. Bu tamamlayıcı hedefler örneğin, tamamlayıcı mevzuat, piyasayı ya da sektörü regülasyon ya da bölgesel politikalar şeklinde ifade edilebilir. Tamamlayıcı hedefler bazı kamu işletmeleri grubu için de

⁶⁰ TC Sayıştay Başkanlığı, **Kamu İşletmeleri 2019 Yılı Genel Raporu**. Ankara: TC Sayıştay Başkanlığı, 2020, s. 12-13.

belirlenebilir. Bu hedefler sektöre göre sınıflandırılmış kamu işletmeleri için tespit edilebilir. Örneğin ülkemizde de 233 sayılı KHK ile yapılmış KİT tanımlama ve sınıflandırmaları bulunmaktadır. İktisadi Devlet Teşekkülü (İDT) ve Kamu İktisadi Kuruluşu (KİK) amaç çerçevesinde yapılmış bir sınıflandırma idi. Buna göre İDT'ler iktisadi mantıkla ve kâr amacı gütmekteyken, KİK'ler kâr amacı gütmemekle birlikte sosyal amacı ön planda olan kamu işletmelerini ifade etmektedir.

Hükümetlerin kamu işletmelerinin kuruluş ve faaliyet gerekçelerini düzenli aralıklarla gözden geçirmesi iyi bir uygulama olarak kabul edilir. Bu incelemeleri gerçekleştirmeye yönelik uygulamalar, bu çerçevede, örneğin, her bir kamu işletmesinin hedeflerine ulaşmasının, statüsünün ve mülkiyet gerekçesinin periyodik olarak gözden geçirilmesi şeklinde olabilir. Diğer görev alanlarında, bu tür incelemeler, yıllık topluca kamu işletmeleri için sektör raporlaması veya daha geniş kalkınma, yatırım ve finansal planlama programlarının hazırlanması (Türkiye'de olduğu gibi) şeklinde gerçekleştirilmektedir⁶¹.

Yine aynı şekilde farklı bir deyiş ile, iktisadi kamu kuruluşları toplumun refah düzeyini yükseltmek, hayat standardını artırmak, temel hak ve özgürlükler boyutunda adil, güvenli, mutlu ve huzurlu bir yaşam ortamı sağlamak amacı ile insan için ve insanla beraber kalkınma yaklaşımının hayata geçirilmesi ve refahın toplumun tüm düzeylerine yaygınlaştırılmasını görev edinmişlerdir. Bu görev kamusal bir görev olup, siyasal iktidarlar tarafından yerine getirilirken denetimi meclis tarafından ya da ona bağlı bağımsız denetim organı tarafından yapılabilir.

Onuncu Kalkınma Planında iktisadi kamu kuruluşlarının temel görev ve yükümlülükleri şu şekilde sıralanmaktadır⁶²:

-Plan dönemi sonunda özelleştirme programındaki kuruluşlar dahil kamu işletmelerinin ürettiği katma değer GSYH içindeki payının %0,8 olarak gerçekleşmesi,

⁶¹ OECD, 2018, a.g.e., s. 20.

⁶² TC Kalkınma Bakanlığı. **Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018**, Ankara: TC Kalkınma Bakanlığı, 2013, s. 79-80.

-Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar dahil kamu işletmelerinin faaliyetlerinin, ekonomik amaç ve hedeflere dayalı olarak yürütülmesi, devlet tarafından gerçekleştirilmesi zorunlu olan sosyal amaçlı ve kamu yararına yönelik faaliyetler için bu kuruluşların görevlendirilmesinden ziyade evrensel hizmet fonu oluşturulması gibi yöntemlerin öncelikli olarak değerlendirilmesi, kamu işletmelerinin görevlendirilmesi zaruretinin ortaya çıkması durumunda ise oluşacak maliyetin zamanında karşılanması,

-Kamu işletmelerinin faaliyetlerinin, piyasa mekanizmasını bozucu etkiye neden olmayacak şekilde yürütülmesi,

-Kamu işletmelerinin verimliliğin, hesap verebilirliğin, karar süreçlerinde esnekliğin artırılmasını sağlayacak uluslararası kabul görmüş kurumsal yönetim ilkeleriyle ve Türk Ticaret Kanunu'yla uyumlu bir mevzuat düzenlemesi yapılması,

-Stratejik yönetim anlayışının yaygınlaştırılması, kamu işletmelerinin faaliyetlerinin stratejik planlar ve performans programlarına uyumunun artırılmasına yönelik uygulamalar gerçekleştirilmesi, kamu işletmelerinde etkili iç denetim ve iç kontrol mekanizmasının kurulması ve iç denetim birimlerinin etkin hale getirilmesi, dış denetim süreçlerinin, hesap verebilirlik anlayışı çerçevesinde etkinleştirilmesi,

-Kamu işletmelerinin, istikrarlı yüksek büyümeye katkı sağlamak amacıyla teknolojik altyapılarını ve Ar-Ge faaliyetlerini geliştirerek katma değeri yüksek ürünlere yoğunlaşması, yerli enerji kaynaklarından faydalanması ve ihracata yönelik yeni fırsatları değerlendirmesi,

-Kamu işletmelerinin hizmet alım süreçlerinin etkinleştirilerek mal ve hizmet üretiminde kalite maliyet dengesinin sağlanması,

-Özelleştirme uygulamalarının, uzun vadeli sektörel öncelikler çerçevesinde belirlenmiş bir program dâhilinde sürdürülmesi, uygulamalarda halka arz yönteminin kullanılmasına ağırlık verilmesi,

-Kamu elektrik üretim tesislerinin önemli bir bölümü ile dağıtım varlıklarının tümünün özelleştirilmesinin tamamlanması, kamu sektörünün özelleştirmelerin dışında tuttuğu santrallerle elektrik üretimine devam etmesi, iletim ve toptan satış faaliyetlerini sürdürmesi,

-TCDD'nin ve diğer kamu işletmelerinin mali yükünün sürdürülebilir bir seviyeye çekilmesi, öngörülmektedir.

Kamu işletmeleri hakkında plan ve hedeflerin belirlendiği daha başka resmi program ve kaynaklar da bulunmaktadır. Orta vadeli programlar, yıllık programlar, kalkınma programları, genel yatırım ve finansman programları gibi Bakanlıklar ya da Cumhurbaşkanlığı tarafından hazırlanan bu tür belgelerde de genel olarak benzer görev ve hedefler yer almaktadır.

Bu raporlarda özetle, kamu işletmelerinin ekonomik ve mali anlamda sürdürülebilir bir düzeyde yaşatılması hedeflenmektedir. Buna göre kamu işletmelerinin kârlı hale getirilmesi, zarar edenlerin zarar boyutlarını içeren kısımlarının özel sektöre devredilmesi ya da hizmet alımı şeklinde yapılması, yatırım düzeyinin artırılması ve ekonomik olarak milli gelire katkısının artırılması ve sosyal hedeflerinin de korunması gerektiği ifade edilmektedir.

Kamu işletmelerinin bu görev ve yükümlülüklerinin doğal sonucu olarak görev zararları oluşmaktadır. Görev zararı uygulamalarıyla ilgili dayanak Bakanlar Kurulu kararları ile Cumhurbaşkanı Kararlarıdır. 233 sayılı KHK'nın 35. maddesi çerçevesinde çıkarılan çok sayıda Bakanlar Kurulu Kararı veya Cumhurbaşkanı Kararı ile kamu işletmelerine çeşitli görevler verilmekte veya kamu işletmelerinin mal ve hizmet fiyatlarına müdahale edilmektedir. Görev zararlarına ilişkin birtakım sorunlar yaşanabilmektedir. Görev zararı uygulamasında maliyet ne kadar olursa olsun, Hazine tarafından karşılanmaktadır. Bu durum kamu işletmelerinin verimsizliklerinin de finanse edilmesine yol açabilmekte ve aynı hizmeti daha verimli ve uygun şartlarda sağlayabilecek özel şirketler aleyhine rekabeti bozabilmektedir. Kamu işletmeleri görev zararı alacaklarının geç ödenmesinden dolayı kamu işletmeleri finansman sıkıntısı çekebilmekte, yüksek faizli kredi kullanmak zorunda kalabilmektedir. Bu durumda ise rekabet kamu işletmeleri aleyhine bozulmaktadır. İlgili kurumların görüşleri alınmaksızın Cumhurbaşkanı Kararı çıkarılması halinde, sübvansiyon amaçlı faaliyetlerin piyasa bozucu etkileri olabilmektedir. Görev zararı kapsamında yer almayan kamu hizmeti yükümlülüklerinin uygun şekilde finanse edilememesi, bu yüklerin teşebbüs bünyesinde kalması ve başka verimsizliklere sebep olması ihtimalini doğurmaktadır.

Ayrıca sınırları net olarak çizilmemiş yükümlölükler şeffaflık ve etkinlik açısından riskler taşıyabilmektedir⁶³.

1.5.2. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Denetimi

Denetim genel olarak iç ve dış denetim olmak üzere iki kısımda ele alınmakta ve uygulanmaktadır. İktisadi kamu kuruluşları için de benzer bir durum söz konusudur. Her bir iktisadi kamu kuruluşu kendi içinden harcama, hesap, mali konularda denetimlerini yapmaktadır. Ancak iç denetim kurumun kendi bünyesi içinden yapılmadığı için bağımsız bir denetim şekli olmayacaktır. Bu nedenle bağımsız bir denetim şekli olan dış denetim daha çok önem kazanmaktadır. Bağımsız denetim hem kamunun diğer denetim birimleri tarafından ya da bağımsız denetim şirketleri tarafından veya ikisi birlikte de yapılmaktadır.

Kamuya ait, iktisadi faaliyette bulunan kuruluşların, piyasa koşullarına göre süratle hareket etmeleri gereğinin bir sonucu olarak genel bütçeli kuruluşların klasik hesap denetiminden farklı bir şekilde denetlenmeleri zorunlu olmaktadır. Kamu işletmeleri günümüzde halen 1982 Anayasası'nın 165'inci maddesi gereğince 1987 yılında çıkarılan 3346 sayılı "Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Millet Meclisince Denetlenmesi Hakkında Kanun" çerçevesinde TBMM tarafından denetlenmekte olup, bu denetim; Yüksek Denetleme Kurulu tarafından 72 sayılı "Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" uyarınca hazırlanan raporlar esas alınarak yapılmaktadır⁶⁴.

İktisadi kamu kuruluşlarının aynı zamanda halka açık bir şirket niteliğinde olması yani seçmenlerin dolaylı bir mülkiyetinin bulunması nedeni ile dış denetime tabi tutulması işletme faaliyetlerinin finansal ve finans dışı konularda bir standarda bağlı şekilde kamuya bilgi sunacakları anlamına ve görevine sahip olduklarını da göstermektedir. Bağımsız dış denetimden temelde tarafların bilgi eksikliğinden kaynaklanan problemlerin önüne geçilebilmesi amacıyla, standarda bağlanmış ve dolayısıyla kıyaslanabilir verilerin makul bir güvence ile sunumunu sağlaması

⁶³ TC Kalkınma Bakanlığı. **Kamu İşletmeciliği Özel İhtisas Komisyonu Raporu**. Ankara: TC Kalkınma Bakanlığı, 2014, s. 12.

⁶⁴ 3346 sayılı Kanun, 1987, md. 7-8

beklenmektedir. Bağımsız denetim biriminin belirlenmesinde, denetim ofisi, yönetim kurulu veya devletin kamu işletmeleri ile ilgili birimi etkili olabilmektedir. Diğer yandan kamu teşebbüsüne ilişkin finansal verilerin kullanıcıları, kreditorler ve bankalar başta olmak üzere, yine bir devlet birimi olarak yüksek denetim kurumu denetim sonuçlarını taraflı olarak değerlendirebilmekte ve dolayısıyla çeşitli finansal işlemler için dış denetim firmalarınca raporlamayı şarta bağlayabilmektedirler. Öte yandan kamuya ait olan yüksek denetim birimleri tarafından yapılan denetimin işletme performansına odaklanmak suretiyle verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik/kârlılık unsurlarını içerecek şekilde yapılması önerilmektedir. Kamu yüksek denetim birimlerince hazırlanan raporların kamu işletmelerinin faaliyetlerine ilişkin önerilerle birlikte millet meclisi ile devletin bu işletmelerle ilgili birimi ve diğer ilgili bakanlıklar gibi paydaşlar arasında bir koordinasyon sağlanarak değerlendirilmesi yapılan bu denetimin etkin şekilde sonuçlanması açısından önemlidir⁶⁵.

Kamu işletmelerinin yukarıda bahsedilen ilgili kanuna göre yapılan denetimleri üç ana başlık altında toplanabilir; birincisi Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından yapılan denetim; ikincisi Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu tarafından yapılan denetim ve sonuncusu da diğer idare ve organlar tarafından yapılan denetimdir. Mevzuat gereği kamu işletmeleri birer bakanlıkla ilgilendirilmişlerdir. İlgili bakanlıklar teşebbüs, müessese ve bağlı ortaklık faaliyetlerinin kanun, tüzük ve yönetmelik hükümlerine uygun olarak yürütülmesini gözetmekle görevlendirilmişlerdir⁶⁶.

Kamu işletmeleri birer ticari kuruluş olmalarına rağmen kamunun içinde yer almaktadır. Bu nedenle kamu üzerinde genel denetim yetkisi bulunan denetim organlarının, kamu işletmeleri üzerinde de denetim yetkisi bulunmaktadır. Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu, Hazine ve Maliye Bakanlığı Teftiş Başkanlığı bu tür denetim organlarından en önemlileridir. Bu denetim birimlerinin standart bir denetim biçimi olmayıp, gerektiğinde denetim yapan birimler olduğu söylenebilir. Kamu işletmeleri birer ticari kuruluş olarak, diğer ticari kuruluşların

⁶⁵ Yavaş, a.g.e., s. 96.

⁶⁶ Korkut, a.g.e., 18-20.

tabi olduğu vergileme, ticaret, rekabet, ihale, iflas gibi konularda da genel denetimlere tabi bulunmaktadır. Ayrıca kamu işletmeleri üzerinde, başta Cumhurbaşkanlığın, Kalkınma Bakanlığının, Hazine ve Maliye Bakanlığı olmak üzere bazı kuruluşların izin verici, düzenleyici, kontrol edici ve kısıtlayıcı nitelikte denetim yetkileri bulunmaktadır⁶⁷.

Türkiye'de kamu kaynağı kullanan tüm kurum ve kuruluşların dış denetimi Sayıştay ve Devlet Denetleme Kurulu (DDK) arasında paylaştırılmıştır. Özellikle Avrupa Birliği'ne (AB) tam üyelik sürecinde, AB müktesebatına uyum çerçevesinde sunulan Ulusal Program'da ve diğer belgelerde yer alan hedefler ve taahhütler incelendiğinde, bu yapının önümüzdeki dönemde devam etmeyeceği ve Türkiye'deki tüm kamu idareleri üzerindeki TBMM denetiminin yeniden yapılandırılması yönünde birtakım adımlar atılacağı anlaşılmaktadır. Kuşkusuz, bu yeni yapılanmadan, KİT'lerin denetimi ve KİT Komisyonu'nun konumu da etkilenecektir.

Tüm dünyada kamu mali yönetimi anlayışı ve bu bağlamda anayasal yüksek denetim kurumlarının işlevleri ve organizasyon yapısındaki değişimlere paralel olarak Türk Sayıştay'ında da yasal temelde değişikliklere gidilmesinin zorunlu olduğu, dünyada kabul gören temel yaklaşımın tüm kamu fonlarının, kaynaklarının ve faaliyetlerinin parlamento adına dış denetim görevi yapan Sayıştay benzeri kurumlar tarafından yerine getirilmesi olduğu, yüksek bir denetim organı olan Sayıştay'ın düzenlediği raporların güvenilir olması ve kamu mali yönetiminin iyileştirilmesine katkı sağlayabilmesinin, tüm kamu yönetimini kapsamına bağlı olduğu, INTOSAI'nin Denetim Standartlarında da bütün denetim faaliyetlerinin Sayıştay'ın denetim görev ve yetki alanı içinde olmasının belirlendiği, Lima Bildirgesinde de devlet faaliyetlerinin, ekonomik ve sosyal sektörleri de kapsayacak şekilde Sayıştay denetimine tabi olması gerektiği vurgulanmaktadır.

Anayasa taslak çalışmalarında da Sayıştay, genel ve özel bütçeli idarelerin, düzenleyici ve denetleyici kurumların, sosyal güvenlik kurumlarının, mahalli idarelerin, kanunlarla anonim şirket halinde kurulmuş olanlar da dahil olmak üzere diğer kamu idarelerinin ve siyasi partilerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını,

⁶⁷ Ağın, a.g.e., s. 28.

TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevli olduğu belirtilmektedir⁶⁸. Görüldüğü üzere kamu kurumlarının olduğu gibi kamu işletmelerinin de denetiminde Sayıştay'ın yetkili olacağı ve öneminin artacağı tahmin edilmektedir.

Ayrıca TBMM, Kamu işletmelerinin denetimini 3346 sayılı Kanun'la kurulan KİT Komisyonu eliyle gerçekleştirir. Kamu işletmelerinin yönetim kurullarının ibrasına da KİT Komisyonu tarafından karar verilir. KİT Komisyonu, 35 üyeden oluşur⁶⁹. Üyelikler siyasi parti gruplarının TBMM'deki üye sayılarına göre dağıtılır. Herhangi bir siyasi parti grubuna üye olmayanlar da KİT Komisyonu'nda temsil edilebilirler. Bunun için herhangi bir parti siyasi grubuna üye olmayanların temsilinin, siyasi parti gruplarının temsilini engellememesi gerekir. TBMM Başkanlığı sunulan raporları üç gün içinde KİT Komisyonu'na havale eder. KİT Komisyonu ise kendisine havale edilen raporların görüşülmesini doksan gün içinde tamamlar. Bir kamu işletmesi ile bu kamu işletmesinin iştirakiyle kurulun kuruluşlar birlikte denetlenir. Kuruluş, birden fazla kamu işletmesinin iştirakiyle kurulmuşsa payı fazla olanla birlikte denetlenir. KİT Komisyonu ayrıca teamül gereği olarak tavsiye kararı veya inceleme ve soruşturma kararı alabilmektedir. Tavsiye kararı, birden çok kurumu ilgilendiren konuların ortaya çıkan karmaşa nedeniyle çözülememesi halinde KİT Komisyonu tarafından ilgili kurumlara öneride bulunmasıdır. Bu kararların yerine getirilmesi zorunlu olmamakla birlikte ilgili konu bir sonraki yıl tekrar gündeme alınır. İnceleme ve soruşturma kararı, mevzuata aykırılık durumunda yeterli cevabın alınamaması halinde teftiş yapılmasına dair karardır⁷⁰.

Kamu işletmelerinin denetimlerinin diğer ülkelerde de ülkemizdekine benzer nitelikte olduğu bilinmektedir. İngiltere'de kamu işletmeleri yasalara göre hesap ve defter tutmakla yükümlü olup, ayrıca yıllık hesap raporu hazırlamaları da

⁶⁸ Korkut, a.g.e., 40-44.

⁶⁹ 3346 Sayılı Kanun. Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Millet Meclisince Denetlenmesi Hakkında Kanun. 1987, md. 7/8.

⁷⁰ Doğan, Özgür. "Kamu İktisadi Teşebbüslerinde İbra ve Anonim Şirketler Hukukuyla Karşılaştırılması." **Yasama Dergisi**, 41 (2020): 297-316, s. 301-302.

gerekmektedir. İlgili bakan tarafından kuruluşların hazırladıkları raporlar ile yeminli hesap uzmanları tarafından incelenen bilançolarla ilgili yıllık raporlarını parlamentoya sunulması gerekir. Kamu işletmelerinin hazırladıkları yıllık raporlar aynı zamanda yöneticilerin politikasını kamuoyuna sunma ve yöneticilerin aldıkları sonuçları gösterme imkanını veren belgelerdir. Yıllık çalışmaların gözden geçirildiği raporda, Bakan tarafından verilen emirlerin de yer aldığı bilinmektedir. Geniş ölçüde bilgi ve istatistiki verileri kapsayan raporlar, kamunun bilgisi ve incelemesine açık şekilde yayınlanmaktadır (Günege, 1983, s. 56). Kamu işletmelerinde bulunan iç denetçiler denetim raporlarını ayrıca İngiltere Sayıştay'ına iletmek zorundadırlar⁷¹.

Fransa'da kamu işletmelerinin teknik kontrolleri, ilgili Bakan tarafından belirlenen bir Hükümet Komiseri tarafından yapılmaktadır. Devlet Kontrolörleri de ekonomik ve mali kontrol görevini yerine getirmektedir. Bu denetim, kararların uygulanmasından sonra yapıldığı için yönetimi engelleyici bir sorun oluşturmamaktadır. Ancak, Devlet Kontrolörü, bazı önemli konularda Yönetim Kurulu ve Genel Kurul kararlarını geciktirici veto hakkına sahip olabilmektedir. Devlet Kontrolörü, her türlü belgeyi inceler, kontrolün yapılması için gereken giderler ilgili kuruluş tarafından kararname ile belirlenen koşullara göre karşılanır. Devlet Kontrolörü hazırladığı raporunu, Maliye Bakanlığına, ilgili Bakanlığa, ilgili işletmeye ve ayrıca kontrollerle ilgili olan bir komisyona verir. Komisyon incelemelerini raportörler aracılığıyla yapmaktadır. Bir kamu işletmesinin hesaplarının incelenmesi sırasında komisyona ilgili bakanlığın temsilcisi, Planlama Komiserliğinin temsilcisi ve Devlet Kontrolörü katılır⁷². Komisyon, hazırladığı ve gizli olan bu raporu ilgili Bakan ile Maliye Bakanına ve Sayıştay'a verir. Komisyonun hazırladığı Genel Rapor ayrıca resmi gazetede yayınlanır. Sermayelerinin yarısından fazlası devlete ait kamu ve özel ortaklığındaki işletmeler, devletin ekonomik ve mali denetimine tabidir. Fransa Sayıştayının yaklaşık 40 hakim ve raportörüne ilaveten uzman ve büro çalışanlarının bulunduğu 7 dairesi

⁷¹ Halis Kırıl ve İlhan Hatipoğlu, "İngiltere Kamu İç Denetim Sisteminde Merkezileşme ve Devlet İç Denetim Ajansının Kurulması." **Sosyoekonomi**, 27.39 (2019): 175-185, s. 179.

⁷² Ahmet Güven ve Yavuz Acungil. "Türkiye ve Fransa Merkezi İdaresinin Mali Denetiminde Sayıştayın Rolü." **Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi**, 10.1 (2015): 1-20, s. 11-12.

bulunmaktadır. Bu daireler bakanlıkların yönetiminin ve kamu sektörü muhasebe işlemlerinin, bakanlıkların yetkisi altında bulunan tüm ticari, endüstriyel, yönetsel kamu şirketleri ile organizasyonlarının yönetiminin ve muhasebe işlemlerinin denetiminden sorumludur⁷³.

Almanya’da ise kamu işletmelerinin denetimi, genel olarak işletmelerin işletme ekonomisi ile ticari esaslara ve kanunlara uygun çalışıp çalışmadıklarını belirlemek için yapılmaktadır. Ekonomik yönden yapılan denetlemeler işin esasına ve işletmenin cinsine göre genel ve özel denetimler olmak üzere ikiye ayrılır. Genel denetimlerde özellikle bilançolara bakılırken, özel denetimlerde yasalarda belirtilen diğer konulara bakılmaktadır. Ekonomik yönden inceleme yapan denetçiler kanunlara göre işletmeleri, işletme ekonomisi ilkeleri yönünden denetlemektedirler. Bu denetim sonrasına hazırlanan rapor denetlenen işletmenin yasalara ve ilkelere uygun olarak faaliyetlerinin olup olmadığını belirler. Ekonomi denetçiliği serbest bir meslek olup, bu işi yapan uzmanlar ekonomi, hukuk, teknik ve zirai konularda yetkin kişilerdir. Ekonomi denetçisi görevini bağımsız, tarafsız, gizli ve sorumluluk duygusu ile meslek şerefine uygun biçimde yapmak zorundadır. Denetçinin en önemli görevi, özellikle işletmelerinde, sigorta kuruluşlarında ve kamu işletmelerinde işletme ekonomisi ve bilanço ilkeleri yönünden yaptığı denetimlerdir. Ekonomi denetçileri kamu işletmesinin genel kurulları tarafından seçilir. Denetim sonucunda denetçinin raporunun hesaplara ilgili kısmının sonunda, denetlenen kuruluşun işlemlerinin yasalar ve muhasebe ilkeleri yönünden doğru olup olmadığı belirtilir. Genel Kurul tarafından onaylanan bilanço ile faaliyet raporu ve yönetim kurulu raporu, denetçilerin raporu ile birlikte yerel ticaret siciline gönderilir. Ayrıca Bütçe dışı ve ticari fonları da içine alacak şekilde Federasyonun mali denetiminden Sayıştay sorumludur⁷⁴.

İtalya’da ise tüm kamu işletmeleri bir çatı altında toplanmıştır. Bu üst kamu işletmesi altında bulunan işletmelerin tamamına ortaktır. Bu üst kamu işletmesi beş

⁷³ Ökkeş Yücel ve Serpil Ağcakaya. “Yargısal Yüksek Denetim Modelinde Fransa Sayıştayının Analizi.” **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 23.3 (2018): 1117-1130, s. 1126.

⁷⁴ İclal Dağlıoğlu Şanlı ve Şefika Eda Çiçek. “Federal Almanya Cumhuriyeti’nde Yüksek Denetim.” **Sayıştay Dergisi**, 96 (2015): 5-23, s. 14.

üyeden oluşan Denetçiler kurulu tarafından denetlenmektedir. Denetçiler kurulu bu üst kamu işletmesini, idari, mali ve hukuki uygunluk bakımından denetlemektedir. Denetçiler yönetim kurulu toplantılarının katılabilir, bilanço ve borçlanma planlarını onaylar ve muhasebe kayıtlarını devamlı olarak inceleyebilirler. Üst işletmenin rapor ve mali tabloları ayrı ayrı hem yönetimi kurulu hem de denetçiler kurulu tarafından Hazine bakanlığına sunulur ve sonrasında Devlet iştirakleri bakanlığına da bir örneği gönderilerek, diğer kamu kuruluşlarının raporları ile birleştirilerek yasama meclisinin incelemesine sunulmaktadır⁷⁵.

Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) ise, kamu işletmelerinin denetimleri için ayrı bir kanun bulunmaktadır. Kamu ortaklıkları ve işletmelerinin bütçeleri Başkan tarafından devlet bütçesi ile birlikte kongreye sunulmaktadır. Kongre tarafından belirlenen ödenek ve mali diğer kaynaklar için kanun çıkartılır. ABD kamu işletme ve ortaklıklarının mali işlemleri, ticaret şirketlerine uygulanan kural ve yöntemlere göre ABD baş denetçisi tarafından belirlenen kurallar ve düzenlemelere göre Genel muhasebe bürosu tarafından denetlenmektedir⁷⁶.

Genel muhasebe bürosunun yaptığı incelemeler Baş denetçi tarafından Kongreye sunulmaktadır. Bu raporda bilançolar, gelir tabloları, mali kaynaklar ve bunların nasıl kullanıldığına ilişkin konular yer almaktadır. Genel muhasebe bürosu sadece kongreye sunulmak üzere rapor hazırlamakla yükümlü olup, işletmelere müdahale yetkisi bulunmamaktadır. Tamamı kamuya ait olan işletmelerin ABD'de denetimi nasılsa, kamunun ortaklığının bulunduğu işletmelerin denetimi de benzerlik göstermektedir⁷⁷.

Görüldüğü üzere Türkiye'de kamu işletmelerinin denetimine ilişkin kurallar, yetkili kurumlar ve görevleri diğer birçok ülke ile benzerlik göstermektedir. Ele alınan ülkelerin tamamında Sayıştay ya da Yüksek Denetleme Kurulu gibi bir kurul tarafından bu işletmeler halk ve meclis adına denetlenmekte ve denetim rapor ve

⁷⁵ Uğur Günege, **Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Denetim ve Türkiye'deki Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Mali Denetimi**, Doktora Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 1983, s. 61-62.

⁷⁶ Fevzi Kaçer, "Kamu Mali Yönetiminde Değişim ve Sayıştay'ın Performans Denetimi Yetkisinin Gelişimi." **Bingöl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 3.1 (2019): 1-29, s. 44-45.

⁷⁷ Günege, a.g.e., s. 62-64.

sonuçları yine meclise sunularak kamuoyu haberdar edilmektedir. Demokratik bir hukuk sisteminde de bu şekilde bir denetim mekanizmasının bulunması esastır. Kamu işletmelerinin sahipliği millet adına kamu otoritesine aittir. Verimlilik, etkililik ve tutumluluk, yönünden yapılan incelemeler uluslararası uygulamalarda performans denetiminin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmektedir. Avrupa Birliği Sayıştay'ı ve ABD Sayıştay'ı performans denetiminin amacını verimlilik, etkililik ve tutumluluk olduğunu kabul etmektedir⁷⁸.

1.6. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Sorunları

Kamu kaynaklarını kullanan kamu işletmeleri hem günlük faaliyetlerinde hem de stratejik konularda verimli çalışmalarını engelleyebilecek, piyasa koşullarına ve rekabet ortamına uyum sağlama yeteneklerini sınırlayabilecek ve hareketliliklerini azaltabilecek birtakım sorunlarla karşı karşıya kalmaktadır.

233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve 4046 sayılı Kanun'a tabi kurumlarda en sık karşılaşılan sorunlar arasında istihdamla ilgili sorunlar yer almaktadır. Personel ücretlerinin nitelikli işgücünü çekecek düzeyde olmaması ve diğer yandan istihdam rejiminin esnek olmaması, kuruluşlarda atıl istihdamın bulunması kamu işletmelerini olumsuz etkilemektedir. Bunlara ek olarak dikey hiyerarşide terfi, iç transfer, ücret dengesi gibi konularda sorunlar yaşanmakta ve kamu işletmeleri yönetim kurullarının bu konularda daha fazla esnekliğe ihtiyacı vardır.

Öte yandan mevcut ihale mevzuatı, kamu işletmelerinin ticari hayatın gereklerine uygun esnek ve hızlı hareket etmelerinin önünde önemli bir engel olarak karşımıza çıkmaktadır. Ticari faaliyette bulunan kamu işletmelerinin ağırlıklı olarak kamu kurumları için tasarlanmış ihale mevzuatına tabi tutulması bazı sakıncalar yaratmaktadır. İhale prosedürü, kamu işletmelerinin hızlı karar vermelerini ve etkin alım yapmalarını engelleyerek verimliliği azaltmaktadır. Devlete ait şirketlerin kamu kaynaklarını kullandığı göz önüne alındığında, kamu işletmeleri için mevcut ihale mevzuatının ivedi işlemler için engel oluşturduğu söylenebilir. AB mevzuatında ihale mevzuatının sadece belirli sektörlerde (kamu hizmeti niteliğinde) faaliyet

⁷⁸ Kaçer, a.g.e., s. 43.

gösteren kamu işletmeleri için uygulandığı, buna karşılık ülkemizdeki tüm kamu işletmelerinin rakiplerinden farklı olarak Kamu İhale Kanunu'na tabi olduğu ve bunun özel sektörde ise özel sektör lehine bozucu bir nitelik taşıdığı görülmektedir. Bu nedenle enerji, su, ulaştırma ve posta sektörlerinde faaliyet gösteren şirketler ile halka açık şirketler için ihale mevzuatı oluşturulması gerekmektedir. Aynı şekilde, ticari işletmeler için uygun olup olmadığına bakılmaksızın, kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin tasarruf tedbirleri ve diğer hususlara ilişkin kamu kurumları için çıkarılan her türlü düzenlemeyi kamu işletmeleri için de bu işletmelerin yapması sorun teşkil etmektedir⁷⁹.

Devlete ait şirketlerde hissedarlık işlevleri birçok kamu kurumu tarafından paylaşılmıştır. Bu durumun neden olduğu çok başlılık ve yoğun denetim, kamu işletmelerini olumsuz etkileyerek hızlı ve esnek hareket etmelerini engelleyebilmektedir. Bu noktada yönetim kurullarının özerk ve hesap verebilir hale getirilmesi ve kamu işletmelerinin performansının izlenmesi önemli bir ihtiyaçtır.

Kamu işletmeleri tarafından yürütülen görev zararı kapsamına girmeyen kamu hizmetlerinin mali yükü kamu işletmelerinde kalabilir. Kamu işletmelerinin hizmet yükümlülüklerinde şeffaflığın sağlanması büyük önem taşımaktadır. Ülkemizde kamu işletmelerine siyasal iktidarlar tarafından çoğunlukla ekonomik görevler verilebilmektedir. Bu amaçla, kamu işletmelerinin görev gereği yaptığı işlerle asli faaliyetlerine ilişkin hesapların ayrı tutulması önemlidir. Kamu işletmelerinin özellikle yatırımla ilgili görevlerde kamu kaynaklarını verimli kullanmaları, finansman yükü ve planlama açısından etkin denetim ile gerekli esneklik ve şeffaflığın sağlanması açısından önemlidir.

Çoğu durumda özel şirketlerle rekabet etmek zorunda kalan kamu işletmeleri, özel sektörün yararlandığı devlet desteklerinden yararlanamamaktadır. Bazı kârlı işletmeler hem temettü öder hem de aylık ek vergi geliri payı ödemeleri yapar. Bu durum, onları dezavantajlı bir duruma sokmaktadır. Öte yandan, kamu işletmelerinin Hazine garantili dış kredi imkanları ve finansman açıkları, özel sektöre göre avantajlı oldukları alanlar olarak görülmektedir.

⁷⁹ TC Kalkınma Bakanlığı, 2014, a.g.e., s. 12.

Yurtdışında yatırım yapması ve faaliyetlerini daha etkin bir şekilde yürütebilmeleri için bölgesel iş birliği kurması gereken teşebbüslere gerekli esnekliğin sağlanması günümüzde öne çıkan bir ihtiyaçtır⁸⁰.

Kamu işletmelerinin sorunlarının bir kısmı idari ve işletmecilik hatalarından doğmakta, bir kısmı ise kamunun bir özel teşebbüs gibi piyasaya girmesinin doğal sonuçları olarak doğmaktadır.

Kamu işletmelerinin birçok sorunu esas olarak devlete bağımlı olmalarından yani özerk olmamalarından kaynaklanmaktadır. Kamu işletmelerinin yatırım, istihdam, finansman ve fiyatlandırma gibi kritik kararlarının kendileri dışında, hükümetlerce belirlenmesi, bu belirlenme aşamasına politik müdahalelerin etkisi gibi nedenler, rasyonel bir üretim ve işletmecilik faaliyetini oldukça güçleştirmektedir. Ayrıca piyasa payını kaybetme tehlikesi bulunmayan ve zararları hazinece karşılanan kamu işletmelerinin rasyonel bir yapıya kavuşmak için pek çaba göstermemektedir. Ayrıca son yıllarda artan maliyet sorunlarını henüz makul bir çözüme kavuşturamamış olan kamu işletmelerinin kâr maksimizasyonu amacıyla yüksek fiyat politikaları izlemeleri, temel girdilerini bu kamu işletmelerinden sağlayan diğer kuruluşların maliyet sorunlarının artmasına neden olmaktadır⁸¹. Bu sorunları şu başlıklar altında toplamak mümkündür.

1.6.1. Hukuki, Örgütlenme ve Yönetim Sorunları

Bir kamu işletmesinin hukuki yapısı, onun başarısını kesinlikle tayin eden bir unsur değildir. Önemli olan işletme şeklinden çok yönetimine şekil veren anlayıştır. Kamu işletmelerinin çalışmaları sırasında duydukları bağımsız olma ihtiyacı ile bu kuruluşların milli ekonominin hedeflerine uygun olarak izlemeleri gereken politika arasında uyum sağlanması zorunludur.

Ülkemize özgü politik yapı ve problemler nedeniyle ise bu konuda gerekli tedbirlerin alındığı ve koordineli biçimde uygulandığını söylemek güçtür. Yönetim gücüne sahip iktidarlar tarafından tespit edilecek hedefler, iktidarların mensubu

⁸⁰ TC Kalkınma Bakanlığı, 2014, a.g.e., s. 13.

⁸¹ Tufan Çakır, "Türkiye'de KİT'lerin Sorunları ve Çözüm Önerileri." *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18.1 (2002): 117-124, s. 118.

bulunduğu siyasi partilerin görüşlerine ve tercihlerine tabi olmuştur. Bu nedenle kamu işletmeleriyle ilgili devamlı, verimli bir işletmecilik sistemi kurulamamıştır⁸².

Kamu işletmelerinin yöneticilerinin atanmalarında büyük ölçüde politik baskılar söz konusu olmakta, ayrıca bu kişiler görevde çok kısa bir süre kalabilmektedirler. Yöneticilerin sık sık değişmesi ise uzun vadeli planların uygulanmasına olanak vermemekte, önemli konularda karar alınamamaktadır. Öte yandan özellikle ücret sistemi nedeniyle kalifiye eleman bulmakta ve tutmakta güçlüklerle karşılaşmaktadır.

Kamu işletmelerinin örgütlenmeyle ilgili sorunlarına bakılırsa, bazı kamu işletmelerinin amaçları bile açıkça belirtilmemiş ve bu amaç için gerekli olan, fonksiyonlara organizasyonlarda yer verilmemiştir. Kimin kime bağlı olduğu çok net olmadığı gibi bir görevlinin görev bakımından birden fazla amire bağlı olduğu durumlar da bulunmaktadır. Kamu işletmelerinin çeşitli örgüt birimleri tarafından yapılan görevlerde tekrarlar, birbirine karışmalar ve çelişmeler vardır. Ayrıca kamu işletmelerinin yönetiminde eşgüdüm de sağlanamamaktadır⁸³ (Çakır, 2002, s. 119).

1.6.2. Yönetim ve İşgücü Sorunları

Kamu işletmelerinde tepe yöneticilerinin atanmasında seçilmesinde nesnel ölçütlerin getirilmemiş olmasının yanı sıra çok önemli bir başka sorunda aşırı işgücü istihdamı ve işgücü dağılımındaki dengesizliktir. Kamu işletmelerinde istihdam edilen personel sayısında yıllar itibarıyla önemli artışlar vardır. Bu artışın bir bölümü var olan kamu işletmelerinde yeni yatırımlarının yarattığı istihdamın, bir bölümü yeni kurulan kamu işletmelerinde yarattığı istihdamın sonucu olmakla birlikte kamu işletmelerine politik tercihlerle gereğinden fazla personel alımı yapıldığı da bir gerçektir. Bu işletmelerde işgücü planlaması doğru yapılmamaktadır. Tüm kamu işletmeleri arasında etkin bir haberleşme ve rapor sisteminde kurulamamıştır⁸⁴.

1.6.3. Denetim Sorunları

⁸² TC Kalkınma Bakanlığı, 2014, a.g.e., s. 13.

⁸³ Çakır, a.g.e., s. 119.

⁸⁴ TC Kalkınma Bakanlığı, 2018, a.g.e., s. 40-41.

İktisadi kamu işletmelerinin denetim sistemi oldukça karışıktır. Denetim fonksiyonu TBMM, Yüksek Denetleme Kurulu, ilgili bakanlıklar, Hazine ve Maliye Bakanlığı, şirket denetçileri gibi birçok farklı kurum tarafından yürütülmektedir. Denetimle görevli birçok kuruluş bulunmasına karşın, kamu işletmeleri üzerinde etkili bir ekonomik denetim yapılamamaktadır. Etkin bir denetimin yokluğu, yönetim hatalarının zamanında düzeltilmesine engel olmakta, bu kuruluşların başarı şansını azaltmakta, başarılarını iyileştirmek için gereken çabayı göstermemelerine yol açmaktadır⁸⁵.

1.6.4. İşletme Sorunları

İşletme ve işletmenin yönetimi ile ilgili sorunlar, üretim, pazarlama ve finansmana ilişkin sorunlardan oluşmaktadır. Kamu tarafından üretilecek ürünlerin en ekonomik planlarını ve metotlarını araştırıp geliştirmek yeteri sayıda işgücü ile amaca uygun malzeme teçhizat ve bunlar arasında ideal uyumun sağlanması şeklinde tanımlayabileceğimiz üretim fonksiyonu alanında kamu işletmelerinin büyük sorunları vardır. Bu sorunlar şöyle sıralanabilir⁸⁶:

- Mühendislik hizmetleri, projelerin incelenmesi ve tesislerin hazırlanması ile ilgili çalışmalar vardır.
- Üretim tesislerinin yerleşme teknik kapasitelerinin tespiti hizmetleri normal şekilde düzenlenmemektedir.
- Üretim planlaması ve kontrolü alt fonksiyonunda sorunlar vardır.
- Hammadde alımı ve yeterli stok tespiti standardizasyonu yapılmamaktadır.
- Kalite kontrolü hizmetleri gereği gibi yürümektedir.
- Kamu işletmeleri genellikle düşük kapasite ile çalışmaktadır.

Pazarlama alanı ile ilgili sorunlar ise daha da büyüktür. Kamu işletmelerinde pazarlama fonksiyonuna pek önem verilmemiştir. Kamu işletmelerinin ilk kuruluş aşamasında pazarlama sıkıntısı zaten pek yoktu. Çünkü bu tür kamu işletmelerinin çoğu tekel niteliğinde ya da piyasaya hakim konumda olan işletme niteliğindeydi.

⁸⁵ Çakır, a.g.e., s. 119.

⁸⁶ Çakır, a.g.e., s. 120.

Ancak sonraki dönemlerde ise bu işletmelerin rakipleri piyasada yer almıştır. Günümüzde ise kamu işletmelerinin bir kısmının rakipleri varken, yine bir kısmının rakipleri bulunmadığından pazarlama sorunu ile karşılaşmamaktadır. Bununla birlikte, rakipleri bulunan kamu işletmeleri bakımından da fiyat belirleme yetkisinin olmadığı bir gerçektir. Hükümetler tarafından belirlenen fiyatlar ise güncel politik ihtiyaçların bir sonucu olduğundan ekonomik ihtiyaçları tam olarak yansıtmamaktadır. Bunun dışında modern pazarlama yöntemleri hemen hiç kullanılmadığı, dağıtım giderleri oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Kamu işletmelerinde yeterli sayıda uzman pazarlama elemanı bulunmamakta ve son olarak Ar-Ge çalışmaları da yetersiz düzeyde kalmaktadır⁸⁷.

Kamu işletmelerinin finansal yapı ve muhasebe ile ilgili sorunları da bulunmaktadır. Kamu işletmeleri genellikle yetersiz sermayeleriyle faaliyetlerini sürdürmekte hazine olanaklarının sınırlı oluşunun yanı sıra son yıllarda büyüyen işletme açıkları bu kuruluşlarda öz sermaye/borç oranını da bozmakta, bozulan finansal yapılar da hem işletme faaliyetleri açısından zorluklar yaratmakta, hem de borç faiz yükünün artmasına neden olmaktadır. Diğer yandan kamu işletmelerinde yönetimin kontrolünü kolaylaştıracak bir muhasebe ve bütçe sistemi henüz kurulamamıştır.

1.6.5. Yatırımlara İlişkin Sorunlar

OECD ülkelerinde, deregülasyonlarla ve rekabetçi piyasa yapısına geçişle birlikte, kamu işletmelerinin ücret, istihdam, yatırım gibi faaliyetlerinin sıkı biçimde kontrol edilmesi esasına dayanan geleneksel kontrol yöntemleri yerine, toplam performansın ve risklerin izlenmesine dayalı sisteme yönelim başlamıştır. Kamu işletmelerinin yatırımları Yatırım Planlama Kurulu tarafından yapılmaktadır. Ancak ülkemizde kamu işletmeleri için yatırım finansman programı çerçevesinde kâr ve borçlanma gereği kriterleri belirlenirken karşılaştırma (benchmarking) yöntemi kullanılmamakta, söz konusu hedeflerin bileşenlerinden başka performans kriteri belirlenmemektedir⁸⁸. Yine ülkemizde kamu işletmelerinin yönetim kurulu

⁸⁷ Çakır, a.g.e., s. 120.

⁸⁸ TC Kalkınma Bakanlığı, 2014, a.g.e., s. 33.

üyelerinin atanması, doğrudan veya dolaylı olarak siyasi müdahalelere açık durumdadır. Gerek mal/hizmet satış fiyatları, gerek yatırım kararlarıyla ilgili müdahalelerden dolayı işletme yönetim kurulları, kamu işletme performansından sorumlu tutulamamaktadır. Bu durum sorumluluk, özerklik ve hesap verebilirlik kavramlarıyla çelişmektedir⁸⁹.

Dünya genelinde altyapı yatırımlarına duyulan ihtiyaç her geçen gün artmaktadır. Gelecek 10 yıl içerisinde küresel büyüme tahminleri doğrultusunda altyapı yatırımları için gereken bütçenin 60 trilyon dolardan daha fazla olması beklenmektedir. Yine başka bir veriye göre, dünya nüfusu artmakta ve toplam nüfusun yedide birine karşılık gelen yaklaşık 1 milyar insan güvenilir içme suyuna erişememektedir⁹⁰. Bu nedenle dünya ve ülkemizde bu büyük yatırım ihtiyacının karşılanmasında yeni bir yöntem olan kamu özel ortaklıkları gündeme gelmiştir. Ülkemizde özellikle büyük otoyolların, havaalanı, tünel ve köprülerin ve şehir hastanelerinin yapımında bu yöntem uygulanmaktadır. Bu uygulama ile kamu işletmelerinin yatırımları artık önemsiz hale gelmiş ve yıldan yıla kamu işletmelerinin yatırımları azalma eğilimi göstermiştir.

İktisadi kamu kuruluşlarının yatırım, yürütme ve gerçekleştirme güçleri yeterince geliştirilmeden, yıllık programlarla imkanlarının çok üstünde görevler verilmiş olması, yatırım hedeflerine teknik olarak ulaşılmamasına yol açmıştır. Bunun neticesinde çok önemli projeler öngörülen süreler içerisinde tamamlanamamıştır. Kaldı ki birçok yatırım özünde objektif kriterlere ve araştırmalara dayanmamakta, politik tercihler yapılması söz konusu olabilmektedir.

Yatırım projelerinin tamamlanma planlarındaki aksamaların başlıca nedenleri ise şöyle sıralanabilir⁹¹:

- Kamu işletmeleri arasında eşgüdüm eksikliği, birden çok kuruluşu ilgilendiren önemli yatırımların uygulanmasında çok yanlı iş birliğinin yeterince ve süresinde sağlanamaması,

⁸⁹ TC Kalkınma Bakanlığı, 2014, a.g.e., s. 39.

⁹⁰ TC Kalkınma Bakanlığı, 2018, a.g.e., s. 13.

⁹¹ Çakır, a.g.e., s. 120.

- Kamu işletmelerinde yatırım ve işletme faaliyetlerinin birbirinden ayrılmaması ve bu durumun büyük ölçekli yatırımları oluşturulmasını engellemesi,
- Büyük ölçekli yatırımları gerçekleştirmekle görevlendirilmiş kamu işletmelerinde yatırımları gereğince etüt edecek, planlayacak, izleyecek birimlerin gerekli etkinliğe kavuşturulmamış olması,
- Fizibilite etütlerinde yapılan hatalar veya ciddi bir etüt olmadan yatırıma başlanılmış olması,
- Kamu işletmelerinde proje hazırlayacak ve izleyecek nitelikli eleman eksikliği,
- Kamu işletmelerini uluslararası bir işletme haline gelmesini gerektiren projelerde karşılaşılan sorunlar,
- Fiyat artışlarının yatırım projeleri maliyetinde meydana getirdiği yükselişlerin doğurduğu finansman güçlükleri, dış alımlarda karşılaşılan sorunlar.

Kamu işletmelerinin üstlendikleri önemli yatırım projelerinin işletmeye alınmasındaki gecikmeler, yalnız ilgili kuruluşların faaliyet sonuçlarını olumsuz yönde etkilemekle kalmamakta, Türk ekonomisinin en önemli sorunları arasında yer almaktadır.

Türkiye'nin sektörel stratejileri hazırlanırken kamu işletmelerinin nasıl bir rol üstleneceğine yönelik tartışmalarda farklı bakış açılarının bulunduğu gözlenmiştir. Bazı katılımcılar büyük altyapı yatırımlarının kesinlikle kamu işletmeleri yoluyla yapılmaması gerektiğini vurgularken, bazıları önemli altyapı yatırımlarının kamu işletmeleri tarafından yapılmasını savunmuştur. Diğer bir görüşte ise kamu işletmelerinin yapacakları yatırımlardaki eşgüdümün Kalkınma Bakanlığı tarafından sağlanması, ilgili sektör bakanlıklarının da sektör içinde eşgüdümünden sorumlu olması gerektiği vurgulanmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARININ VERGİ HUKUKUNUN İLKE, KAVRAM VE KURUMLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

2.1. Genel Olarak

İktisadi kamu kuruluşlarının sosyal, ekonomik, mali ve siyasi nedenler ile kurulduğu bilinmektedir. Bu kuruluşlar ekonomik gerekçelerin yanında sosyal ve politik nedenler ile de kurulmaktadır. Mali tekeller ile doğal tekeller nedeniyle kurulan iktisadi işletmeler de bulunmaktadır. Mali tekeller mali amaçla, doğal tekeller ise sosyal amaçla kamu sektörü tarafından kurulurlar. Cumhuriyetin ilk kurulduğu yıllarda ekonomik amaç bu kuruluşların kurulmasında öncelikli bir amaç iken, günümüzde ekonomik amaç daha geri sıralarda kalmıştır. Çünkü özel sektörün gücü ve hacmi önemli boyutlara ulaşmıştır. Ancak yine de günümüzde ekonomik amaçla iktisadi kamu kuruluşları kurulabilmekte ve işletilmektedir.

İktisadi kamu kuruluşlarının kurulmasının ekonomik nedenleri; ekonomik kalkınmayı sağlamak, tekellerin devlet tarafından işletilmesi, özel sektöre öncülük etmek, özel sektörün girmedığı veya başaramayacağı işleri yapmak, ekonomiye yön vermek ve düzenlemek olarak sıralanabilir. Devlet ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlamak üzere iktisadi işletme kurabileceği gibi son dönemde önemle vurgulanan ekonomik hayatı düzenlemek için de iktisadi işletme kurabilir⁹². Kamu sektörüne gelir getirmek için de iktisadi kamu kuruluşu kurulabilmektedir. Kamu geliri elde etmek, hem kâr geliri şeklinde hem de vergi geliri şeklinde olabilir. Kârlı işletmeleri kamu elinde tutarak o işletme ya da sektörün kârından kamuyu ve dolayısıyla tüm toplumu yararlandırmak gerekçesi ile mali tekeller veya diğer kârlı kamu iktisadi kuruluşları kurulmaktadır. Enerji alanındaki kamu işletmeleri bu amaçla kurulmuş olan kamu işletmelerine örnek olarak gösterilebilir. Ayrıca kâr elde eden diğer tüm iktisadi kamu kuruluşlarından da vergi yoluyla gelir elde edilmektedir. Esasında ilk

⁹² Tarık Vural ve Erdoğan Teyyare. “Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Kuruluş Gerekçeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi: Türkiye Taşkömürü Kurumu TTK Çalışanları Üzerinde Bir Araştırma.” *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 7.13 (2011): 69-86, s. 74.

olarak kâr elde etmek veya vergi geliri elde etmek ilk amaç olarak gözükmemektedir. Ancak bu işletmelerin kâr elde etmeleri halinde de özel bir işletme gibi vergiye tabi olacağı da bilinmelidir.

2.2. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Vergilendirilme Gerekçesi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde, iktisadi kamu kuruluşlarının birtakım şartlar altında vergiye tabi oldukları ve kurumlar vergisi mükellefi oldukları ifade edilmektedir. Neredeyse tüm dünyada da kurumların kazançları ya kurumlar vergisi ile ya da gelir vergisi ile vergiye tabi tutulur⁹³. Kurumların genellikle sınırlı sorumluluğu bulunmaktadır. İster kamu işletmesi olsun ister özel şirket olsun bu kurumların özel ve kamu alacaklarına karşı sınırlı sorumluluğu bulunmaktadır⁹⁴. Yönetim kurulu üyeleri gibi bazı kişiler bu sınırlı sorumluluktan müstesnadır. Ancak sadece ortak olarak bulunan gerçek kişilerin sorumluluğu sınırlıdır. İşletmelerin kurum/şirket şeklinde örgütlenmelerinin yatırımcılara sağladığı sınırlı sorumluluk koruması nedeniyle hemen hemen ülkemizdeki ve dünyadaki büyük firmaların hepsi kurum şeklinde faaliyet yürütmektedir. Kamu sektörüne ait olan işletmelerin de bu şekilde bir kurum olması hem ayrı bir tüzel kişiliğinin bulunması açısından hem de hesaplarının ayrı tutulması açısından bir gerekliliktir.

Kurumlar vergisi temelde iki gerekçe ile savunulmaktadır. İlki, kurumlar vergisinin sermaye gelirleri elde edenlerden alınan bir stopaj vergisi gibi görülmesidir. Böyle bir vergi olmadığı zaman üst gelir gruplarının vergiden kaçınabileceği düşünülmektedir. İkinci gerekçe ise siyasi boyutla ilgilidir. Ekonomi ve maliye yönetimindeki siyasetçiler bu vergiyi kimin ödediğinin kesin ve açık olarak bilinmemesi nedeniyle tercih etmektedirler. Nitekim pek çok mükellefin kurumlar vergisi dolayısıyla ne kadarlık bir gelir azalışıyla karşı karşıya kaldıklarını bilmediği ifade edilmektedir⁹⁵. Ayrıca kamunun hep daha fazla gelire ihtiyacı bulunmakta ve her geçen gün bu ihtiyaç artmaktadır. Bu nedenle gerçek kişi

⁹³ Zainal Muttaqin, "Confiscation on the Assets of State-Owned Enterprises in the Perspective of Taxation Law." **Jurnal Dinamika Hukum**, 18.2 (2018): 229-234, s. 230.

⁹⁴ VUK md. 10, AATUHK md. 35, mük. md. 35.

⁹⁵ Joseph E. Stiglitz, **Kamu Kesimi Ekonomisi**, 2. baskı, Çev. Ömer Faruk Batırel. İstanbul: Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını, 1994, s. 724.

kimliğine sahip olmamalarına rağmen, kurumlardan da ayrı bir vergi alınması tercih edilmiştir. İktisadi kamu kuruluşları da bu kapsamda kurumlar vergisine tabi mükellefler arasında belirtilmiştir.

Ayrı bir kurumlar vergisinin alınmasında, bu kurumların ayrı imtiyaz ve kişilikleri de gerekçe olarak gösterilmektedir. Nitekim, ayrı bir kişilik olarak veya ayrı bir gerçek kişi gibi faaliyette bulunma ve ticari iktisadi işlemler yapmak bakımından bir imtiyaz elde ettikleri bir gerçektir. Bu kurumlar ayrı ve hukuki bir statü elde ederek kamunun tüm hizmetlerinden fayda elde etmekte ve bir gerçek kişi gibi faydalanmaktadırlar. Bu statü ile hisse senedi çıkarabilir, borç senedi satabilir ve sermaye piyasasında finansman araçlarından yararlanabilirler. Büyüme ve gelişmeleri kolay olan bu işletmelerin vergilendirilmesi gayet doğaldır. Ayrıca bu işletmeler çok ortaklı ve kollektif bir yapıya sahip oldukları için gerçek kişilerin iktisadi güçlerinden ayrı ve onlardan daha büyük bir güç ve sermayeye sahiptirler. Hem hukuki ve hem de iktisadi olarak bireylere göre daha güçlüdürler. Bu nedenle şirketlerin vergilendirilmesinde ayrı bir ödeme gücüne sahip oldukları da bir gerçektir. Tüzel kişiliklere özgü kamunun yaptığı bazı hizmetler bulunmaktadır. Sermaye piyasası regülasyonları buna örnektir. Kamu sektörü bu şirketler için gerçek bireylere sunmadığı bazı hizmetleri bunlara sunmaktadır. Öte yandan, sanayinin ve ticari faaliyetlerin sonucunda bir takım sosyal olumsuz dışsallıklar bulunmaktadır. Atmosferin kirlenmesi, nehirlerin kimyasallar ile kirlenmesi, gürültü kirliliği, manzara ve silüetin bozulması, sanayi kazaları, halk sağlık ve güvenliğini tehdit eden her türlü durumlar devletin bedava sunduğu hizmetlerinin bir bedelinin olması gerekir ve vergi alınmalıdır. Modern kapitalist ekonomilerde şirketlerin sınırsız büyüme ve daha güçlü olma eğilimi vardır. Yine bu ekonomilerde hakim olan kanaate göre, büyük şirketlerin ölçsüz büyümesinin toplum için zararlı sonuçlar doğurmaktadır. Bu ölçsüz büyümeyi önlemek, tekelleşmeye engel olmak için bir takım vergi dışı yasaklayıcı kanunlar var olsa da, vergiler ile de büyük şirketlerin varabileceği bu yolları kısmen de olsa bertaraf edilmesi düşünülmektedir. Vergiler arasında bir tercih yapılırken bu vergilerin toplum üzerinde büyük siyasi etkilerinin olmasına engel olacak şekilde uygun olanlarının tercih edilmesi doğaldır. Kurumlar vergisi de şirketlerdeki aşırı büyümesine karşı bir tedbir olarak kullanılmaktadır.

Ülkemizde kanun gereği, sermaye şirketlerinin elde ettiği kazançlar, gelir vergisine tabi tutulamamaktadır. Kurumlar vergisinin olmadığı bir ortamda, bir sermaye şirketinin işletme varlığını ya da özsermayesini artırmış olması, ortak olan hissedarların hisse pay değerini ya da ortaklık pay değerini yükseltmelerine ve bu sermaye artışını paraya/kazanca çevirmek isteyenler için vergiye tâbi olmaksızın gelir elde etmelerine neden olurdu. Bu nedenle kurumlar vergisi bu olumsuz durumları engellemekte ya da azaltmaktadır. Ayrıca kurumlar vergisi ayırma ilkesinin bir uygulama şekli olarak da görülebilir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin ağırlıklı olarak sermaye şirketlerinden oluştuğu dikkate alındığı takdirde, kurumlar vergisi ile sermaye şirketlerine getirilen bu ilave vergi yükünün ayırma ilkesi ile tutarlı olduğu düşünülebilir. Şöyle ki; sermaye sahiplerinin bir araya gelerek hem statü hem güç elde etmek suretiyle elde ettikleri kazançların kurumlar vergisi aracılığıyla ayrıca vergilendirilmesi, daha zayıf ve korunmaya muhtaç bir gelir türü olduğu kabul edilen emek gelirlerini koruyacağı kabul edilmektedir. Nihayet, kamu otoritesi en az tepki ile karşılaşacak ve siyaseten de seçmen tercihlerini en az etkileyecek bir vergi politikasını tercih edecektir. Kurumlar vergisi bu amaca hizmet edecek vergiler içinde ilk akla gelen vergi olmaktadır⁹⁶.

İktisadi kamu kuruluşları piyasa şartları altında üretim, faaliyet ve dağıtım yapan, hizmet üreten ve pazarlayan kurumlardır. Bu kuruluşlar tam kamusal ya da yarı kamusal olmayıp özel nitelikte mal ve hizmet üreten birimlerdir. Bu yüzden ürettikleri mal ve hizmetler fiyatlandırılabilir mal ve hizmetlerdir. Yani özel sektörde de gayet mümkün olarak sunulabilecek bir hizmet ya da üretilebilecek bir mal üretmektedirler⁹⁷. Burada, özel sektörden farklı olarak işletme sahibi ya da büyük ortağı kamu sektörü, dolayısıyla ağırlıklı olarak vergi mükellefleri olmaktadır

İktisadi kamu kuruluşlarının kazanç amacının bulunmaması, faaliyetlerinin kendilerine kanunla verilmiş olması, tüzel kişiliklerinin olması ya da olmaması, ayrı bir muhasebe sistemi ya da kendilerine özgü sermayelerinin olması, işyerlerinin olması ya da olmaması, kâr etmesi ya da etmemesi bu kuruluşların iktisadi

⁹⁶ Kenan Bulutoğlu, “Kurumlar Vergisi Üzerine Bir Deneme.” **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, 20.1-4 (1958): 199-227, s. 201-207.

⁹⁷ Ahmet Erol, **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s. 186.

mahiyetini bozmayacaktır⁹⁸. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre, yabancı devletlere ait olan ya da yabancı kamu birimlerine ait olan, sermaye şirketi ve kooperatif dışındaki iktisadi işletmeler de iktisadi kamu kuruluşu kabul edilmektedir⁹⁹. Aynı Kanun iktisadi kamu kuruluşlarının vergiye tabi olmalarını birtakım şartlara bağlamıştır. Bu şartlar bağıllık, nitelik ve devamlılıktır. Bağıllık, iktisadi kamu kuruluşlarının kamu idareleri veya kamu kuruluşlarına ait veya bağlı olması demektir. Ait olma, sermaye bakımından, bağlı olma ise idari bakımdan bağıllığı ifade etmektedir. Nitelik, iktisadi kamu kuruluşlarının ticari, sınai veya zirai bir işletme niteliğinde olmasını, işletmenin konusunun ve faaliyetinin piyasa ekonomisine dahil olmasını bedel mukabilinde her türlü mal ve hizmet üretimini ve alım satımı veya pazarlanması ya da kiralama ve benzeri faaliyetleri ifade eder. Devamlılık ise, kuruluşun iktisadi faaliyetlerin devamlı olarak yapılması anlamına gelmektedir. Devamlılık, bir hesap dönemi içinde iktisadi faaliyete konu olan işlemlerin birden çok yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık özelliğinin oluştuğunu kabul etmek mümkün değildir, ancak faaliyetin bir organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari işlem olması durumunda da devamlılık unsurunun yerine getirildiği kabul edilir. Örneğin bir mali yıl içinde belki sadece bir defa yapılabilecek bir iş ya da hizmetin devamlılık göstermesi için o işin tekrarının olması beklenemez¹⁰⁰.

İktisadi kamu kuruluşları, Ziraat Bankası, Halkbank, THY örneklerinde olduğu gibi, faaliyetlerini sermaye şirketi ya da kooperatif şeklinde yürütüyorlarsa elbette ki bu statüleri nedeniyle kurumlar vergisine tabidirler. Ülkemizde varlık gösteren iktisadi kamu kuruluşlarına kamu iktisadi teşebbüslerinin yanı sıra, belediyelerin kurdukları kantinleri, çeşitli üniversitelere ait sosyal tesisleri, konuk evlerini, bakanlıklara ait kampları örnek olarak verebiliriz. Bu kuruluşlar devamlı şekilde faaliyette bulunduğu müddetçe kurumlar vergisine tabi olacaklardır.

İktisadi kamu kuruluşlarının kurumlar vergisine tabi tutularak vergilendirilmesi, zaten devlete ait olan bir işletmenin yine vergisini zaten devlete

⁹⁸ Ağın, a.g.e., s. 65.

⁹⁹ 5520 sayılı KVK, s. 2/4.

¹⁰⁰ Altar Ömer Arpacı, "Kurumlar Vergisi Mükellefi Olarak İktisadi Kamu Kuruluşları ile Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler." **Mali Çözüm**, 97 (2010): 167-184, s. 173-174.

vermesi şeklinde bir durum ortaya çıkarmaktadır. Bu durum bir nevi kendi kendini vergilendirmek olarak görülebilir. İktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesi sadece vergi geliri elde etmek amacıyla değil, buna ilaveten ekonomik, sosyal ve teknik amaçlarla da yapılmaktadır.

İktisadi kamu kuruluşlarına vergi ayrıcalığı tanınması ile, serbest rekabet şartlarının bozulacağı, özel sektörün gelişimine engel olacağı, mal ve hizmet kalitesini olumsuz etkileyeceği için iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirmesi gerekliliği yaygın bir düşüncedir. Ayrıca özelleştirme uygulamaları nedeniyle günümüzde piyasa ekonomik şartlarının en etkin şekilde işleminin sağlanması ve rekabetin korunması için yine iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirme kapsamına alınması vergi mükellefiyeti ve denetim açısından kayıp ve kaçakların engellenmesine, yolsuzlukların azalmasına da katkı sağlayacaktır. Bu kuruluşların birer vergi mükellefi olması halinde, tüm ekonomide kayıtlı işlemlerin artması sağlanacaktır. İktisadi kamu kuruluşları da özel işletmeler gibi defter ve belge düzenine uyacak, işlemler kayıt altına alınacak, mali tablolar bilanço ve gelir tablosu düzenleyecek, fayda maliyet analizleri yapılarak daha verimli çalışma esasları sağlanacaktır. Ayrıca şeffaflık ve hesap verilebilirlik mümkün hale gelecektir¹⁰¹.

Görüldüğü üzere iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesinde, imtiyaz oluşmaması, özel sektörün korunması, rekabetin sağlanması, mükellefiyet ve belge düzeninin sağlanması, denetimin, şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin korunması/sağlanması, fayda maliyet çalışmalarının yapılabilmesi, sermayenin kârlılığının hesaplanabilmesi ve nihayet vergi gelirlerinin artırılabilmesi gibi faktörler başlıklar halinde sayılabilir.

Son olarak zamanla niteliği günün ve teknolojik şartların değişmesiyle birlikte kamu tarafından üretimi söz konusu olan bazı mal ve hizmetlerin özel sektör tarafından da gayet verimli, kârlı ve rekabete açık bir şekilde sunulabilecek hale gelmesi durumunda kâr eden ve etmeyen iktisadi kamu kuruluşlarının önceden

¹⁰¹ Fehmi Günay, **Türk Hukukunda Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşlarına Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi**, YL Tezi. Ankara: Ankarar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2020, s. 140.

bilinmesi halinde bu alandan kamu sektörünün çıkma ya da özelleştirme kararının verilmesi için bu işletmelerin hesap düzeninin ancak bir vergi sistemine tabi olmak suretiyle sağlanacağını bilinmesi de bu gerekçeler arasında sayılabilir.

2.3. İktisadi Kamu Kuruluşlarında Mükellefiyet ve Sorumluluk

Vergilerin mutlaka en az iki tarafı bulunmaktadır. Verginin aktif tarafında vergilerin alıcısı olan kamu otoritesi bulunur. Kamu otoritesi Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın ilgili kuruluşu olan Gelir İdaresi Başkanlığı'na (GİB) bağlı vergi daireleridir. Vergi daireleri aracılığıyla birçok vergiyi toplayan birim Gelir İdaresi Başkanlığıdır. Kamunun vergi gelirlerinin %90'dan fazlasını toplayan GİB, tek başına vergi toplayan kuruluş olmayıp, bunun yanı sıra, gümrük idaresi, mahalli idareler ve buna benzer diğer bazı kuruluşlarda vergi ve vergi benzeri gelirleri toplamakla görevlidirler. Verginin borçlu tarafını temsil eden mükellef ise verginin pasif süjesidir. Ancak verginin pasif tarafında bir de vergi sorumlusu bulunmaktadır.

2.3.1. İktisadi Kamu Kuruluşlarında Vergi Mükellefiyeti

Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesi mükellefin tanımını, vergi yasalarına göre üzerine vergi borcu düşen kişi olarak tanımlamıştır¹⁰². Buna göre hangi vergi yasası, hangi gerçek ve tüzel kişiliği ya da tüzel kişiliği olmayan kişileri de olsa, vergi kapsamına dahil etmesi halinde bu kişiler vergi mükellefi olarak kabul edilmektedir. İktisadi kamu kuruluşları, günümüzde sayıları azalmakta olsa da devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve diğer kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı, faaliyetleri devamlı olan iktisadi işletmeler olarak tanımlanmıştır. İktisadi kamu kuruluşları, kamu hukuku tüzel kişilerine bağlı olan iktisadi işletmelerdir. İktisadi işletme kavramı Türk Ticaret Kanunu'nda açıklanmaktadır.

İktisadi kamu kuruluşlarının özel sektördeki karşılığı iktisadi işletme ya da ticari işletmedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 11. maddesinde¹⁰³ ticari işletmenin tanımı yapılmıştır. Buna göre; *“ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir”* şeklinde tanımlanmaktadır. Görüldüğü

¹⁰² VUK, md. 8.

¹⁰³ TTK, md. 11.

üzere TTK, işletmeleri esnaf işletmesi ve ticari işletme olarak ikiye ayırmaktadır. Bu ayrım da ise TTK, esnaf işletmesini, faaliyetinin nakdi sermayeden daha ziyade bedeni olarak çalışmaya dayanmasını ve ilaveten vergi yasalarında belirlenen ölçü ve hadleri aşmamasını kullanmaktadır. Yine aynı kanunda yapılan tanımlama ve belirlenen kriterlere göre vergi yasalarında yer alan basit usule tabi olanlar ile vergiden muaf olan esnafın esnaf işletmesi olarak sayılacağı, bunun dışındakilerin ise ticari işletme olarak kabul edildiği anlaşılmaktadır¹⁰⁴. Yani basit usule tabi olanlar ile vergiden muaf esnaf dışındaki devamlılık arz eden tüm işletmeler ticari işletmedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) ise, konusu gereği mükelleflerini sayarken özellik olarak belirtmemekte, eylemler olarak saymaktadır. KDVK'nın birinci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde mal teslimlerinin, hizmet ifalarının ve mal ve hizmet ithalatının KDV'nin konusuna girdiği belirtilmektedir. Ve devam eden maddelerinde de bu sayılan eylemleri yapanların KDV mükellefi oldukları açıktır¹⁰⁵. Buna göre ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında olan mal teslimi, hizmet ifası ve ithalatı yapanların KDV'ye tabi olacaklardır. İktisadi kamu kuruluşlarının da ticari ve sınai faaliyet yaptıklarından bahisle bu kuruluşların da KDV'ye tabi olacakları sonucuna ulaşılır.

Ticari işletmeler tescile de tabidirler, buna göre kamuya ait olan iktisadi kamu kuruluşları da ticari işletme sayılmakta ve tescile tabi tutulmaktadır. Ticari işletme faaliyetinde bulunan gerçek ve tüzel kişilikler aynı zamanda tacir olarak kabul edilmektedir. Ancak kamu tüzel kişilikleri tarafından ticari işletme faaliyetinde bulunulması bu kurum ve kuruluşlara tacir sıfatı kazandırmaz. Sadece kamu kurumları tarafından kurulmuş olan ticari işletmelerin teşekkül ve müesseseleri tacir sıfatını haizdirler¹⁰⁶. Kamu tüzel kişiliklerine ait olan müesseseler ve teşekküller tacir olarak kabul edildikleri için yasal defterleri tutmak, defter kayıt ve belgeleri muhafaza etmek, gerektiğinde bunları ibraz etmek zorundadırlar.

¹⁰⁴ TTK, md. 15.

¹⁰⁵ KDVK, md. 1 ve 8.

¹⁰⁶ Selma Çetiner ve Armağan Ebru Bozkurt Yüksel. **Ticari İşletme ve Şirketler Hukuku**, 2. Baskı. Ankara: Detay Yayıncılık, 2014, s. 85.

Ülkemizde ve diğer birçok ülkede gelir üzerinden alınan vergiler gelir vergisi ile kurumlar vergisidir. Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisinin konusuna, kanunda mükellef olarak sayılan kurumların kazançları ise kurumlar vergisinin konusuna girmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu, tüzel kişiliği bulunan kurumların kazançlarını verginin konusuna aldığı gibi, bazı tüzel kişiliği bulunmayan kurum ve kuruluşların kazançlarını da verginin konusuna almıştır. Bu çerçevede tüzel kişiliği olsun ya da olmasın, kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan iktisadi işletmeler gibi iktisadi kamu kuruluşları da kurumlar vergisi mükellefleri arasındadır¹⁰⁷.

Kamuya bağlı olan iktisadi işletmelerin iktisadi kamu kuruluşları olduğu yukarıda açıklanmıştı. Kamu tüzel kişiliği, kamu idareleri ve kamu kuruluşları olmak üzere iki kısımda toplanır. Kamu idareleri, belli bir bölgede yaşayanların tamamı ile ilgili genel hizmetleri yapan, başta devlet olmak üzere il özel idaresi, belediye ve köylerden ibaret tüzel kişilerdir. Kamu kuruluşları ise belirli bir işi/hizmeti veya birden çok kamu hizmetini görmek üzere, genellikle özel bir kanunla kurulan devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağlı kuruluşlardır. Üniversiteler, Devlet Malzeme Ofisi, Maden Tetkik Arama Enstitüsü, Posta İşletmesi kamu kuruluşlarına örnektir. İktisadi kamu kuruluşları ise, bu idare ve kuruluşlardan herhangi birine ait olup sermaye şirketi veya kooperatif statüsü dışında örgütlenerek faaliyet gösteren ticari, sınai ve zirai her türlü işletmeleri ifade eder. Bu şartları haiz iktisadi kamu kuruluşları, kazanç amacı olup olmamasına, faaliyetinin kanunla kendisine verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına, tüzel kişiliğe sahip olup olmamasına, bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına, kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya iş yerlerinin olup olmadığına bakılmaksızın kurumlar vergisine ve diğer mükellefi oldukları ilgili vergilere tabi tutulurlar. Ayrıca söz konusu işletmenin satılan mal veya hizmetin bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr etmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına ayrılmış olması bu kuruluşların iktisadi işletme olma özelliğini değiştirmez.

İktisadi kamu kuruluşları, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda geçmekte olan bir kavram ve ifadedir. Bu kavram, kamu kurum, idare ve kuruluşlarına bağlı tüm

¹⁰⁷ 5520 sayılı KVK, md. 1-2.

iktisadi işletmeleri kapsar. Bu nedenle iktisadi kamu kuruluşları hem kamu iktisadi teşebbüslerini ve hem de iktisadi devlet teşekküllerini kapsadığı gibi kamuya ait birimlerin iktisadi tüm faaliyetlerini de kapsamaktadır. İktisadi kamu kuruluşları son yıllarda ilgili yasalarla yeniden düzenlenmiş ve sınıflandırılmıştır.

Piyasa ekonomisinin işleyişini aksatmamak, vergi, kayıt ve belge düzenini sağlamak bakımından iktisadi kamu kuruluşlarının da vergi yasaları karşısında mükellef olarak kabul edilmesi kaçınılmazdır. Vergi mükellefiyeti, vergi idaresi ve vergi denetimi dolayısıyla, diğer gerçek ve tüzel vergi mükellefleri gibi iktisadi kamu kuruluşları da defter ve belge düzenine uymak, hesaplarını tutmak, bilanço düzenlemek, fayda ve maliyet analizleri ile daha verimli çalışmak, şeffaflık ve hesap verilebilirlik nedeniyle, ekonomide kısmen kayıt dışılığın ve yolsuzlukların önüne geçmesi mümkün hale gelebilecektir¹⁰⁸.

İktisadi kamu kuruluşlarının kanunla kurulmamaları halinde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda sayılan şartlar olan, devamlı bir şekilde ticari, sınai ve zirai faaliyette bulunan iktisadi bir işletmenin bulunmasının, artık bu işletmenin yaptığı faaliyetlerin kanunla kendisine verilip verilmediğine bakılmaksızın vergilendirme kapsamında yer alması gerekmektedir.

İktisadi kamu kuruluşlarına iktisadi faaliyet kapsamına giren bazı yetki ve ödevler, bu kurum ve kuruluşlara özel kanunlarla verilebilmektedir. Bu görevlerin ifa edilmesi ile o anda ortaya çıkan ve yapılan faaliyetin iktisadi bir işletme oluşturması söz konusudur. Bu durumda olduğu kabul edilen iktisadi işletmen kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır. Fakat vergi mükellefiyeti kapsamında görülen bu faaliyetlerin, kanunla kendisine verilmiş görevler olduğu ve kanunun emri olduğu şekliyle ileri sürülen izahlar olsa da bu argümanlar vergi mükellefiyetine engel teşkil etmez. Kanun emrine dayanılarak yapılırsa da bu görevler kapsamındaki ticari, sınai veya zirai bir faaliyet yoluyla piyasa ekonomisine dahil olunmaktadır¹⁰⁹. Zorunluluk içermeyen bir arz ve talep ile piyasa ekonomisine katılım sağlayan bu tür faaliyetler mükellefiyet kapsamı dışında tutulduğunda haksız rekabet ve kayıt dışılık başta

¹⁰⁸ KVK Gerekçesi, md. 2.

¹⁰⁹ Günay, a.g.e., s. 113.

olmak üzere diğer birçok iktisadi sorun oluşturmaktadır. Bu sorunların ortaya çıkmaması için mükellefiyet kapsamı dışında tutulması düşünülemez.

Bir iktisadi kamu kuruluşunun sosyal, siyasi, ekonomik veya teknik gerekçeler ile vergilendirme kapsamı dışında tutulması isteniyorsa, bu arzunun yine vergi yasalarında yer alan muafiyet ve istisna hükümleri arasına sokulabilmesi de gayet mümkündür. Genellikle ülkemizde sosyal görevi bulunan birçok iktisadi kamu kuruluşunun kurumlar vergisinden muaf tutulduğu bilinmektedir. TOKİ ile Belediyelerin yolcu taşıma işletmelerinin kurumlar vergisinden muaf tutulmaları buna örnek verilebilir¹¹⁰.

Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü (TİGEM), Devlet Malzeme Ofisi (DMO) gibi benzer iktisadi kamu kuruluşları, salt iktisadi amaç dışında kurulmuş olsalar bile ticari, zirai ve sınai faaliyet yürüttükleri için kurumlar vergisine tabi mükellef olmaktadır. DMO, kamu kurumlarının ihtiyacı olan demirbaşları üretmek ya da piyasadan temin ederek o kamu kurumlarına sunmak hizmetini haiz olan bir kamu işletmesidir. Özel piyasaya satış yapmamasına rağmen, bir üretim ve alım satım faaliyeti yürüttüğü için bir iktisadi işletme olduğu ve vergilendirilme kapsamında olacağı açıktır. Yine aynı şekilde TİGEM için de benzer durum söylenebilir. Zira kamuya ait bir işletme olan TİGEM, büyük arazilerde bitkisel ve hayvansal zirai üretim yapmakta, zirai üretimi geliştirmeye yönelik görevler icra etmekte ve dolayısıyla zirai faaliyet yapmakta, elde ettiği ürünleri piyasa koşulları içerisinde arz ve talebe göre değerlendirmektedir¹¹¹.

TC Devlet Demiryolları (TCDD) gibi kâr elde etme amacı olmayan bir iktisadi kamu kuruluşu da vergi mükellefi olmaktadır. Yukarıda da belirtildiği üzere amacının kâr elde etmek ya da etmemek olması veya daima zarar elde etmesi o kuruluşun vergi mükellefiyetine engel teşkil etmeyecektir.

İktisadi kamu kuruluşları bir kurumlar vergisi mükellefi olarak VUK'ta belirtilmiş olan bütün vergisel yükümlülöklere tabi olmak durumundadır. İktisadi

¹¹⁰ KVK, 2006, md. 4.

¹¹¹ M. İrfan Akşehir, "Sosyal Tesisler, İktisadi İşletmeler ve Tabi Olduğu Esas ve Usuller." **Denetim Dergisi**, 11 (2016): 86-91, s. 89.

kamu kuruluşları ülkemizde var olan başta vergi usul hükümlerine, kurumlar ve gelir vergisine, emlak, motorlu taşıtlar, veraset ve intikal vergilerine, ayrıca KDV, ÖTV, BSMV ve gümrük vergilerine tabi olacaklardır. Ayrıca işlemler üzerinden alınan damga vergisi, belediye vergileri, harçlar, resimler, sosyal güvenlik yükümlülükleri ile mahalli idare vergileri hükümlerine de tabidirler.

VUK başta olmak üzere diğer vergi kanunlarında da mükellefiyetin başlamasıyla birlikte mükellef olanlara bir takım şekli ve maddi ödevler/yükümlülükler yüklenilmiştir. Faaliyetine başlamış olan bir iktisadi kamu kuruluşu, ilk olarak ticari faaliyete başladığını bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmek zorundadır. Bildireceği vergi dairesi yasal merkezinin ya da iş adresinin bulunduğu yerdeki vergi dairesidir. Bu bildirimin dışında, adresinde bir değişiklik olması halinde bu değişikliği, iş değişikliğini, işletme değişikliğini, işlerini bırakması halinde ise işi bırakma bildirimini, yeni şube açtıklarında bunları da tarih ve adresleriyle birlikte kanunda belirtilmiş olan süreler içinde bildirmek zorundadırlar. İş değişikliği olarak kanunda, yeni bir vergiye tabi olmayı, mükellefiyet şeklinde değişikliğin olmasını ve mükellefiyetten muaflığa geçmeyi gerektirecek bir değişikliğin olması ifade edilmektedir. Aynı işletmeye ait bulunan iş yerlerinin sayısında bir değişiklik olması ise işletme değişikliği olarak kabul edilmiştir¹¹². İktisadi kamu kuruluşları bu bildirimlerden işe başlama bildirimini, başlamasından itibaren on gün içerisinde diğer bildirimlerini ise değişikliklerin meydana gelmesinden itibaren bir ay içerisinde yapmalıdırlar¹¹³.

VUK tüm mükelleflere olduğu gibi iktisadi kamu kuruluşlarına da mükellefiyetten doğan ödevlerden yine bazıları olan, belge düzenine uymak, belge almak ve düzenlemek, bu belgeleri yasal defterlere zamanında kaydetmek, yasal defterlerini notere tasdik ettirmek, yasal defter ve belgeleri muhafaza ve gerektiğinde ilgili kişi ve makamlara ibraz etmek, kazancına ve diğer vergi yasalarına göre vermesi gereken beyannameleri onaylatarak vermek, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın

¹¹² VUK, md. 153-159.

¹¹³ Selim Kaneti, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş ve Mahmut Kaçıkçı, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2022, s. 264-267.

kanun yetkisine dayanarak getirdiği diğer görevleri yapmak ile görevlidir¹¹⁴. İktisadi kamu kuruluşlarının mükellefiyeti kanundan kaynaklandığı, yani kanunlar tarafından belirlendiği için özel mukaveleler ile başka kişilere devredilemez. Bazen mükellefiyet doğması kanunlarla yasaklanmış bir eyleme dayanması mümkündür. Diğer başka kanunlar tarafından yasaklanan eylemler, mükellefiyetin doğmasını engellemez. İktisadi kamu kuruluşları gerçek kişi olmadığı için reşit olmak ya da olmamak gibi bir durum söz konusu değildir. Öyle bile olsa mükellefiyet için reşit olmak ya da kanuni ehliyeteye sahip olmak şartı aranmaz. Bir iktisadi kamu kuruluşunun mükellefiyetinden bahsedebilmek için o iktisadi kuruluşun bir iktisadi faaliyette bulunmak üzere var olması yeterlidir.

2.3.2. İktisadi Kamu Kuruluşlarında Vergi Sorumluluğu

Vergi sorumluluğu uygulaması Türk vergi sisteminde yer alan ve genel bir nitelikte vergi güvenlik önlemidir. Vergi sorumluluğu uygulaması ile vergi idaresi birçok avantajlar elde edebilmektedir. İlk olarak vergi sorumluluğu ile vergi idaresi daha az sayıda mükellef ile muhatap olduğu için, maliyet, zaman, kırtasiye ve personel yönünden önemli avantajlar elde edilmiş olur. Vergi yasaları vergi borcunun vergi idaresine ödenmesi konusunda mükellef dışında bazı gerçek ve tüzel kişileri de muhatap kabul ederek bu kişilere sorumluluk yüklemektedir. 213 sayılı VUK'un 8. maddesinde vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından vergi dairesine karşı muhatap tutulan kişi olarak tanımlanmıştır¹¹⁵. Buna göre vergi mükellefi kendisine vergi borcu düşen kişi iken, vergi sorumlusu verginin ödenmesi ve diğer işlemlerin yapılması bakımından vergi dairesine karşı sorumlu ve muhatap olan kişidir. Vergi sorumlusu, kendisi de başka vergilerden dolayı ya da sorumlu olduğu bir vergiden dolayı vergi mükellefi olabilir. Ancak sorumluluk kapsamında olduğu durumdayken kendisi o verginin mükellefi değilken, mükellef olanların vergilerinin ödenmesi bakımından vergi dairesine karşı sorumludur. Vergi sorumlusu, vergi mükellefi ile yakın bir hukuki ya da ticari işlemi bulunan kişidir.

¹¹⁴ VUK, md. 171-257.

¹¹⁵ VUK, md. 8/2.

Vergi sorumluluk uygulaması, vergi yasaları ile getirilmiş bir vergi güvenlik önlemidir. Vergi sorumluluğunun yaygın olarak uygulandığı ücretlerde, asıl mükellef ücretli olarak çalışan iken, o çalışanın ücretinden vergiyi kesmek ve vergi idaresine yatırmak ile görevli kişi olan işveren ise vergi sorumlusu olmaktadır. Burada ücretlerden adeta otomatik bir şekilde vergi kesildiği için, ücretlilerin eline brüt ücreti geçmemekte ve vergi kayıp kaçakları önlenmiş olmaktadır. Ayrıca vergi idaresi yirmi milyona ulaşan çalışan ücretlilerle muhatap olmamakta, onların sadece işverenleri ile muhatap olduğundan zamandan, denetimden, kırtasiye işlemlerinden tasarruf elde etmektedir.

Vergi sorumluluğu müessesesi esasen VUK'da 8 ile 12. maddeleri arasında yer almaktadır. Ancak bunun dışında gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, veraset ve intikal vergisi ve damga vergilerinde de sorumluluk uygulaması yer almıştır. Vergi sorumluluğu ancak yine yasalar ile belirlenebilir, özel sözleşmeler ile kurulamaz ve mükellefiyette olduğu gibi özel sözleşmeler ile sorumluluk başka kişilere devredilemez¹¹⁶. Vergi sorumluluğu uygulamasının Türk vergi mevzuatında en çok yer aldığı durumlar kanuni temsilcilik, ücretler gibi vergi kesintisi yapılan durumlar, mirasçılık, serbest muhasebeci ve mali müşavirlik durumlarıdır. Elbette sorumluluk uygulamasının yer aldığı başka hal ve durumlarda vergi mevzuatında bulunmaktadır. Vergi sorumluluğunun varlığı için vergilendirme ilişkisinden kaynaklanan bir eylem ya da işlemin mevcut bulunması gerekir. Böylece vergi sorumluluğu, vergi mükellefiyetinde olduğu gibi, kural olarak sorumluluğun ve mükellefiyetin dayanağını oluşturan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğmaktadır. Ve yine vergiyi doğuran olaya bağlanan mükellefiyetlerin ödeme, zamanaşımı, terkin, takas gibi sebeplerle ortadan kalkmasıyla son bulmaktadır¹¹⁷.

Bilindiği üzere verginin gerçek mükellefi, kanunlar tarafından belirlenen kişi ve kurumlar olup, yine kanunun belirttiği bazı hallerde ise vergi sorumluları olmaktadır. Vergi sorumlularına yüklenen vergisel ödevlerin yerine getirilmesi kapsamında vergi kanunlarında kanuni temsilcilere de büyük sorumluluklar

¹¹⁶ VUK, md. 11.

¹¹⁷ Mustafa Akkaya, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu." *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 45.1 (1997): 185-208, s. 187.

yüklenmiştir. Temsilci, hak ve görevleri yerine getirmek bakımından birinin veya bir topluluğun adına yetki alarak hareket eden kişidir. Bu yetkiyi kanundan ya da sözleşmelerden almaktadır. Bu yönüyle temsilci, başkası hesabına hareket etmekte ve temsilcisi olduğu kişi ya da kurumun hak sahibi ve borçlu olma durumuna düşürebilmektedir. Dayanağını yürürlükteki kanunlardan alan temsilciliğe kanuni temsilcilik denilmektedir. Vergi kanunlarına göre kanuni temsilci, mükellef ve vergi sorumlularının vergisel ödevlerinin zamanında ve tam olarak yerine getirilmesi konusunda vergi kanunları ile belirlenmiş kişi olarak tanımlanmaktadır¹¹⁸. Görüldüğü üzere kanuni temsilci başkası adına vergisel ödevleri yerine getirme yetkisini vergi kanunlarından almaktadır.

VUK'un 10. maddesinde düzenlenmiş olan kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kapsamı, vergi alacakları ile vergiye bağlı alacaklar ve vergi cezaları ile sınırlıdır. Öte yandan, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde düzenlenen sorumluluk hükmü, aynı kanunun bir ve ikinci maddelerinde söylenen tüm alacakları kapsamaktadır¹¹⁹. Bu sorumluluğun kapsamına, gümrük vergi ve resimleri ile VUK'ta yer alan kamu alacakları da girmektedir. Buna göre kanuni temsilcilerin vergi borçları nedeniyle sorumluluğunu düzenleyen iki farklı kanun ve hüküm bulunmaktadır. Burada kanun koyucu irade, kanuni temsilcilerin VUK kapsamında olmayan diğer kamu alacaklarından da sorumlu tutulmasını sağlamak için böyle bir düzenleme içine girdiği söylenebilir. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda, vergi aslı ile buna bağlı alacaklar ve vergi cezaları için VUK 10. maddesinin, diğer amme alacakları için ise 6183 sayılı AATUHK mükerrer 35. maddesinin uygulanması gerekmektedir¹²⁰.

233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile iktisadi kamu kuruluşları için sorumluların yönetim kurulu ile genel müdür oldukları ilgili maddelerinde belirtilmektedir¹²¹. Ayrıca yine aynı hükümlerde,

¹¹⁸ Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 2. Baskı. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2011, s. 218.

¹¹⁹ VUK, md. 10.

¹²⁰ Ahmet Emrah Geçer, "Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk." **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 129 (2017): 107-132, 116.

¹²¹ 233 sayılı KHK, 1984, md. 9-13.

yönetim kurulunun bazı yetkilerini genel müdüre bırakabileceği ancak sorumluluğun yine yönetim kurullarına ait olduğu açıkça belirtilmektedir. Buna göre 233 sayılı KHK ile iktisadi kamu kuruluşlarının kamu hukuku ve dolayısıyla vergi hukuku karşısındaki temsilcilerinin yönetim kurulu oldukları açıktır. Kamu tüzel kişilerinin ve iktisadi işletmelerini vergi mükellefi veya sorumlusu olmaları durumunda, vergi ile ilgili görevler ile 6183 sayılı Kanun'da öngörülen yükümlülükler, kamu tüzel kişilerinin kuruluş hükümlerinde belirtilen kamu görevlileri tarafından yerine getirilir. Buna göre, atama veya seçim yoluyla görevlere getirilen kamu görevlileri, görev süreleri müddetince, ilgili kamu tüzel kişiliğinin kanuni temsilcisi sayılırlar¹²². İktisadi kamu kuruluşlarını temsile yetkili olan yönetim kurulları aynı zamanda vergi sorumlusu olmaktadır.

AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesi uygulaması açısından kanuni temsilcilerin tespitine ilişkin olarak Tahsilat Genel Tebliği Seri A Sıra No:18 tebliğinde açıklama yer almaktadır. İlgili yasa ve bu tebliğ hükümlerine göre, tüzel kişilerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen amme alacakları, kanuni temsilcilerin şahsi mal varlıklarından tahsil edileceği belirtilmiştir¹²³. AATUHK'nın mükerrer 35'inci madde hükmüne göre kanuni temsilcilerin sorumluluğunun işletilebilmesi için tek bir şart vardır o da kamu alacağının asıl borçlunun malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olması veya bunun anlaşılmasıdır¹²⁴.

İktisadi kamu kuruluşlarında sorumlu kimliğine sahip olan yönetim kurulunun değişmesi ya da tasfiye sürecine girmiş veya tasfiyesinin tamamlanmış olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye başlangıç tarihinden önceki dönemlere ait sorumluluklarını da ortadan kaldırmaz¹²⁵. Görüldüğü üzere tüzel kişilerin vergilendirilme ile ilgili görevleri bunların kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir. Kanuni temsilciler kanunun kendilerine yüklediği bu ödevlerini

¹²² Elif Kurdoğlu, **Yargı Kararları Işığında Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu**, YL Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, s. 32.

¹²³ AATUHK, Mükerrer md. 35.

¹²⁴ Ömer Akyürek, "Şirketlerin Vergi Borcunu Ödemesinde Perde Arkasındaki Temsilcilerin Sorumluluğu." **Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 1.1 (2015): 25-37, s. 28.

¹²⁵ Şebnem Pınar Gürgür ve Eren Yeşilyurt. "Vergi Hukukunda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-III." **Yaklaşım Dergisi**, 132 (2003): 129-138, s. 127.

yaparlarken gerekli dikkat ve özeni göstermek durumundadırlar. Çünkü gereken özen ve dikkati göstermedikleri zaman, asıl verginin yükümlüsü veya sorumluların mal varlıklarından alınamayan vergi tutarları ve buna bağlı diğer alacaklar kanuni temsilcilerin mal varlıklarından alınacaktır. Kanuni temsilciler, şahıslarına ait mal varlıklarından mükellef adına ödemek durumunda kaldıkları vergilerin aslı için yükümlü veya sorumluya müracaat etme hakkına sahiptir. Buna rücu hakkı denilmektedir.

Sorumluların rücu haklarına sahip oldukları da belirtilmelidir. Rücu hakkı, borç ilişkisi ya da yasal olarak bir ödemeyi mecburen yerine getirmiş olan kişinin bu ödemedi kaynaklı olarak bundan yararlanan taraflara yani asıl borçlu olduğu düşünülen kişiye karşı kazanacağı geri alma hakkını ifade eder. Kanuni temsilci sıfatıyla kamuya olan borçları ödeyen kişi, asıl kamu borçlusuna rücu etme hakkı bulunur. Ancak 213 sayılı VUK madde 10 hükmüne göre, bu kişiler sadece vergi ve vergiye bağlı alacaklar ile sınırlı olarak asıl kamu borçlusuna rücu edebilme hakkına sahiptir. Yani kanuni temsilciye ödediği vergi cezaları için rücu hakkı tanınmamıştır. 6183 sayılı AATUHK ise, kanuni temsilci ve kanuni temsilci gibi sorumlu olanların ödedikleri hem asıl kamu borçları hem de cezaları için asıl kamu borçlusuna rücu edebilme hakkına sahiptirler.

İktisadi kamu kuruluşlarının yönetim kurulları mecburen birden fazla kişiden oluşmaktadır. Genellikle ülkemizde yönetim kurulları tek sayı halinde üç, beş ya da yedi kişi şeklinde olur. Birden fazla kişinin aynı şekilde sorumluluklarının olması hali farklı bir konunun izahını gerekli kılmaktadır. Müteselsil sorumluk, kavramı borçlulardan her bir kişinin vergi ya da başka bir alacaklıya karşı borcun bütününden sorumlu olmaları halindeki sorumluluk olarak tanımlanmaktadır. VUK 11. maddesinde, vergi kesintisi yaptığı veya vergiyi tahsil ettiği halde bu tutarları alacaklı vergi dairesine yatırmayanların birden çok olması halinde müteselsil sorumluluğu düzenleyen hükümlere yer vermiştir¹²⁶. Bu hükme göre, emtia alım satımı ve hizmet ifası nedeniyle vergi stopajı yapmak ve vergi idaresine yatırma zorunluluğu bulunanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri durumunda, bu

¹²⁶ VUK, md. 11.

kişilerin tamamı müteselsilen sorumludurlar. Örneğin, bir iktisadi kamu kuruluşunun tasfiyesi veya özelleştirilmesi halinde kamu iktisadi kuruluşunun tasfiyesinden veya özelleştirilmesinden önceki dönemlere ilişkin çalışanlarından kesilen verginin vergi idaresine yatırılmadığının tespiti halinde önceki döneme ilişkin üç ya da beş kişi olan yönetim kurulu üyelerinin tamamı bu borçlardan ve fer'ilerinden müteselsilen sorumlu olacaklardır. Tüzel kişiliği ortadan kalkmış olsa bile, varlığını sürdürdüğü döneme ilişkin gözden kaçan bir vergi borcunun hazine hesaplarına intikal ettirilmemesi o verginin alınamayacağı anlamına gelmez. Eğer böyle bir durum olsa idi, bu yasal boşluğu kullanarak birçok tüzel kişilik hazine zararlarına neden olarak kapatılma sürecine veya el değiştirme sürecine hileli olarak tevessül edeceklerdi. İşte buna tedbir olarak tesis edilen müteselsil sorumluluk uygulaması, hazine alacağı veya vergi alacağı için bir güvenlik önlemi görevi icra etmektedir¹²⁷.

2.3.3. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Mükellef Olarak Ödevleri

Vergiye toplayan otorite olan devlet ile verginin borçlusu olan mükellef arasında vergi ilişkisini düzenleyen ve vergi mevzuatında belirlenmiş olan birtakım ödevler bulunmaktadır. Mükellefin ödevleri esas olarak Vergi Usul Kanunu'nda belirlenmekle birlikte diğer başka vergi kanunları tarafından da belirlenmiştir. Bu ödevler maddi ödev ve şekli ödev olmak üzere iki kısımdan oluşur. Mükellefin maddi ödevi en esaslı ve öncelikli görevidir. Bu görev, üzerine yasalar ile yüklenmiş olan maddi yani parasal yükümlülüğünü tam ve zamanında yerine getirmek olarak izah edilebilir. Şekli görevler ise ilk görev olan maddi görevin tam ve eksiksiz yerine getirilmesi ve denetlenebilir olması için gerekli olan şekle ilişkin ödevlerdir. Ayrıca bu ödevler mükellef ile vergi idaresi arasında vergisel işlemlerin denetlenebilir ve hesaplanabilir olması açısından gereklidir. Sadece vergi mükellefleri değil vergi sorumluları da benzer görevlerle donatılmışlardır. Vergi mevzuatına bakınca çoğunlukla mükellef kavramının yanında vergi sorumlusu kavramı da yer almaktadır. Buradan hareketle vergi mükellefinin ödevlerinin birçoğunun vergi sorumlusu için de geçerli olduğu söylenebilir. Vergi mükellefleri ve vergi sorumluları yasalarla belirlenmiş olan maddi ve şekli görevleri hem zamanında hem de tam olarak yerine

¹²⁷ Sakıp Şeker, "Dünden Bugüne Vergi Hukukumuzda Müteselsil Sorumluluk - I." **Vergi Sorunları Dergisi**, 154 (2001): 5-33, s. 27.

getirmeleri gerekmektedir. Bu ödevler eksiz veya zamanında yapılmadığı takdirde mükellef ve sorumlular hakkında yine yasalarla belirlenmiş olan yaptırımlar uygulanmaktadır.

Mükellefin ve dolayısıyla bundan sonra tek tek yazılmamış olsa bile vergi sorumlularının şekli ödevleri daha çok VUK'da olmak üzere, AATUHK'da da yer almaktadır. Anayasa'ya ve hukuk devleti ilkesine göre suçların kanunsuz olamayacağı açıktır. Yönetmelik ve tebliğlerle ya da kararlar ile yaptırım ve suç öngörülemez. 1982 Anayasa'sının 38. maddesinde, *“Kimse, kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz”, “Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur”* denilmek suretiyle suç ve cezaların ancak kanun ile belirlenmesi gerektiği kuralı bulunmaktadır¹²⁸. Vergi ile ilgili yaptırımlar da birer kanun olan VUK ve AATUHK'da sayılmaktadır. Mükellefin ödevleri, VUK'un 153. ile 258. Maddeleri arasında yer alır. İktisadi kamu kuruluşları da hem vergi mükellefi hem de vergi sorumlusu olmaları nedeni ile bu kanunun ilgili maddelerinde yer alan ödevleri yerine getirmek zorundadırlar.

2.3.3.1. Bildirim Ödevi

Mükellefin öncelikli görevi vadesi gelmiş olan vergiyi ilgili yere yatırmak onun maddi görevi olmakla birlikte bu ödevin doğru yapılabilir olması ve denetlenebilir olması açısından şekli görevler de bulunmaktadır. Şekli ödevlerin ilki bazı olay ve durumları vergi dairesine haber vermektir¹²⁹. Mükelleflerin bu ödevi yerine getirirken kanunda belirtilen süreler ve yine kanunda belirtilmiş olan şekiller ile yapması gerekmektedir¹³⁰.

Vergi kanunlarının etkin ve tam bir şekilde uygulanmasını sağlamak, mükelleflerin vergilendirme karşısındaki tutum ve davranışlarının izlenmesini, uyumlu mükellefler ile uyumlu olmayan mükelleflerin ayrıştırılması, çeşitli eylemleriyle vergi suçu işleyenlerin tespit edilmesini ve yasalardaki yaptırımların

¹²⁸ 1982 Anayasası, md. 38.

¹²⁹ VUK, md 153-161.

¹³⁰ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 8. Baskı. Bursa: Ekin Yayınları, 2017, s. 112.

uygulanabilmesini temine yönelik olarak bazı olay ve durumların vergi idaresine bildirilmesi gerekmektedir¹³¹.

Esasında yazılı olarak yapılması gereken bildirimlerin sözlü olarak yapılması da mümkündür. Bildirimler, bizzat mükellef tarafından ya da onun avukatı veya meslek mensubu olan muhasebecisi tarafından, elden veya posta yoluyla yapılabilir. İktisadi kamu kuruluşları bu bildirim ödevlerin idari işlerle görevli olan genel müdürleri aracılığı ile yaparlar. Günümüzde gerçek kişiler, İnteraktif Vergi Dairesi üzerinden yani internet üzerinden işe başlama, işi bırakma, işyeri adres değişikliği, şube açılış bildirimlerini elektronik olarak yapabilmektedirler¹³². Kurumlar vergisi mükelleflerinin işe, işe başlama bildirimlerinin, ticaret sicili memurlukları vasıtası ile ilgili vergi dairesine yazılı veya elektronik ortamda yapılması hükme bağlanmıştır. Tescile tabi kurumlar vergisi mükellefleri ayrıca vergi dairesine bildirimde bulunmalarına gerek görülmemiştir. Bildirim görevini yerine getirmeyen ticaret sicili memurları için işe başlamanın zamanında bildirilmemesi nedeniyle usulsüzlük cezası uygulanır¹³³. Mükellefler için işe başlamanın tarihinin ne olduğuna ilişkin de yine kanunda belirlenmiş hükümler bulunmaktadır. VUK 154. ve 155. maddelerinde bir işe ya da faaliyete başlanmış sayılabilmesi için herhangi bir işyerinin açılması, ticaret siciline kaydolunması, meslek birliklerine koydolunması, basit usuldekiler için fiilen o işle uğraşmaya başlamaları, tabela ya da levha asılması, herhangi bir platformda ilanlar verilmesi yeterli görülmüştür. İşyeri olarak kabul edilen yerler ise dükkan, mağaza, idarehane, yazıhane, imalathane, muayenehane, depo, şube, otel, kahvehane, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, dalyan, hayvancılık tesisleri, eğlence ve spor yerleri, taş ocakları, madenler, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai ve mesleki bir faaliyette kullanılan yerler kabul edilmiştir¹³⁴. İktisadi kamu kuruluşları için de bu hükümler geçerlidir. Zaten iktisadi kamu kuruluşları büyük çapta üretim faaliyeti yapan ve ayrıca çok şubeli olduğundan işyerleri imalathaneler, fabrikalar ya da atölyeleri olacaktır.

¹³¹ Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulanması**, 7. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2008, s. 107.

¹³² Günay, a.g.e., s. 154.

¹³³ VUK, md. 153.

¹³⁴ VUK, md. 154-156.

İşe başlama bildiriminde bulunması zorunlu olan mükelleflerin başka bir vergiye tabi olmayı gerektirecek durumda, tabi olduğu mükellefiyet şeklinde değişiklik durumunda veya mükellef iken muaf olan mükellef pozisyonuna geçmesini gerektirecek bir durumda bu değişiklikleri bir ay içerisinde vergi idaresine bildirmesi gerekir. Ayrıca aynı işletmeye ait olan işyerlerinin sayısında bir artış veya azalış olması halinde, yani yeni bir şube açılması veya kapatılması halinde bu değişikliği de aynı süre içerisinde bildirilmesi yasal görevdir¹³⁵.

Mükellefin işi bırakması halinde de bunu ilgili vergi idaresine bildirmesi gerekir. Yasada işi bırakma eylemi, vergilendirmeyi gerektiren işlemlerin tamamen durdurulması ve sona erdirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Vergilendirmeye tabi olan işlerin geçici bir süre ile herhangi bir nedenle durdurulması işi bırakma anlamına gelmez. Kurumlar vergisi mükellefleri için işi bırakma eylemi tasfiye ve iflas hallerine göre belirlenir. Tasfiye ve iflas durumlarında dahi mükellefiyet vergi ile ilgili işlemlerin tamamen bitirilmesine kadar devam eder.

Tasfiye ve iflas sürecinin başladığının da kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ilgili vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Tasfiye ve iflas sürecine başladığını bildirmeye yetkili olanlar, tasfiye ve iflas sürecinin tamamlanmasında bildirim görevini yapmaya yetkili ve ödevli olan kişilerdir. Tasfiye işlemi tamamlandıktan sonra işi bırakma bildirimini tasfiye memurları, iflasın tamamlanmasından sonra da işi bırakma bildirimini iflas dairesi yapar¹³⁶. Bu hükümlere göre kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi kamu kuruluşları da bu bildirme yükümlülüklerini yasada yer alan usullere göre ve belirlenmiş süreler içinde yapmak zorundadırlar. Burada bu bildirim görevlerinden bazılarının ticaret sicil memurluğu tarafından yapılmasının yeterli olduğu yukarıda belirtilmişti. Yukarıda bahsedilen bildirim görevlerine ilişkin süreler, ilgili kanunun ayrı bir maddesinde yer almaktadır. Bu bildirimlerin kağıt ortamında veya elektronik olarak yapılması da mümkündür. Bildirimlerin kanunda belirtilen süreler içinde yazılı olarak ya da interaktif vergi dairesi sistemi üzerinden veya elden ya da posta yoluyla yapılması gerekir. İktisadi kamu kuruluşların bu bildirimlerin birçoğunu ticaret sicil

¹³⁵ VUK, md. 158-159.

¹³⁶ VUK, md. 160-162.

memurluğu aracılığı yapıldığı belirtilmişti. Ancak ticaret sicil memurluğu tarafından yapılamayacak olan bildirimlerinin yazılı veya elektronik ortamda internet üzerinden de yapılabilmesi mümkündür¹³⁷.

Bildirimlerin süresinde veya hiç yapılmamış olması durumunda VUK'un 352. maddesi hükmü gereği olarak usulsüzlük cezası uygulanması gerekmektedir. İşe başlama bildirimini zamanında yapmamak birinci derece, diğer bildirimlerin zamanında yapılmaması ise ikinci derece usulsüzlük cezası gerektiren eylemlerdir. Buna göre iktisadi kamu kuruluşlarının bahsedilen bildirimleri zamanında yapmadığı vergi dairesi tarafından tespit edilenlere usulsüzlük cezası uygulanır¹³⁸. Ancak bu bildirimlerin zamanında yapılmamış olması nedeni ile vergi idaresinin vergi ziyanına sebebiyet verilmesi söz konusudur. Böyle bir tespit halinde, yüksek olan ceza uygulanmaktadır.

2.3.3.2. Yasal Defterlere İlişkin Ödevler

Bir vergi sisteminde vergi matrahının belirlenmesi defter tutulmasını ve belge düzenini gerektiriyorsa bu usule gerçek usul denilmektedir. Ancak defter tutulmasını gerektirmeden, götürü olarak veya maktu tarifeler ile vergi alınması durumları da mümkündür. Türk vergi sisteminde iki vergilendirme şekli de uygulanmaktadır. Örneğin gelir vergisi veya kurumlar vergisi için büyük ölçüde yasal defterlerin tutulması zorunluluğu varken, MTV, damga vergisi gibi vergilerde ise defter tutmaya veya kayıt yapmaya yükümlülüğü bulunmaz. Defter tutulmasını gerektirecek vergi mükellefiyetinin olması halinde tutulacak olan defterlerin ve bu defterlere kaydedileceklerin düzeni/sistemi önemli hale gelmektedir. Ayrıca yasal olarak tutulması zorunlu olan bu defterlerdeki kayıtlar yoluyla vergilendirme ile ilgili kazanç, sermaye, servet, hesap durumu, kârlılıkları, vergi ile ilgili işlemler, yükümlünün vergi yasaları karşısındaki durumunu hesap ve kayıtlar üzerinden kontrol etmek, denetlemek, incelemek ve net kazançları tespit etmek mümkün hale gelebilir. Vergi denetimlerinde mükellefin tuttuğu defter ve kayıtlardan hareketle diğer vergi mükellefleri için de bazı bilgilere ulaşmak mümkün olmaktadır. O

¹³⁷ VUK, md. 168-170.

¹³⁸ Günay, a.g.e., s. 157.

yüzden kayıtların düzgün ve kanunda belirtilen usullere göre yapılması sadece o mükellef açısından değil diğer mükelleflerin vergilendirme durumlarının tespiti açısından da önemlidir¹³⁹.

Vergi Usul Kanunu 172. maddesinde kimlerin defter tutması gerektiğini belirtmiştir. Buna göre ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek kazanç sahipleri ile çiftçilerin defter tutmaları hüküm altına alınmıştır. Ancak vergiden muaf olan esnaf, gerçek usule tabi olmayan çiftçiler, basit usule tabi olanlar ile kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu kuruluşları ve yine muaf olan dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutmak zorunda olmayacaklardır¹⁴⁰.

İktisadi kamu kuruluşları da eğer muafiyet hükümleri arasında yer almıyorlarsa bu kanunda belirtilmiş olan esaslara göre defter tutmak zorundadırlar. İktisadi kamu kuruluşları defter tutmak açısından tacirlerin tabi oldukları kurallara tabidirler. Tüccarların tutacakları defterler ilgili kanunda iki sınıfa ayrılmıştır. Birinci sınıf tacirler bilanço esasına göre, ikinci sınıf tacirler ise işletme hesabı esasına göre defter tutmak yükümlülüğündedirler. İktisadi kamu kuruluşları ise birinci sınıf tacir sayıldıkları için bu işletmelerin de bilanço esasına göre defter tutmaları gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'na göre bilanço esasına tabi olanların tutmak zorunda olduğu defterler; yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteridir. Ancak mükellefin yaptığı işin türüne göre tutulması zorunluluğu olan defterlerin sayısı artabilir. Örneğin imalat işiyle uğraşanların ilaveten imalat defteri, kombine imalat defteri, depo ve ambar işletenlerin ilaveten ambar defteri, yabancı nakliye işi yapan kurumların hasılat defteri, damga vergisi mükellefi olanların ilaveten damga vergisi defteri de tutmaları gerekmektedir¹⁴¹. Bu hükümlere göre sınai üretim yapan bir iktisadi kamu kuruluşunun bilanço esasına tabi olması nedeni ile yevmiye, kebir ve envanter defteri tutmalarının yanı sıra sınai üretim yapmaları nedeniyle imalat defteri, makbuz karşılığı damga vergisini ödemek durumunda oldukları ve bazı ödemelerinde istihkaktan kesinti yapmak durumunda oldukları için damga vergisi

¹³⁹ VUK, md. 171.

¹⁴⁰ VUK, md. 172-173.

¹⁴¹ Hasan Abdioğlu, Ertan Demirkapı ve Münise Erdöl. "Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'na Göre Defterlerin İncelenmesi." Yönetim ve Ekonomi 21.1 (2014): 91-105, s. 97.

defteri de tutmaları gerekmektedir. VUK hükümlerine göre vergilendirme esasına göre tutulması gereken defterlerden Kebir defteri hariç diğer defterlerin hesap dönemi başlamadan önceki ay içerisinde notere onaylatılması gerekmektedir. İktisadi kamu kuruluşları tutacakları yasal defterler olan yevmiye defterini ve envanter defterini notere onaylatmaları gerekmektedir. Onay süresi, eğer iktisadi kamu kuruluşu takvim yılını mali yıl olarak kullanıyorsa, mali yıl başlamadan önceki ay olan aralık ayı içerisinde bu defterlerini onaylatmaları gerekir. Ayrıca yaptıkları işin türüne göre iktisadi kamu kuruluşları ilave defter tutmak zorunlulukları da varsa bu defterlerinde notere aynı süre içerisinde onaylatmalıdırlar¹⁴². 2021 yılı 14 Ekim’inde VUK 226/A maddesi eklenerek elektronik olarak tutulan defterlerin tasdikine ilişkin yeni düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeye göre elektronik ortamda tutulan defterler için berat alınması, elektronik ortamda tutulan diğer defterlerin ise Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilen usul, esas ve süreler içinde onaylanmasının tasdik hükmünde olduğu belirtilmektedir. Berat ve onayın tespit edilen usul, esas ve süreler içinde alınmaması veya yapılmaması durumunda defterlerin tasdik ettirilmediğine hükmedilir¹⁴³. Yasal defterlerin tasdik ettirilmemesi veya geç tasdik ettirilmesi usulsüzlük yaptırımlarını içermektedir. Bu defterlerin onaylanmasında sadece bir aylık bir gecikme yapılması halinde iktisadi kamu kuruluşlarına ikinci derece usulsüzlük cezası, daha fazla gecikildiği takdirde ise birinci derece usulsüzlük cezası uygulanacaktır. Tasdik ettirilmemesi halinde vergi ziyaının bulunduğu da tespit edilirse bu durumda daha ağır olan yaptırımın uygulanacağı yukarıda belirtilmişti. İktisadi kamu kuruluşlarının tüzel kişiliğine düzenlenecek bu parasal yaptırımlar elbette ki iktisadi kamu kuruluşunun mal varlığından ödense de asıl kusuru bulunan gerçek kişiler için veya bu kuruluşların vergi sorumlusu olan yönetim kurulu üyeleri üzerine rücu edilmesi mümkündür.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutulacak defterlerin ve düzenlenecek kayıt ve belgelerin Türkçe olarak tutulması ve düzenlenmesi gerekir. Ancak Türkçe kayıtların bulunması şartıyla ve aynı kayıtlar olması halinde farklı dilde de tutulması mümkündür. Belge ve kayıtlarda Türk Lirası para cinsinden kayıtlar tutulur. Yine

¹⁴² VUK, md. 221-223.

¹⁴³ VUK, md. 226/A.

aynı şekilde TL olarak kayıtların var olması şartıyla başka para birimlerinde de kayıtları tutmak mümkündür. Kanun tutulması zorunlu olan defterlerin tutulmasında silinmeyecek şekilde yani mürekkepli kalemle veya makine ile kayıtların tutulması gerektiğini belirtmiştir. Kayıtlarda yapılabilecek hata ve yanlışlıklar ancak muhasebe kurallarına göre düzeltilmelidir. Diğer başka defterlere kayıtlar, rakam ve yazılar yanlış yazılması halinde düzeltmelerin yanlış kaydın üzerinin tek çizgi ile çizilerek üst veya yan kısmına doğrusunun yazılması şeklinde düzeltilebilir. Defter ve belgelerdeki bir kaydın silinmesi, kazınması, karalanması suretiyle okunamaz hale gelmesi yasak edilmiştir. Defter ve kayıtlarda boş satır ve boş sayfanın bırakılamayacağı, atlanamayacağı, sayfaların koparılamayacağı, yırtılamayacağı hükmüne yer verilmiştir. Kayıtların defterlere geçirilmesinde on günden fazla süre geçirilmemeli, her bir muhasebe kaydı mutlaka geçerli bir belgeye (fatura, fiş, dekont) dayandırılmalıdır. Günümüzde de artık defterlerin elektronik ortamda tutulması ve saklanması zorunluluğu da getirilmiştir¹⁴⁴. İktisadi kamu kuruluşları iş hacimleri itibarıyla birçok gerçek kişi mükelleflerden daha büyük mükellefler olduğu için e-defter, e-fatura, e-kayıt gibi işlemlere tabi olacaklardır. Elektronik kayıt ve defterlerin notere onayı mümkün olmadığından yukarıda belirtilen VUK hükümlerine göre bu defterler için berat alınması onay anlamına gelecek ve ilaveten bu kayıt, belge ve defterler için kağıt ortamında saklanma şartı aranmayacaktır. VUK'a 2021 yılında eklenen hüküm ile elektronik defter beratının, elektronik ortamda tutulan defterlere ilişkin olarak, GİB tarafından belirlenen standartlara uygun bilgileri içeren ve GİB tarafından onaylanmış elektronik dosya olduğu hüküm altına alınmıştır¹⁴⁵. Bu berat işletmelerin tutması gereken yasal defterleri için onay hükmündedir.

2.3.3.3. Kayıtların Belgelendirilmesi ile Muhafaza ve İbraz Ödevleri

İktisadi kamu kuruluşları ticari ve sınai faaliyette bulunmak üzere kurulmuş olan kamuya ait işletmeler olduğu için ticari hayatın gerektirdiği belgeleri düzenlemek ve belge düzenine/kayıt nizamına uymak zorundadırlar. Zira yasa

¹⁴⁴ VUK, md. 215-219.

¹⁴⁵ VUK, md. 242/2.

hükmüne göre, kayıtların tevsiki mecburidir¹⁴⁶. Mükellefler için tutulacak defterlere kaydı yapılması gereken her bir kaydın mutlaka bir belgeye dayandırılması gerekmektedir. Denetlenebilir ve izlenebilir olması bakımından bu kayıtların belgelendirilmesi önemlidir. Defterlere kayda konu olacak her bir belgenin düzenlenmesine ilişkin usul, esas ve süreleri yine kanun tarafından belirlenmiştir. VUK mükerrer madde 227 hükmü mükelleflerin vereceği beyannamelerinin serbest muhasebeci mali müşavirlere ve bazı vergisel boyutu olan işlemler için yeminli mali müşavirlere tasdik raporunun sunulmasını zorunlu hale getirmiştir¹⁴⁷. Ancak bu zorunluluğun aynı maddenin son hükmüne göre iktisadi kamu kuruluşları için uygulanmayacağı belirtilmiştir. Tevsik, vesikalandırma, belgelendirme anlamına gelmektedir. VUK hükmüne göre muhasebe kayıtlarının mutlaka tevsik edilmesi zorunluluğu vardır. Ancak belgelendirilmesi zorunlu olmayan ve kanunda yazılan birkaç durum bulunmaktadır. Örf ve adete göre bir belgeye dayandırılması alışkanlık olmayan giderler, belgelerin temin edilemeyeceği zorunlu hallerde ve gerçek duruma ve mahiyete uygun olması halinde belgelendirilmesinin zorunlu olmadığı kanunda yer almaktadır¹⁴⁸. Bu durumlar dışında, hesaplara ve defterlere geçirilmesi gereken işlemlerin tümünde bir belge olması gerektiği sonucuna varılacaktır. Bu belgelerin neler olacağı yine kanunun 229 ile 242. maddeleri arasında yer vermiştir. Bu belgeler arasında en önemlisi faturadır. Faturanın yanı sıra perakende satış vesikası, gider pusulası, müstahsil makbuzu, ücret bordrosu, serbest meslek makbuzu, yolcu listesi, günlük müşteri listesi, taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi gibi belgeler de kullanılması zorunlu olan belgelerdendir¹⁴⁹. Bu belgelere ilaveten ticari hayatın akışını kavramak ve belgelendirmek açısından bakanlığa başka belgelerin düzenlenmesini de zorunlu hale getirebilme yetkisi vermiştir. Adisyon uygulaması ve mükellef ve taraflara bazı ödemelerin bankacılık aracılığı ile yapılması zorunluluğunun getirilmesi buna örnektir. Belge düzenleme zorunluluğu vergiden muaf olmayan iktisadi kamu kuruluşları için de geçerlidir. İktisadi kamu kuruluşları faaliyet alanlarına ilişkin

¹⁴⁶ VUK, md. 227/1.

¹⁴⁷ VUK, Mükerrer md. 227.

¹⁴⁸ VUK, md. 228.

¹⁴⁹ VUK, md. 229-242.

olarak hangi belgenin düzenlemesi gerekiyorsa o belgeleri düzenlemek, bulundurmamak, saklamak, almak, gerektiğinde yetkililere ibraz etmek zorundadırlar.

VUK madde 253’de, VUK’a göre defter tutmak zorunda olanların, tuttukları defterlerle bunlara ilişkin belgeleri, ilgili olduğu yılı takip eden takvim yılının başında başlayarak beş yıl süre ile muhafazaya mecbur oldukları, ayrıca yine aynı kanun madde 256’da ayrıca bu defter ve belgelerin yetkili taraflara ibraz etmeleri mükellefiyetini getirmiştir¹⁵⁰. Kanun burada “her türlü” kelimesini kullanarak istenen tüm bilgi ve belgeleri içeren ortamları da muhafaza ve ibrazını zorunlu tutmaktadır. Mükellef ve sorumlular muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro film, mikro fiş, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar¹⁵¹.

Muhafaza ve ibraz yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükelleflere vergi idaresi tarafından yapılan denetimler sonucu re’sen tarhiyat yapılır¹⁵² ve özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Ayrıca, bu defter ve belgelerin muhafaza edilmemesi veya ibraz edilmemesi, şartları gerçekleştiğinde “gizlemek” fiili nedeniyle vergi kaçakçılığı suçu işlenmiş sayılır. Gizleme eyleminin kesin olması durumunda da hem on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası uygulanabilmekte hem de vergi zıyaının oluşması durumunda zıya uğratılan verginin üç katı vergi zıyaı cezası uygulanması gerekmektedir¹⁵³. Gizleme eylemi kanunda, varlığı noter evrakları ile ya da diğer şekillerle sabit olduğu halde, vergi denetimleri esnasında vergi incelemesine yetkili kişilere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi olarak belirtilmektedir¹⁵⁴.

¹⁵⁰ VUK, md. 253.

¹⁵¹ VUK, md. 256-257.

¹⁵² VUK, md.30/3.

¹⁵³ Yıldırım Taylar, “Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazı.” **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 20.2 (2018): 375-408, s. 378.

¹⁵⁴ Doğan Şenyüz, “Susma Hakkı Karşısında Vergi Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu.” **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 15.1 (2013): 29-40, s. 29.

İktisadi kamu kuruluşları da bir vergi mükellefi ve sorumlusu olarak ilgili kanunların kendilerine yüklediği yükümlülükleri yerine getirmek ile görevlidirler. Tutulması gereken tüm kayıt ve defterleri tutmaları gerektiği gibi, defter kayıtlarına yasal dayanak oluşturan belgeleri de düzenlemek zorundadırlar. İktisadi kamu kuruluşları yaptıkları alım ve satımlar için fatura almak ve vermek, perakende ticaret ile uğraşmaları halinde perakende satış vesikası düzenlemek, mal hareketlerini kayıt için sevk irsaliyesi kullanmak, çalıştırılan personel için ücret bordrosu hazırlamak, vergiden muaf esnaftan alım yapmaları halinde gider pusulası düzenlemek, deftere tabi olmayan çiftçilerden alım yapmaları halinde müstahsil makbuzu düzenlemek, yolcu taşımacılığı yapmaları halinde yolcu listesi hazırlamak, konaklama hizmeti sunmaları halinde günlük müşteri listesi düzenlemek, kafe/restoran işletmeciliği yapmaları halinde ilaveten adisyon düzenlemek, banka ile olan işlerinde çek, senet, dekont, cari hesap özeti bulundurmak ve almak ile görevlidirler. Tutulması zorunlu olan defterler ile yukarıda sayılan belgeleri kağıt ortamında ve elektronik ortamda muhafaza etmek ve vergi idaresinin isteği üzerine de ibraz etmekle yükümlüdürler. Bunları yapmayan iktisadi kamu kuruluşları için uygulanacak yaptırımlar diğer mükelleflere uygulanacak yaptırımlarla aynıdır. Ancak hapis cezası gerektiren eylemlerin olması halinde ceza yargılaması iktisadi kamu kuruluşlarının vergi sorumlusu sıfatıyla yönetim kurulu üyeleri üzerinde yapılacaktır. İktisadi kamu kuruluşları e-defter ve e-fatura kullanma mecburiyetini taşımaları nedeniyle bu elektronik defter ve belgelerini de düzenlemek, muhafaza etmek ve istendiğinde ibraz etmekle de yükümlüdürler. Defter ve belgeleri ibraz etmemekten kaynaklı gizlemek eyleminin asıl faili vergi mükellefi, vergi sorumlusu, kanuni temsilcisi konumundaki kişilerdir. İktisadi kamu kuruluşları için gizlemek eyleminin faili de bu durumda yönetim kurulu üyeleridir¹⁵⁵. Gizlemek fiilinin işlenmesinde yardımcı olan üçüncü kişilerin de VUK iştirak hükümlerinin uygulanacağı gerekir. İştirak eylemi defter ve belgeleri tutmakla kurum içinde görevlendirilmiş bir kişi ya da memur da olabilir. Kısaca e-maliye olarak ifade edilen e-defter, e-fatura, e-belge gibi uygulamaların iktisadi kamu kuruluşları tarafından da kullanılması kamu açısından

¹⁵⁵ Ceyda Ümit, “Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçunda Cezai Sorumluluk.” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 70.4 (2021): 1261-1296, s. 1267.

da birçok maliyet unsurunun ortadan kalkmasına, kayıt dışı ekonominin azaltılmasına katkı sağlayacağı söz konusudur¹⁵⁶.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesi, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na detaylı ve uzun bir şekilde mükellefin defterleri, belgeleri, uyacağı usul ve esasları, düzenleyecekleri belgelerin içerik, mahiyet ve türleri olarak neredeyse her türlü değişiklik yapılması, ilave yükümlülükler getirmesi konularında yetki vermektedir¹⁵⁷. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na günümüzde bu yetkiye dayalı olarak mükellef, sorumlu ve diğer vergilendirme tarafları için birçok yükümlülükler getirmiştir. Bakanlık yetkisi ile getirilen bu yükümlülükler iktisadi kamu kuruluşları içinde bağlayıcı nitelik arz etmektedir.

2.3.3.4. Diğer Görev ve Ödevler

Mükellefin yasalarla belirlenmiş olan birçok şekli görevinin olduğu belirtilmişti. Bu görevlerden bir diğeri de vergi incelemesinde yetkililere yardımcı olmak görevidir. Vergi denetimi ve vergi incelemeleri esnasında mükellefler, incelemeye yetkili olan görevliye işletmenin durumuna göre çalışma ortamı göstermek ve resmi çalışma saatlerinde işletmesinde çalışmasını sağlamak, hem işyeri sahibinin hem de işletmede çalışanların vergi incelemesi ile ilgili her türlü izahatı yapmaları, vergi incelemesine yetkili olan memurun, gerektiğinde işyerinin her tarafını gezip görmesini sağlamak, bina ve arazinin rayiç bedel tespitinde değer değeri belirlenecek bina ve araziye görevlendirilen memurlara gösterip gezdirmek, bunların genel durumu, kullanım şekli ve kirada ise kira bedeline ilişkin bilgileri vermek, işletmede envanter yapılmasının gerekli olması halinde araç, gereç ve personeli ile birlikte bu işlemin gerçekleşmesinde gereken yardım ve kolaylıkları göstermekle görevlidir¹⁵⁸. Bu görevini yerine getirmeyen, aksatan, yardımcı olmayan mükellef ve sorumlular için özel usulsüzlük cezası kanunda öngörülmüştür. İktisadi kamu kuruluşları için bu görev yetkili personel başta olmak üzere, yönetim kurulu üyeleri, genel müdür ve tüm çalışanlar için geçerlidir.

¹⁵⁶ Oğuzhan Çarıkçı, "Kayıtlar ile Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulmasının (Defter-Beyan Sistemi) Mali Müşavirler tarafından Değerlendirilmesi." **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 18.55 (2018): 119-140, s. 137.

¹⁵⁷ VUK, Mükerrer md. 257.

¹⁵⁸ VUK, md. 257.

Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesi mükelleflere vergi levhası ile ilgili görevler yüklemektedir. Bu madde hükmüne göre, gelir vergisi mükellefleri ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının sonuna kadar vergiye esas olan kazançları ile buna isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almaları gerekmektedir¹⁵⁹. Bu levhayı mükellefler internetten alabilmektedirler. Diğer düzenlemeleri yapmaya bu konuda da bakanlık yetkili kılınmıştır. Bazı işletmeler için bakanlık vergi levhasının asılmasını öngörürken, diğer mükellefler için alınmasının ve bulundurulmasının yeterli olduğunu öngörmüştür. Bu hükme uymayanlar için özel usulsüzlük cezası uygulanacağı kanunda yer almaktadır. İktisadi kamu kuruluşları için vergi levhası zorunluluğu bulunmamaktadır. Zira VUK'ta gelir vergisi mükellefleri ile sermaye şirketleri ibaresi geçtiğinden, iktisadi kamu kuruluşlarının vergi levhası alma yükümlüğünde olmadıkları sonucu çıkmaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'na mükellef ve sorumlular için ilave görevler getirme yetkisinin VUK'ta yer aldığı belirtilmişti. Bakanlık bu yetkisini genellikle çıkarttığı genel tebliğler ile kullanmaktadır. Bu yetki çerçevesinde de bakanlık mükellef ve sorumlular için bazı görevler getirmiştir. Bu görevlerden birisi, birinci ve ikinci sınıf tacirler, basit usule tabi olanlar, serbest meslek erbabı, defter tutmak zorunda olan çiftçiler ve vergiden muaf esnafın kendi aralarındaki ticari işlemler ile son tüketicilerden mal ve hizmet karşılığı olarak yapacakları 7000 TL'yi (2022 yılından itibaren ise 5.000 TL) geçen tahsilat ve ödemelerini belgelendirmek zorunluluğudur. Bu tahsilat ve ödemelerin banka ve benzeri mali kurumlar veya posta idaresi tarafından düzenlenen belgelerle ispat edilebilmesi gerekmektedir. Bu yükümlülüğe uymayanlar için kanunda özel usulsüzlük cezası uygulanması gerekmektedir. Genel ve Katma Bütçeli İdareler, İl Özel İdareleri, Belediyeler ile bunların kurduğu birlikler, Yasayla kurulan diğer kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki mesleki kuruluşlara ait olan veya kamu kurumları tarafından kurulan ve işletilen işletmeler ile döner sermayeli işletmeler veya bunlara ait veya tabi diğer işletmeler tarafından yapılan işlemlere ilişkin ödeme ya da tahsilatlar, belirtilen limiti aşmış olsa bile bunlara ilişkin ödeme ve tahsilatların, banka, özel

¹⁵⁹ VUK, md. 5.

finans kurumları veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü aracı kılınarak yapılması zorunluluğu yoktur¹⁶⁰. İktisadi kamu kuruluşlarının da bu yükümlüğün dışında tutulduğu anlaşılmaktadır. İktisadi kamu kuruluşları için böyle bir zorunluluğun bulunmaması zaten tüm gelir ve giderlerinin zaten kayıt altında olması gerektiği ile yine tüm gelir ve giderlerinin bütçe ya da bütçe ile ilişkilendirilmek üzere bakanlık veya hazine hesapları ile yapılması gerekliliğinden kaynaklandığı söylenebilir.

Bakanlık tarafından getirilen bir görev de bilgi verme yükümlülüğüdür. Kamu kurum ve kuruluşları, mükellefler veya mükelleflerle işlemlerde bulunan gerçek ve tüzel kişilikler, Hazine ve Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesine yetkili olanların istedikleri bilgileri vermek durumundadırlar. Bu zorunluluk iktisadi kamu kuruluşlarını da kapsamaktadır. Hatta bazı kamu idare ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilikler vergilendirmeye ilişkin konularla ilgili olarak bakanlık ya da vergi idaresi tarafından kendilerinden istenen bilgileri belirlenmiş aralıklarla ve sürekli olarak yazı ile vermeleri gerekmektedir¹⁶¹. Bu kurum, kuruluş, işletmeler ile mükellefleri belirlemeye bakanlık yetkilidir. Bu görev yerine getirilmediği veya zamanında yerine getirilmediği durumda kanun özel usulsüzlük cezası uygulanması gerektiğini öngörmüştür.

Bakanlık tarafından getirilen bir başka görev de bilanço esasına tabi olarak defter tutmakla yükümlü olan mükelleflerin KDV hariç belirli bir sınırı aşan mal ve hizmet alışlarını Form Ba, yine KDV hariç belirli bir sınırı aşan mal ve hizmet satışlarını Form Bs ile aylık dönemler itibarıyla elektronik ortamda bildirmeleri gerektiğidir. Bu belirli tutar KDV hariç 5.000 TL olarak uygulanmaktadır. Bu hükümlere göre basit usule tabi olanlar, işletme esasına tabi olanlar ve vergiden muaf olanların bu bildirim görevi bulunmamaktadır. Ayrıca kurumlar vergisinden muaf olan kurumların da muafiyetten faydalandıkları her hesap dönemi için Ba ve Bs bildirim formu verme yükümlülüğü olmayacaktır. Birden çok şubesi bulunan mükelleflerin bu formları merkez tarafından birleştirilerek tek bir form Ba ve Bs şeklinde vermesi gerekmektedir. Ayrıca VUK kapsamında elektronik belge, e-fatura

¹⁶⁰ VUK 459 Nolu Tebliğ.

¹⁶¹ VUK, md. 148-149.

gibi düzenlenen belgeler Temmuz 2021 tarihinden itibaren Form Ba ve Form Bs'ye ilave edilmeyecektir¹⁶². Çünkü elektronik olarak hazırlanan bu belgeler zaten vergi idaresinin takip ve bilgisi dahilinde bulunmaktadır. Bu tutarı Cumhurbaşkanı değiştirmeye yetkilidir. Bu uygulama belge düzenini sağlama, denetimlerde karşıt incelemeleri kolaylaştırma gibi avantajlara sahip olan bir vergi güvenlik uygulamasıdır. Bu bildirim formlarını süresi içinde veya usulüne uygun olarak vermeyen, eksik, noksan veya yanıltıcı şekilde veren mükellefler hakkında VUK mükerrer 355'inci maddesine göre cezai işlem yapılması öngörülmektedir. Bu madde hükümleri özel usulsüzlük cezasını içeren madde olup, bilgi vermekten çekinenlere uygulanacak özel usulsüzlük cezasının yaptırımını mükellefiyet türüne göre değişiklik göstermektedir. İktisadi kamu kuruluşları kurumlar vergisinden muaf olmadıkları takdirde bu bildirim görevini yerine getirmek zorundadırlar¹⁶³. Ancak e-fatura uygulamasına geçmiş olan iktisadi kamu kuruluşları alım ya da satım tutarları KDV hariç 5000 TL'nin üzerinde olan işlemlerini ayrıca bildirmelerine gerek bulunmamaktadır.

Yine ayrıca mükellefler, sorumlular ve iktisadi kamu kuruluşları için e-beyanname, e-defter, e-fatura, e-arşiv fatura, e-belge gibi konularda da yükümlülükler kanun ve tebliğlerde yer almaktadır. Bakanlığın yetkisi çerçevesinde olmak üzere yine mükelleflere adisyon, muhabere evrakı, ambar tesellüm fişi, döviz alım satım belgesi, sigorta poliçesi, dekont, işlem sonuç formu, uygunluk belgesi, ödünç sözleşmesi gibi belgeler de yer almaktadır¹⁶⁴. Bu hükümlere de iktisadi kamu kuruluşlarının uyma zorunluluğu bulunmaktadır.

2.4. Özel Alacak ve Kamu Alacağı Açısından İktisadi Kamu Kuruluşlarının Alacakları

Ticari faaliyette bulunan işletmeler için işler olağan şekilde devam ederken, yana alacaklar tahsil ediliyor ve borçlar ödeniyorken herhangi bir sıkıntı olmayacaktır. Ancak borçlar ödenemiyor ve alacaklar tahsil edilemiyorsa bu durumda bu alacağın türü önem kazanmaktadır. Bazı alacaklar kamu alacağı

¹⁶² VUK 396 Nolu Tebliğ.

¹⁶³ VUK, Mükerrer md. 355.

¹⁶⁴ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 18. Baskı. Ankara: Siyasal Kitabevi, 2008, s. 76.

sınıfında iken bazıları ise özel alacak sınıfındadır. Kamu alacaklarının düzenlendiği yasa 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun iken, özel alacakların düzenlendiği kanunlar ise 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunudur. Aynı kanunların olması ve bu ayırımın yapılmasının temel nedeni, alacağının türüne göre alacağı tahsil etme şekil, yöntem ve kuralları değişiklik göstermektedir.

Özel alacaklarda kişinin miktar yönünden kesinleşmiş olan alacakları için koruma önlemleri mümkün iken, kamu alacaklarında henüz kesinleşmemiş alacaklar için bile güvenlik tedbirleri alınabilmektedir. Yine özel alacaklar için ihtiyati tedbir ve ihtiyati haciz işlemleri düzenlenmiş iken, kamu alacaklarının güvence altına alınmasında teminat istenmesi, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz, tasarrufların iptali, iptal davaları ve rüçhan hakkı gibi koruma yolları bulunmaktadır¹⁶⁵. Görüldüğü üzere kamu alacakları için güvence yolları özel alacaklara göre çok daha güçlü ve fazladır.

Özel alacaklarda alacaklı olan taraf, borçlunun borcunu ödememesi halinde devletin icra kurumları aracılığı ile alacağını tahsil edebilir. Özel alacağın zorla tahsilatı, alacağın ancak talep edilmesi durumunda ve iflas dairesi yoluyla yapılabilirken, kamu alacaklarının tahsilatı, tahsilat dairesi kamu gücüne dayanarak re'sen icra yetkisini kullanmak suretiyle tahsilat işlemlerini yapabilmektedir. Yani kamu otoritesi, alacağın türü kamu alacağı ise, kendisi hem alacaklı hem takipçisi olmaktadır¹⁶⁶.

Kamu alacakları, devletin ve yetkili kamu idarelerinin kamu gücünden doğan alacakları ile kamu hizmetleri ile hukuki bağlantısı bulunan alacaklar ve idari sözleşmelerden doğan alacaklardır¹⁶⁷. Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinin mali dayanağı olduğu için kamu alacakları imtiyazlı alacaklardır. Kamu alacakları devletin görevleri veya borç ilişkisi nedeniyle elde ettiği, kamu otoritesinin imtiyazları ile desteklenerek takip ve tahsil edebileceği alacaklardır. 6183 sayılı AATUHK'da tanımlanan şekliyle ise kamu alacağı, devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, cezaları, bunların tespit ve takiplerine ait

¹⁶⁵ Gerçek, a.g.e., s. 20-21.

¹⁶⁶ Tamer Budak ve Serkan Benk. "Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme." **Business and Economics Research Journal**, 2.2 (2011): 61-76, s. 62.

¹⁶⁷ Ahmet Kumrulu, "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım." **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof.Dr. Akif Erginay'a 65. Yaş Armağanı Özel Sayı (1981): 647-668, s. 654.

masrafları, vergi cezaları, para cezaları gibi asli ve gecikme zam, faiz gibi fer'i kamu alacakları ile sayılan kamu idarelerinin sözleşmeden, haksız fiil ve haksız iktisaplardan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetleri uygulamasından doğan alacakları ve bunların takip masraflarını ifade etmektedir¹⁶⁸. Geniş anlamda devlet veya kamu kurum ve idareleri kavramı ise “kamu alacağı” kavramının tespiti için tam olarak netliğe kavuşturulması gereken bir kavramdır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre kamu kurum ve idareleri üç başlık altında, merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumu bütçesi ve mahalli idare bütçesi olarak sayılmaktadır. Bir alacağın kamu alacağı olarak sayılabilmesi için 5018 sayılı Kanun'a tabi olan kurumların alacağı olması tek başına yeterli olarak görülmemiş, ayrıca kamu alacağının ne tür bir alacak olduğu da önemli sayılmıştır. Şu durumda bir alacağın kamu alacağı olarak kabul edilebilmesi için 5018 sayılı Kanun'da sayılan kurumların alacağının olmasının yanı sıra, bu alacağın vergi, resim, harç, gümrük vergi ve fonları, vergi ve idari adli cezalar, ecrimisiller, parafiskal yükümlülükler, fonlar ve idari sözleşmelerden doğan alacaklardır. Bu sayılan kamu alacakları 6183 sayılı Kanun'da sayılan alacaklar olup, ayrıca başka özel kanunların da 6183 sayılı Kanun'a dahil ederek tahsilatının yürütülmesi gereken alacaklar bulunmaktadır. Şu halde kamu alacakları kapsamında sadece AATUHK'da belirtilenler değil, bu kanunda belirtilenlere ilaveten bazı yarı kamu yarı özel kuruluşların kendilerine özel yasalarında da bu kanuna göre tahsil edilebileceği belirtilen kamu alacakları da bulunmaktadır¹⁶⁹. Kamu alacağı ve özel alacak ayrımında en önemli husus kamu alacaklarının belirlenmesidir. Kamu alacaklarının belirlenmesinden sonra geriye kalan tüm alacakların özel alacak niteliğinde olduğu kabul edilmesi gerekir.

Gerçek'in yaptığı tasnife göre kamu alacaklarını şu başlıklar halinde sınıflandırarak saymak mümkündür¹⁷⁰:

- a) Asli Kamu Alacakları: Vergi, resim, harç, mahkeme (dava) giderleri, vergi cezaları, idari ve adli para cezaları.

¹⁶⁸ AATUHK, md. 1.

¹⁶⁹ Selahattin Özmen, **Amme Alacaklarının Tahsil - Ödeme Kılavuzu**. Ankara: Beta Basım Yayın Dağıtım, 1996, s. 9.

¹⁷⁰ Gerçek, a.g.e., s. 5.

- b) Fer'i Kamu Alacakları: Gecikme zammı, Gecikme faizi, Tecil faizi, Haksız çıkma zammı, Pişmanlık zammı.
- c) Kamu Hizmetleri Uygulamasından Doğan Kamu Alacakları: Katılma payları, su bedelleri, imha giderleri, madenlerde devlet hakkı.
- d) Kamu Alacaklarının Takip Giderlerinden Doğan Alacaklar: İlan, haciz, taşıma, muhafaza ve satış masrafları.
- e) Özel Kanunlarda 6183 Sayılı Kanun'a Göre Tahsili Öngörülen Alacaklar: Oda aidatları, SGK primleri, ecrimisiller, trafik cezaları.

Budak ve Benk'in yaptığı çalışmaya göre kamu alacaklarını şu başlıklar halinde sınıflandırarak netleştirmek de mümkündür¹⁷¹:

- a) Asli ve Fer'i Kamu Alacakları: Asli kamu alacakları; vergi, resim, harç, ceza soruşturma ve takiplerine ait muhakeme giderleri, vergi cezaları ve para cezaları. Fer'i kamu alacakları ise; gecikme zammı, haksız çıkma zammı, tecil faizi, gecikme faizi ve pişmanlık zammı.
- b) Kamu Hizmeti Uygulamasından Doğan Alacaklar: Yol, su, kanalizasyon hizmetleri için katılma payları, kambiyo satış primleri ve buna ilişkin gecikme zammı.
- c) Takip Giderlerinden Oluşan Kamu Alacakları: Zor kullanma, haciz, ilan, taşıma, satış ve muhafaza masrafları.
- d) Kovuşturma ve Yargılama Giderleri: Yargı harçları, yazışma posta giderleri, bilirkişi gideri, avukatlık ve keşif giderleri, dava oturum gideri, keşif ve haciz giderleri, şahitlerin seyahat ve ikamet giderleri, ilam harçları, evrak asıl ve suret tasdik ve pul harçları, mahkemede hazır bulunanların seyahat ve ikamet masrafları, vekalet ücretleri.
- e) Tahsili Emval Kanununa Göre Tahsil Edilmesi Gereken Kamu Alacağı Gibi Sayılanlar: Köy Kanunu'na göre fena ve yolsuz harcanan köy paraları alacakları, Sular Hakkında Kanun'a göre masrafa iştirak payı, Umumi Hıfzıssıhha Kanunu'na göre hastalıkların yayılımını önlemek için belediyelerin yaptığı masraflara ilişkin alacaklar, Tapu Kanunu'na göre paha

¹⁷¹ Budak ve Benk, a.g.e., s. 65-70.

alacakları, Pamuk Islahı Kanunu'na göre alacaklar, Milli Korunma Kanunu'na göre devletin alacakları, Çiftçi Mallarının Korunması Hakkında Kanun'a göre koruma bedelleri, Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Hakkında Kanun'a göre asker ailelerine verilen yardımların dağıtımından imtina edeceklerden alınan nakdi yardımlar, Şehir ve Kasabalarda Mahalle Muhtar ve İhtiyar Heyetleri Teşkiline Dair Kanun'a göre alacaklar.

f) Özel Kanunlarında 6183 sayılı Kanun'a göre Tahsil Edilecek Kamu Alacağı Gibi Alacaklar: Çeltik Ekim Kanunu'na göre verilen idari para cezaları, Kabahatler Kanunu'na göre verilen idari para cezaları, Türk Hava Kuvvetlerini Güçlendirme ve Milli Hava Sanayimizin Kurulması Amacıyla Katılma Payı İhdası ve Milli Piyango Hasılatının Bu Gayeye Sarfı Hakkında Kanun'a göre alınan katılma payları, Çiftçi Mallarının Korunması Hakkında Kanun'a göre verilen idari para cezaları, Umumi Hıfzıssıhha Kanunu'na göre verilen para cezaları, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre alınan mutemet avansları, Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun'a göre kesilen para cezaları ve alacakları, Karayolları Trafik Kanununa göre kesilen trafik cezaları ve hazine payları, Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu'na göre alınan tedavi masrafları, İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun'a göre ödenmeyen vergiler ve telafi edici vergiler, Bankacılık Kanunu'na göre alınacak fon alacakları, Petrol Kanununa göre alınan mali mükellefiyetler.

g) SGK Kanununa Göre Tahsil Edilecek Alacaklar: Sosyal sigorta ve genel sağlık sigortası primleri, işsizlik sigortası primleri, idari para cezaları, bunlara ilişkin gecikme zamları, katılım payları.

h) Devletin, İl Özel İdarelerinin ve Belediyelerin Sözleşmeden Doğan Alacakları: İdarenin özel hukuk sözleşmeleri dışında kalan idare hukuku kapsamındaki sözleşmelerden doğan alacaklar.

i) Devletin, İl Özel İdarelerinin ve Belediyelerin Sebepsiz Zenginleşmeden Doğan Alacakları: Ecrimisil alacakları.

Yukarıda maddeler halinde tüm kamu alacağı niteliğinde olan ve 6183 sayılı Kanun'a göre tahsil edilebilecek alacaklar sayılmıştır. Bunların dışında kalan

alacaklar Borçlar Kanunu ve İcra İflas Kanunu hükümlerine göre ya da başka kanunlara göre alınabilecektir.

İktisadi kamu kuruluşlarının bu kapsamda alacaklarının olamayacağı kabul edilebilir. Çünkü iktisadi kamu kuruluşları özel nitelikte mal ve hizmet üretmek üzere kurulmuş olan ve kamuya ait olan işletmeler olduğundan bu işletmelerin satışlardan, sözleşmelerden doğan alacakları bütünüyle özel hukuka göre alınabilecek alacaklardır. İktisadi kamu işletmeleri vergi ve benzeri gelir toplamaya, kamu hizmeti yapmaya, yargılama cezalandırma işlemleri yapmaya yetkili olan kuruluşlar değildir. Bu nedenle yukarıda sayılan kamu alacağı niteliğinde olan bir alacaklarının olmaması nedeni ile varsa tüm alacaklarının özel hukuk kuralları çerçevesinde tahsil edilebilecek özel alacak niteliğindedir. Ayrıca iktisadi kamu kuruluşlarının sözleşmeden doğan alacakları da bir idari sözleşme olmayıp özel hukuk sözleşmeleri olduğu için bu sözleşmelerden kaynaklanan alacakları da özel alacak niteliğindedir. Buna göre iktisadi kamu kuruluşları alacaklarını Borçlar Kanunu ve İcra İflas Kanunu hükümlerine göre tahsil edebilirler.

2.5. Haczi Mümkün Olan ve Olmayan Mallar Açısından İktisadi Kamu Kuruluşları

Günümüzde şehirleşme ve modernleşme neticesinde insanların tüketim eğilimleri atmış üretimler kitlesel halde yapıldığı için genelde, insanlar tüketici ve emekçi haline gelmişlerdir. Elde edilen gelir ile yapılan tüketimini denkleştiremeyenler ve artan kredi kartı kullanımı gibi nedenler ya da sözleşmeler neticesinde borçların ödenememesi nedeniyle zorla tahsil hukuki bir netice elde etme yolu olarak görülmektedir. Borçlunun malvarlığının bir değeri olan malları, alacakları ve hakları, borçlu kişinin alacaklılarına karşı bir tür teminat görevi görür ve bu nedenle alacaklılar tarafından borçları karşılığı haczedilebilir. Genel bir kural olarak borçlunun tüm mal varlığı ve değeri olan her şey hacze konu olabilir. Başkaları için bir değer işlevi görmeyecek aile fotoğrafları, diplomalar gibi şeylerin haczi mümkün değildir. Ancak bir takım insani düşüncelerle ve kamu düzeni ve hizmetlerinin bir gereği olarak borçlunun tüm malvarlığı haczedilemez. Burada yaygın kanaate göre, borçlunun ve ailesinin yaşamını ve işini yürütebilecek kadar olan mallarını borçlu elinde bırakmak ve hukuki olarak onları kimsenin

alamayacağını garanti etmektir. Diğer neden ise, devletin temel amaç ve görevlerini yapamayacak durumda bırakmamaktır¹⁷².

Haciz icra takibi yolu ile alacaklının borçlu olandan alacağı kadar olan malları alması suretiyle gerçekleşir. Yine kural olarak borçlunun bütün mal, hak ve alacaklarından sadece borcunu karşılayacak kadarının alınması ile haciz gerçekleşebilir. Ancak bazı malların haczedilmesi kabil değilken bazı malların da kısmen haczedilmesi kabildir. Genel teamül borçlunun tüm mallarının hacze konu edilebilmesi iken, haciz işleminin yapılamayacağı malların kanun ile belirlenmesi gerekir. Haczedilemeyen ve kısmen haczedilebilen mal, hak ve alacaklar İcra ve İflas Kanunu ile bazı özel kanunlar tarafından belirlenmiştir.

Haczedilmesi mümkün olan mallar, haciz işleminin konusunu oluşturur. Dolayısıyla haciz işleminin konusunu hacze mümkün olan borçlunun taşınır ve taşınmaz malları, hakları ve üçüncü kişilerdeki alacakları ile diğer parasal mal varlığıdır. Bu konu İcra ve İflas Kanunu'nun (İİK) 85. maddesinde, borçlunun kendi elinde veya üçüncü kişilerde olan taşınır malları ile taşınmaz malları ve alacak ve haklarından alacaklının ana para, faiz ve masrafların da dahil olmasıyla bütün alacaklarına yetecek miktarda olanı haczedilir, denilmektedir¹⁷³. Buradan çıkan açık hükme göre borçlunun tüm malvarlığı hacze konu edilmez, sadece değerine göre borcu karşılamaya yetecek kadar olan malları haczedilebilir.

Borçlu taraf ile alacaklı taraf haciz işleminden önce bazen borçlunun haczedilemeyecek mal ve hakları için de haczin olabileceğine ilişkin bir sözleşme yapmış olabilirler. 2004 sayılı İİK'ya aykırı olduğu için haciz işleminden önce yapılan bu sözleşme geçersizdir. Ancak borçlu taraf haciz esnasında veya hacizden sonra haczedilemeyecek olan mallarından feragat ederek bunları karşı tarafa kendi rızası ile verebilir. Borçlu taraf bu feragatini açıkça yapabileceği gibi haczi mümkün olmayan bir mal ve hakkının haczedilmesine karşı şikayet ve dava hakkını kullanmadığı zaman zımnen feragat etmiş sayılır. Feragat sadece o alacaklı taraf için geçerlidir, diğer kişi ve taraflar için geçersizdir. Eğer alacaklı olan başka bir taraf

¹⁷² Baki Kuru, "Haczi Caiz Olmayan Şeyler." *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 19.1 (1962): 277-326, s. 277.

¹⁷³ İİK, md. 85.

daha önce bir başka alacaklı taraf için feragat ettiği ücretine haciz işlemini başlatırsa borçlu bu durumda ücreti için haczedilmez mal ve hak olduğunu ileri sürebilir. Çok istisnai durumlarda haczedilemeyen bazı malların da haczedilebileceği durumlar oluşabilir. Şöyle ki, borçlunun halen oturduğu evi geniş bir arazi içinde çok daha kıymetli ve büyük bir ev ise bu durumda ev haczedilebilir ve borçluya yine hayatını sürdürebileceği kadar olan mal ya da para verilerek onun yaşam hakkı korunmuş olur.

İİK'nın 82. maddesi haczi mümkün olmayan mal ve hakları saymaktadır. Burada sayılan mal, hak ve alacakların insani gerekçelerle olduğu veya kamu hizmeti için tahsis edilmiş olan mallar olduğu ifade edilebilir¹⁷⁴.

Devletin malları ile özel kanunlarla haczi mümkün olmayan mallar haczedilemez. Kamu malları tüm topluma ait olduğu için şahsi alacaklardan üstün sayılamaz. Benzer şekilde, belediyelerin kamu hizmeti için ayrılmış mallar da haczedilemez mallar durumundadır. Ancak belediyelere ait olsa bile özel hukuk kuralları gereğince edindikleri mal ve hakları haczedilebilir. Örneğin bir belediyenin işlettiği markete ait mal, para ve hakları ile o markete ait taşıtlar haczedilebilirken, yolcu taşımak için tahsis edilmiş olan belediye otobüsleri haczedilemez mal sınıfındadır.

Ekonomik faaliyet, sermayeden daha çok bedeni çalışmaya dayanan borçlu tarafın mesleğini idame ettirebilmesi için gerekli her türlü eşya ve teçhizatlar haczedilemez mallardandır. Borçlu tarafın işini yürütmesi için elzem olan alet, ekipman, kitaplar ile kayıkçı, balıkçı, elarabacı gibi küçük meslek sınıfına ait olan kişilerin bu işlerini yapmaları için gerekli olan araba, kayık gibi şeyler haczedilemez. Bir dalgıcın dalgıç elbisesi, bir marangozun el aletleri, bir boyacının fırça ve benzeri aletleri, bir araba tamircisinin anahtar takımları yine benzer şekilde haczedilemeyen mallar arasında sayılabilir.

Borçlu ile birlikte aynı çatı altında yaşayan bireyler için gerekli olan eşya haczedilemez. Burada borçlu ve borçlu ile birlikte oturanların kullanmak durumunda

¹⁷⁴ İİK, md. 82.

olduğu mallardan birden fazla olması halinde bunlardan bir taneden fazla olanlar haczedilebilecektir.

Çiftçilerin kendisinin ve ailesinin geçimine yetecek kadar olan arazi, hayvan, nakil aracı, diğerk eklenti ve ziraat aletleri haczedilemeyen mallardandır.

Borçlu ve ailesinin iki aylık yakacak ve yiyecekleri, eğer çiftçi ise gelecek yıla ilişkin tohumlukları, kendisi ve ailesi için gerekli olan bir süt veren manda veya ineği ya da üç keçi veya koyunu ve bunların üç aylık yemleri haczedilemez. Borçlu kişi bağ, bahçe ve bu şekilde işleri için gerekli olan araç, gereçleri, borçlunun geçimi hayvan yetiştirici ise kendisi ve ailesi için gerekli olan miktarda hayvan ile bu hayvanlar için üç aylık yem ve barınakları da haczedilemez mallardandır.

Borçlar Kanunu'nun 510'uncu maddesinde belirtilen, vekalet veren kişinin vekiline ödemek üzere taahhüt ettiği miktarlar haczedilemez.

Zabıta ve ordu hizmetinde bulunanlara bağlanan emeklilik aylıkları ile bu hizmetlerden birinin yerine getirilmesi nedeniyle ailelerine bağlanmış maaşlar ve ordunun hava ve denizaltı personeline verilen uçuş ve dalış ikramiyeleri, tazminatları da haczedilemez mallardandır. Askeri malullerle, şehitlerin yetimlerine verilen terfi zammı ve aylıkları haczedilemez.

Yardımlaşma sandıkları veya cemiyetleri tarafından hastalık, zaruret veya ölüm gibi durumlarda bağlanan aylıklar haczedilemez. Vücut bütünlüğü veya sağlığa verilen zararlar için verilen tazminat, irat ve paralar ile ayrıca öğrenci bursları, yola çıkmaya hazır olan gemi, kişiye tahsis edilmiş telekomünikasyon hat/numarası, işsizlik ödenekleri, istiklal madalyaları ve gazi aylıkları, vekalet ücretleri, telif eserlerin henüz bitmemiş yayınlanmamış halleri, askeri öğrenci aylıkları, aile doğum ve ölüm yardımları, sendika malları, BDDK ve TMSF'ye ait mallar da haczedilemez mallardandır.

Borçlunun yaşamına uygun evi de haczedilemez. Burada söz konusu olan borçluya münasip olan evdir. Bu durumda borçluya ait ev çok lüks, büyük şatafatlı bir ev ise, bu evin satılmak suretiyle borçlunun geçimini sürdüreceği bir eve yetecek kadar bir miktar para ayrılarak kalan miktarın haczedilebilmesi mümkündür. Kiraya verilmiş olan evler haczedilebilir olmasına rağmen eğer borçlu başka bir yerde kirada

oturuyor ve sahibi olduğu evden aldığı kira ile oturduğu evin kirasını veriyorsa bu durumda müsait olan ev sayılarak kiraya verdiği ev de haczedilemez. Haczedilemez malların neler olduğunu belirleme yetkisi icra memuruna aittir¹⁷⁵.

Kısmen haczi mümkün olana mal ve haklar ise yine aynı kanunun 83'üncü maddesinde sayılmaktadır. Buna göre; maaşlar, tahsisatlar, ücretler, intifa hakları, intifa haklarının hasılatı, ilama dayanmayan nafakalar, emekli aylıkları ve sigortaları, emekli sandıklarınca verilen gelirler borçlu ve bakmakla yükümlü olduğu ailesinin geçimini sağlayacak kadarı icra memurları tarafından belirlenen miktar düşüldükten sonra kalan kısım haczedilebilecektir. Ancak haczedilebilecek olan miktar ücret, maaş ve aylıkların dörtte birinden az olamaz. Birden çok alacaklı var ise bu durumda alacaklılar sıralamaya tabi tutulacaktır¹⁷⁶.

İktisadi kamu kuruluşlarının malları, hakları ve alacaklarının devlet malı olup olmadığı, bu kurumların malvarlıklarının haczedilip haczedilemeyeceğini belirleyen bir kriter olarak kanundan ortaya çıkmaktadır. İİK'nın 82. maddesinin ilk hükmü, devlet mallarının haczedilemeyeceğini belirtmekteydi. Bu çerçevede devlete ve kamu tüzel kişiliğine ait mallar haczedilemez. Dernek ve vakıflara ait mallar ise haczedilebilir mallar sınıfındadır. Sosyal güvenlik kurumlarının taşınır ve taşınmaz varlıkları, banka mevduatları dahil bütün hak ve alacakları haczedilemez sınıftadır¹⁷⁷. İl özel idarelerinin proje karşılığı borçlanmak suretiyle elde ettikleri gelirleri, şartlı bağışları ve kamu hizmetinde fiilen kullandıkları mallar haczedilemez¹⁷⁸. Belediyelerin proje karşılığında aldıkları gelirleri, şartlı bağışları ve kamu hizmetinde fiilen kullandıkları mallar ile belediye tarafından tahsil edileceği kanun tarafından belirlenmiş vergi, resim ve harç gelirleri de haczedilemeyen gelirlerdendir¹⁷⁹. Bu hükme göre belediye otobüsü haczedilemez ancak belediye otobüs işletmeciliğinden elde edilen gelirler haczedilebilecektir. Benzer şekilde belediye su idaresinin ekipmanları haczedilemezken su işletmesinin tahsilatından elde ettiği gelirler

¹⁷⁵ İİK, md. 82.

¹⁷⁶ İİK, md. 83.

¹⁷⁷ SGK, md. 35.

¹⁷⁸ İÖİK, md. 7.

¹⁷⁹ Belediye K., md. 15.

haczedilebilir¹⁸⁰. Yine Yargıtay kararları ile de belediyelerin su, otobüs işletme gelirlerinin haczedilebilir gelirler olduğu kabul edilmektedir¹⁸¹.

Köylerin ortak malları da kamu malı gibi olup bu yönden yine haczi mümkün değildir. Örneğin köye ait bir mera ya da otlaklar ve yaylalar ile köye hizmet için köylülerden toplanan paralar vergi benzeri gelir gibidir ve haczedilemez. Ancak köyün ortak olmayan mal ve gelirleri ise haczedilebilir.

Bu izahlardan hareketle iktisadi kamu kuruluşlarının kamusal hizmet yapan kuruluşlardan farklı olarak özel mal ve hizmet üretmek üzere kurulmuş olan ve özel hukuk kurallarına tabi olan işletmeler olduğu belirtilmişti. Bu yönleri ile iktisadi kamu kuruluşlarının tüm mal varlıkları genel kural olarak haczedilebilir mallar sınıfındadır. Bunun istisnaları elbette mümkündür. Örneğin bir iktisadi kamu kuruluşu olan Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları'nın (TCDD) lokomotif ve vagonları belediyelerin yürüttüğü yolcu taşıma faaliyetine benzer bir yük ve yolcu taşımasında kullanılan araç gerek olduğu için bunların haczi mümkün olmayacaktır. Ancak TCDD'nin bankalarda bulunan para ve alacakları haczedilebilir niteliktedir.

Zira, kamu malları teoride sürekli olarak kamusal amaçlar ile halkın kullanımına ve yararlanmasına tahsis edilmiş olan şeylerdir. Hizmete sunulmuş mallar, kamu hizmeti ile yakında ilgili olup, o hizmete sürekli olarak tahsis edilmiş olan malları ifade eder. Devletin özel malları ise kamu tüzel kişiliğinin sahipliğinde bulunan ancak kamu yararına tahsis edilmemiş olan malları anlatmaktadır. Bu mallar hakkında kamu hukuku değil özel hukuk hükümleri uygulanır. Buna göre devletin ticari işlerde kullandığı mallar, gayrimenkuller, alacaklar ve paraların haczedilmesi kamu hizmetlerinin aksamına neden olmadığı için kamu malı sayılmayacaktır¹⁸².

İktisadi kamu kuruluşlarının özel hukuk çerçevesinde özel mal ve hizmet üreten kurumlar olduğu, kamu hizmeti yapma işlevlerinin ya hiç yok ya da çok az düzeyde olması, faaliyetlerinde bulunmadıkları zaman aksayan bir kamu hizmetinin

¹⁸⁰ Hakan Hasırcı, “Belediye Mallarının Haczi.” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 65.4 (2016): 2821-2865, s. 8.

¹⁸¹ Yargıtay 12. HD, 21.11.2011, E. 2011/6618, K. 2011/27104.

¹⁸² Cenk Akil, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Bir Kararı Vesilesiyle Devlet Mallarının Haczedilmezliği Kuralı Üzerine Düşünceler.” **Ankara Barosu Dergisi**, (2012): 97-119, s. 107.

olmayacağı gibi argümanlardan hareketle bu kuruluşların gelirlerinin ve paralarının haczedilebileceği açıktır. Ancak bazı varlıkları için bunun söylenemeyeceği de açıktır. Zira TCDD'ye ait olan raylar, vagonlar, lokomotifler haczedilemez mallar kategorisine daha yakın iken, TCDD'ye ait paralar ve alacakların haczi mümkün olacaktır. Yine aynı şekilde Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü'ne (TİGEM) ait olan büyük ölçekteki tarım arazilerinin haczi mümkün değilken bu işletmelere ait gelirler, paralar ve ürünler haczedilebilecek mallar grubundadır. Benzer şekilde Toprak Mahsulleri Ofisi (TMO) için de izah yapılabilir. TMO'ya ait ürün siloları haczedilemeyecek mallar sınıfında iken bu işletmeye ait paralar, ürünler ve alacaklar haczedilebilir mallar grubunda olacaktır.

İktisadi kamu kuruluşlarının malları haczedilebilir bir mallar iken, bu kuruluşların kendi alacaklarını takip ve tahsili de özel alacaklar gibi değerlendirilecek ve özel alacak usullerine göre tahsil edilecektir. Kamu kurumları ve vergi idaresi vergi ve benzeri gelirlerden doğan alacakları için icra müdürlüğünü ya da yargı organlarını devreye sokmadan kendisi takip ve tahsil işlemlerini yapabilir. Ancak iktisadi kamu kuruluşları için bunu söylemek mümkün değildir. Zira iktisadi kamu kuruluşları özel mal ve hizmet üreten kuruluşlar olması nedeniyle bu kuruluşların işleyiş, alacak, borç ve takip işlemleri de özel hukuk kuralları çerçevesinde olacaktır. Buna göre iktisadi kamu kuruluşlarının alacaklarını tahsil etmek için kamu gücünü kullanmaları mümkün olmayacaktır. Özel şirketler alacağını ancak icra mercileri ile alabildiği gibi, iktisadi kamu kuruluşları da kendi alacaklarını ancak icra müdürlükleri ile veya asliye hukuk mahkemeleri ile dava edip alabilirler.

2.6. Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları Açısından İktisadi Kamu Kuruluşları

Vergilendirme süreci iki taraf arasında yaşanan bir süreçtir. Bu sürecin çok da gönüllü olmayan bir süreç olduğu malumdur. Bu süreç kapsamında mükellef ile vergi idaresi arasında fikir, uygulama ve çıkar çatışmaları yaşanmaktadır. Mükellefler vergilendirme işlemleri esnasında idare ile uyuşmazlık yaşayabileceği

gibi, uyuşmazlıkların çözümünde görev alan yargı organları ile de uyuşmazlıklar yaşayabilmektedir¹⁸³.

Kamu sektörünün en önemli gelir kalemi vergilerdir. Vergi mükellefler açısından bir Anayasal görev iken, aynı zamanda da bir ekonomik yüküdür. Çünkü vergiler gerçek ve tüzel kişilerin gelir, gider ve servetlerinin bir kısmının kamu sektörüne karşılıksız olarak aktarılması demektir. Vergiler ekonomi üzerinde aynı zamanda bir maliyet unsudur. Vergiler mükelleflerin gelirlerini azalttığı gibi, dolaylı vergilerde fiyatların içine dahil edildiği için fiyatları artırarak talebin daha az olmasına ve ekonominin daha az büyüme göstermesine neden olmaktadır. Ancak vergiler hayatın ve ekonomik, sosyal ve siyasi düzenin bir gerçeğidir. Kamusal mal ve hizmetler zorunlu olduğu için devlet de zorunludur. Kamusal mal ve hizmetleri sunacak olan devletin vergiler dışında önemli bir gelir kaynağı bulunmamaktadır. O yüzden vergilerde zorunlu bir ekonomik yüküdür. Vergi idaresi ve kanun koyucu otorite vergiler ve vergi benzeri diğer kamu geliri türlerini etkin bir şekilde uygulamak ve tahsil edebilmek için mükellefleri takip etmekte, yasalar ile mükelleflere görev ve sorumluluklar yüklemişlerdir.

Vergilendirme işlemleri, verginin aktif süjesi olan mükellef tarafından vergiyi doğuran olayın gerçekleştirilmesi ile başlar ve ardından verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri ya mükellefin bir işlem yapması ya da bizzat vergi idaresinin devreye girmesi ile yapılır ve tamamlanır. Vergi uyuşmazlığından bahsedebilmek için bir verginin olması gerekli değildir. Vergilendirme aşamalarında matrahın belirlenmesinden sonra vergi uyuşmazlığı mükellef, sorumlu ya da o işlemle bağlantısı olan başka bir kişi tarafından kaynaklanmış olabilir. Vergi taraflarının itiraza başvurabileceği herhangi bir durumda vergi uyuşmazlığından söz edilebilir. Ayrıca vergi yasalarında bahsi geçen denetim yolları olan yoklama, inceleme, aramalı inceleme ve bilgi toplama faaliyeti şeklinde sayılabilecek bu işlemler esnasında mükellef ve vergi idaresi arasında uygulamada bulunan esaslar bakımından vergi uyuşmazlıkları da doğabilir. Fakat mükellefin bu uyuşmazlık konusunu dava edebilmesi için vergi idaresinin mükellefler nezdinde vergi tarh

¹⁸³ Baki Yeğen, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Adli Yargı Kapsamında Çözüm Süreçleri ve Önerileri.” **Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 7.2 (2019): 131-141, 131.

etmesi veya ceza uygulamasına gitmesi ve devamında bu işlemleri ilgili tarafa tebliğ etmesi gerekir. Bu anlamda vergi borç ve/veya cezalarının ilgili taraflara tebliği vergi uyumsuzluğunun başladığı zaman olarak kabul edilir¹⁸⁴.

2.6.1. Uyuşmazlık Kavramı, Kapsamı ve Nedenleri

Uyuşmazlıktan önce esasında var olması gerek kavram uyumdur. Vergi uyumu, mükelleflerin kendilerine yasa ile verilmiş olan tüm yükümlülüklerini gönüllü ve kendi iradeleri ile eksiksiz ve zamanında yerine getirmeleridir. Mükelleflerin yasalarla belirlenmiş olan yükümlülüklerine kendiliklerinden uymaları vergi sisteminde verimliliği, etkinliği ve tarafsızlığı belirlemektedir. Yani vergi uyumu arttıkça vergi idaresi daha çok vergi gelirini daha az bir masraf ile toplayabilmesinin yanı sıra vergilerin ekonomi üzerindeki yükünü ve taraflılığını da azaltarak etkinliği artmaktadır. Aksi durumda, yani vergi uyumsuzluğu arttıkça vergi gelirleri daha az toplanır, rekabet bozulur, eşitlik ve adalet ilkeleri zedelenir. Vergi gelirlerini artırmak isteyen siyasi otoriteler mükellefler ile daha uyumlu bir vergilendirme sistemi kurmak çabası içerisinde olmalıdırlar. Yine aynı şekilde uyumlu mükelleflere yoğunlaşarak onların görevlerini yapmalarını beklemek kadar, uyumsuz mükellefleri de tespit edip yaptırımlar uygulamak hem vergi uyumu açısından hem de vergi hasılatı açısından önemlidir. Uyumsuz mükelleflerin takibini bırakmak vergi sisteminin yıpranmasına neden olacaktır. Adil olmayan bir vergi sistemi anlamına da gelen bu durum aynı zamanda uyumlu mükelleflerin de uyumunu zedeleyebilir. Vergi uyumunu sağlama konusunda vergi idaresinin elinde olan faktör vergi denetimleridir. Vergi denetimi, uyumlu ve uyumsuz olan mükellefleri tespit ederek vergi uyumunu artırmaya yönelik bir faaliyettir aynı zamanda¹⁸⁵.

Vergi uyumun zeminini iki öge oluşturmaktadır. Bunlardan birincisi vergiye gönüllü bir şekilde uyum, diğeri ise vergi yasalarında yer alan yaptırımlardan korkmaktır. Bu iki ögenin birincisinde mükellefler vergiyi içsel bir motivasyonla

¹⁸⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, **Vergi Hukuku**, 31. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022, s. 215.

¹⁸⁵ Hüseyin Güçlü Çiçek ve Burcu Güneş. “Vergi Uyuşmazlıklarını Önlemeye Yönelik Yeni Bir Yöntem: İzaha Davet Müessesesi.” **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, 6.17 (2019): 12-29, s. 13.

öderlerken, ikincisinde cezaya maruz kalmaktan korkmaları nedeniyle ödeme yolunu seçmektedirler¹⁸⁶.

İdare ile mükellef arasında vergilendirme süreci ile ilgili birçok karmaşık aşama yer almaktadır. Bu karmaşık süreç içerisinde idare ile mükellef fikir ayrılıklarına düşebilir. Bu fikir ayrılıkları sadece mükellef ve vergi idaresi arasında değil, vergi sorumlusu ve vergiye taraf olan diğer kişiler arasında da olabilmektedir. Kamu hukuku ekseninde olan vergileme sürecinde yer alan taraflar arasında otorite ve güç yönünden simetrik olmayan durum vardır. Kamusal gücün üstünlüğü yanında bireyler daha zayıf ve baskı altında olabilmektedirler. Vergileme ilişkisinde verginin zorla alınması gerektiğini de düşündüğümüzde hukuki çatışmaların ortaya çıkması kaçınılmaz olmaktadır. Verginin bir yük olmasından dolayı çıkan çatışmaların yanında, vergi kanunlarının karmaşık olması, bunları sık sık değişmesi gibi durumları da düşünüldüğünde bu anlaşmazlıkların ortaya çıkması daha da kaçınılmaz olmaktadır¹⁸⁷.

En basit tanımıyla uyuşmazlık, taraflar arasında ortaya çıkan fikir ayrılıkları ile anlaşmazlıklardır. Vergi uyuşmazlığı ise verginin tarafları olan kamu otoritesi ile verginin önemli bir tarafı olan mükellef arasında ortaya çıkan anlaşmazlıklar ve çıkar çatışmaları olarak ifade edilebilir. Vergi uyuşmazlığı, vergilendirme konusunda vergi idaresi ile mükelleflerin kanunları anlama, yorumlama ve davranışsal şekilde farklı uygulamalarda bulunarak ortaya çıkan anlaşamama durumudur. Yani vergilendirme konusunda mükellef ile idare arasında ortaya çıkan hukuki ihtilaf durumudur¹⁸⁸.

Vergi uyuşmazlığı, vergilendirme süreci olan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri ile vergi cezaları nedeni ile vergi mükellefi ve vergi idaresi arasındaki anlaşmazlıklardır. Bu anlaşmazlıklar daha çok mükellefe bir yaptırım uygulanması

¹⁸⁶ Özgür Biyan, Nilüfer Altundal Biyan ve Zehra Ötgen. “İzaha Davet Müessesesinin Vergi Uyumuna Üzerindeki Etkisinde Güvenin Aracılık Rolü: Denizli İli Muhasebe Meslek Mensupları Örneği.” **International Journal of Public Finance**, 6.2 (2021): 332-352, s. 334.

¹⁸⁷ Dilşad Keleş, **Alternatif Çözüm Yöntemleri ve Vergi uyuşmazlıklarında Uygulanabilirliği**, YL Tezi. Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, 2020, s. 101-102.

¹⁸⁸ Ulaş Okyay, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Değerlendirilmesi**, YL Tezi. Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, 2019, s. 4.

durumunda ya da mükellefe onun düşündüğünden daha çok vergi borcu çıkarılması durumunda somutlaşmaktadır. Buna örnekler verilecek olursa, vergi incelemesi esnasında mükellefe çıkarılacak olan matrah farkından dolayı ilave vergi borcu ve cezaları uygulanması, mükellef için hatalı vergi tarhiyatları yapılması, tahsil aşamasında önceden ödenmiş ya da kısmen ödenmiş verginin tekrar istenmesi, tebliğ usullerinde yapılan hatalar ile mükellefe vergi tarh ve tahakkuk ettirilmesi, zamanaşımına uğrayan vergilerin idare tarafından tahsil edilmesi veya istenmesi gibi nedenler uyuşmazlıkların başlıca nedenleri olmaktadır¹⁸⁹.

Vergi uyuşmazlıklarının bir kısmı da idare ve mükellef dışındaki durumlardan da kaynaklanabilir. Buna norm uyuşmazlıkları denilmektedir. Vergilemede kanunilik ilkesi Anayasal bir ilke olarak, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin sadece kanunla belirlenebileceği, idari işlem ve düzenlemeler ile getirilemeyeceğini açıkça ifade etmektedir. Anayasanın 73. maddesinde yer alan bu ilkeye ilaveten, bazı konularda Cumhurbaşkanına değişiklik yapma yetkisinin verilebileceği de hüküm altına alınmıştır¹⁹⁰. Birçok kanun ile Cumhurbaşkanına verilen bu yetki ile sadece oran, muafiyet, istisna ve indirim konularında belirlenen sınırlar içerisinde değişiklik yapılabilmektedir. Buna göre idare tüm eylemlerinde ve vergilendirme sürecinde öncelikle Anayasaya ve kanunlara uymak durumundadır. İdarenin bu işlemlerinde Anayasa ve kanunlara aykırı fiillerinde de uyuşmazlıkların ortaya çıkması muhtemeldir. İdare tarafından yapılan düzenleyici işlemleri (tebliğ ve yönetmelik çıkarmak suretiyle) Anayasaya ve kanunlara uygun olmak zorundadır. İdarenin yaptığı bu düzenleyici kaynakların idari yargı denetimine tabi olduğu da belirtilmelidir¹⁹¹.

İdareden kaynaklı olan uyuşmazlıklar veya kanunun Anayasaya aykırılığından kaynaklanan uyuşmazlıklar vergilemede kanunilik ilkesini zedelemektedir. Anayasanın 123. maddesine göre idare yapacağı tüm işlemlerde hem Anayasaya hem de kanunlara uygun hareket etmek zorundadır. Böyle olmadığı

¹⁸⁹ Öncel vd, a.g.e., s. 215-216.

¹⁹⁰ 1982 Anayasası, md. 73.

¹⁹¹ Bilge Şen Öztürk, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Uzlaşma Kurumunun Değerlendirilmesi**, YL Tezi. Gaziantep: Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 2020, s. 4.

durumlarda ilgili taraflardan herhangi biri tarafından bu uyuşmazlık yargı mercilerine götürülebilir.

Vergi uyuşmazlıklar birçoğu hukuka aykırılıklardan kaynaklanmaktadır. İdare mükellef nezdinde yaptığı işlemlerde hukuka aykırı olarak vergi tarh ettiğinde veya vergi cezası uyguladığında hukuka aykırılıktan kaynaklanan uyuşmazlıktan bahsedilir. Hukuka aykırı olarak idarenin yaptığı bu işlemlerden bir ya da birkaçı hukuka aykırı ise o takdirde hakkı ihlal edilen taraf iptal davası açabilecektir. Verginin tarhı, yani vergi miktarının idare tarafından tespit edilmesi işlemi bir idari işlem olarak hukuka uygun olmak durumundadır. Tarh işleminde bir hukuk ihlali olması halinde hukuka aykırılıktan kaynaklanan bir uyuşmazlıktan bahsedilecektir. İdare vergi kanunlarının verdiği yetkiyi aşarak bu yetkinin dışına çıkmak suretiyle başka bir işlem yapması halinde yetki bakımından hukuka aykırılıktan söz edilir. Yine idari makam kanunların verdiği yetki ile ancak o konuda karar alabilecektir¹⁹². Örneğin vergi idaresi gümrük vergisi konusunda işlem yaptığı zaman, bu yetki yönünden hukuka aykırılığı ileri sürülebilecek bir durumdur.

İdarenin yaptığı işlemler zaman bakımından da hukuka aykırılık doğurabilir. İdarenin yetkisi biri zaman süreci ile de sınırlıdır. Örneğin zamanaşımına uğramış olan bir verginin tarh ve tahsili idare tarafından yapıldığında bu durum zaman bakımından hukuka aykırılık olarak ifade edilmektedir. Bir idarenin sahip olduğu yetkisini yer bakımından da aşmış olabilir. Bir idari makam nerede yetkili ise ancak orada idari işlemleri yapabilir ve vergi tarh, tahsil işlemlerini yürütebilir. Bu yetkisini aşan idare için yer bakımından hukuka aykırı işlem yapması nedeni ile hukuka aykırı uyuşmazlık söz konusu olacaktır. İdarenin kişi bakımından da yetkisi dahilinde olan işlemleri yapmak yetkisi bulunmaktadır. Yetkisinde olmayan kişiler üzerinde yapılan işlemler ve alınan kararlar yine ancak yetkili olan kişiler tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. İdare tarafından yapılan işlemin, kanun metninde aranan nedenlerden birinin gerçekleşmesi ile ancak konu bakımından hukuka uygun olacaktır. Kanunda belirtilen hukuki hukuki olaydan hariç başka bir olayın meydana gelmesi sonucu bir idari işlem yapılması halinde konu bakımından hukuka aykırılık söz konusu olur.

¹⁹² Salim Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**. 14. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2019, s. 420-421.

Örneğin bağış geliri elde etmiş olan bir gerçek kişi için gelir vergisi tarhiyatının yapılması konu yönünden hukuka aykırılık doğurur¹⁹³.

İdare vergisel işlemleri yerine getirirken yine mevzuatta belirtilmiş olan yol, usul ve yöntem ile işlemlerini yapması ve incelemelerini yapması gerekir. Örneğin vergi cezası uygulanmak istenen bir mükellef için önce bir tespit ya da bir denetim işleminin olması gerekmektedir. Yine bu cezanın tahsil edilebilmesi için bu ceza miktarının önce tahakkuk ettirilmesi, tahakkuk ettirilmeden önce kanunlarda yazan usuller ile tebligatın yapılması gerekmektedir. Şekli usullere uymadan bu işlemlerin yapılması halinde şekil yönünden hukuka aykırılıktan bahsedilmektedir. Vergilendirme işlemleri sırasında idarenin usul yönünden uyması gereken kuralların nedeni, vergi idaresinin yapacağı işlemlerin sırasıyla neler olduğunu belirleyerek idareye yol ve yöntem olarak görev vermek ve ayrıca mükellefler için de idarenin karşısında onlara hukuki bir güvence temin etmektir¹⁹⁴. Öte yandan şekil yönünden yapılan her bir ihlal vergilendirme işlemini geçersiz hale getirmez. Şekli kurallar asli ve tali şekli kurallar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Eğer şekli kural vergilendirme işleminin esasını etkileyen bir kural ise bu asli (birincil) şekli kuralı iken, hukuka aykırılık teşkil etmeyen ve vergilendirme işlemlerinin esasını etkilemeyen bir kural ise bu durumda tali (ikincil) şekli kuraldan bahsedilir. Asli şekli kuralları idare tarafından ihlal edildiğinde bu durumu şekil yönünden hukuka aykırılık nedeniyle bir uyuşmazlık doğurmaktadır. Ancak vergilendirmenin esasını etkilemeyen bir şekilsel hata ile vergilendirme işlemi yapıldığında bu durum tali şekli kural sayıldığı için idarenin işlemi hukuka aykırılık yönünden uyuşmazlık doğurmaz¹⁹⁵. Örneğin vergi ihbarnamesinde kanunen olması gereken bilgilerin yer almaması ve tebligatın usul gereği kurallara aykırı şekilde yapılması gibi durumlar şekil bakımından hukuka aykırılıktır. Örneğin, mükellefe yapılan vergi ihbarnamesinde tüm bilgiler yer alırken, mükellefin tebliğden itibaren başvurabileceği idari ve yargısal kanun

¹⁹³ Mustafa Özdemir, **Türk Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları**, YL Tezi. İstanbul: İstanbul Arel Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi Anabilim Dalı, 2021, s. 5-8.

¹⁹⁴ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan. **Vergi Usul Hukuku**. İzmir: Kanyılmaz Matbaası, 2018, s. 50.

¹⁹⁵ Oktar, 2019, a.g.e., s. 422.

yollarının yer almaması tali şekli kural ihlali olarak kabul edilecek ve vergilendirme açısından şekli hukuka aykırılık ileri sürülemeyecektir.

İdarenin vergilendirme işlemi sebep yönünden de hukuka aykırılık oluşturabilir. İdarenin yapmış olduğu işlemlerin, hukuka ve gerçeğe uygun sebeplere dayanması gerekir. Vergi tarhiyatına ilişkin idari işleminin sebep unsuru vergiyi doğuran olaydır. Tarhiyat işleminin hukuki sebebi soyut kanun hükmü iken, maddi sebebi ise mükellefin eylemi olan (gelir elde etmesi gibi) somut maddi bir olaydır. Somut maddi olayın (somut tipin) vergiyi doğuran olayı tanımlayan soyut kanun hükmüne uygun olmaması, yani tipikliğin gerçekleşmemesi durumunda, tarhiyat işlemi sebep unsuru bakımından hukuka aykırı bir uyuşmazlık konusu olacaktır. Ancak, somut maddi olayın soyut vergi kanunu hükmüne uygun olmasının, başka bir ifade ile tipikliğin gerçekleşmesinin, verginin tarh edilmesi için yeterli sebep olmadığı, ayrıca matrahın da belirlenmesinin gerekli olacağı belirtilmelidir¹⁹⁶. İdarenin yaptığı tarhiyatta sebep unsuru maddi ve hukuki sebep unsuru olmak üzere iki kısımda ele alınır. Maddi sebep unsuru vergiyi doğuran olayı ifade ederken, hukuki sebep unsuru ise uygulamadaki mevzuat hükümlerini ifade eder. Vergilendirme işleminin sebep unsuru bakımından geçerli olması için hem vergiyi doğuran olay yönünden hem de yürürlükte bulunan mevzuat bakımından uygun olması önemlidir¹⁹⁷.

Kamu otoritesinin ve idarenin yaptığı işlemlerde esas amaç kamu (toplum) menfaatidir. Kamu menfaati dışında özel bir amaç ile yapılan idari işlemlerde amaç unsuru yönünden hukuka aykırılık söz konusu olacaktır. Amaç bakımından hukuka aykırılık iddiası ile açılan bir davada, adli merciinin işlemi yapan memurun niyetini araştırarak karar vermesi gerekir. Vergilendirme işlemlerinde de amaç unsuru kamu yararadır. Vergilemede kanunilik ilkesi gereğince vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi verginin tahsili açısından yeterli iken, vergilendirme işlemlerinde amaç denetimi yapılmasına gerek yoktur. Sebep unsuru kanunda yeterince açıklanmamış ise vergilendirme işlemi genel amaç olan kamu menfaatini sağlamak

¹⁹⁶ Oktar, 2019, a.g.e., s. 423.

¹⁹⁷ Öncel vd, a.g.e., s. 95.

için tesis edilmesi gerekmektedir¹⁹⁸. Amaç bakımından hukuka aykırılık adli aşamada sorgulanabilecek bir aykırılıktır.

Hukuka aykırılıklardan sonra vergi uyumsuzluklarına neden olan bir diğer etken de vergi incelemeleridir. Bir vergi sistemi ağırlıklı olarak beyan usulüne göre matrahın ve ödenecek verginin belirlenmesine dayanıyorsa, bu gibi vergi sistemlerinde vergi denetimi kaçınılmaz bir tedbirdir. Mükellefin vergilendirmeye yönelik bilgi ve belgeleri bir beyannameye yazarak ve ekleyerek vergi idaresine kendisinin vermesi, bildirmesi üzerine vergi idaresi de bu beyana dayalı olarak tarhiyat yapmasına beyan usulüne göre tarhiyat denilmektedir. Beyan usulüne göre tarhiyat hem ülkemizde hem de birçok ülkede yaygın olarak vergilerin çoğunda kullanılan yöntemdir. Türk vergi sisteminde gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, VİV, gümrük vergisi gibi en önemli vergilerin ve daha birçok verginin beyan üzerine tarh edildiği bilinmektedir. Ancak mükellefler ya da vergi sorumluları bu beyan görevini zamanında yapmamakta, eksik yapmakta veya hiç yapmamaktadırlar. Bunlara ilaveten defter, kayıt ve belgelerinde de bu tür kurallar uymamaktadırlar. Bu gibi durumlarda idare vergi zayıatına uğramaktadır. Vergi idaresi beyan başta olmak üzere vergisel ödevlerini zamanında ve tam olarak yerine getirmeyenler için yaptırımlar uygulayarak bir önlem almak durumundadır. Ancak bu yaptırımların uygulanabilmesi için de tespit gerekmektedir. Bu tespitler ancak vergi denetim şekillerinden en önemlisi olan vergi incelemesi yolu ile tespittir. Vergi incelemesi VUK'ta madde 134-141 arasında düzenlenmektedir. Buna göre vergi incelemesinden amaç ödenmesi gereken vergilerin doğrulunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak belirtilmiştir¹⁹⁹. İdare vergi incelemesini yaptıktan sonra düzenlenen rapor ile mükellefin eksik matrah farkını cezalı ve gecikme faiziyle birlikte mükellefe tebliğini yapar. Mükellefin bu durumdan haberdar edilmesinden sonra mükellefin buna razı olup olmayacağı veya itiraz edip etmeyeceği önemlidir. Bu incelemeler sonucunda tespit edilen matrah farkının mükellef tarafından içselleştirilememesi halinde vergi uyumsuzluğundan bahsedilir²⁰⁰.

¹⁹⁸ Oktar, 2019, a.g.e., s. 424.

¹⁹⁹ VUK, md. 134-141.

²⁰⁰ Keleş, a.g.e., s. 105.

Vergi incelemesine yetkili olanlar vergisel işlemlerin doğruluğunu tespit edebilmek için, beyan esasına dayanan vergilerde mükellefin yasal defterlerini, belgelerini ve bunlara ilaveten matrah tespiti için ekonomik olay ve gerekçeleri de göz önünde bulundurarak her türlü delili bulmaya yönelik araştırma ve incelemeyi yapabilirler. İnceleme sonucunda beyan edilenlerin gerçeği yansıtmadığına ilişkin emare ve deliller tespit edilirse, vergi idaresi rapora dayanak oluşturan matrah farkı üzerinden yeni bir tarhiyata gider. Bu durumda eğer mükellef, vergi idaresinin yaptığı tarhiyat ile kendisine bildirilen matrah farkı çıkarılmasında gerçeğe uygun düşmeyen bir tarhiyat olduğunu ileri sürerek itiraz ederse bir uyuşmazlık ortaya çıkmış olur²⁰¹. Son yıllarda vergi idaresi bilişim ve otomasyon uygulamalarından da yararlanarak daha etkin vergi denetim ve incelemeleri yapmaya başlamıştır. Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP) ile mükelleflerin önceki yıllara ilişkin verdikleri beyannameleri karşılaştırılarak düşük matrah ya da zarar beyan edilen yılların kayıt ve belgeleri incelenmektedir²⁰². Yapılan bu inceleme neticesinde benzer işkolunda bulunan işletmeler ile mukayese yapılmakta, beyan edilen matrahın doğruluğu araştırılmaktadır. Bunun neticesinde beyan edilen matrahın gerçeği yansıtmadığının tespit edilmesi halinde bu matrah farkı mükellefe cezalı şekilde tebliği halinde de yine ortaya bir vergi uyuşmazlığı çıkmaktadır²⁰³.

İktisadi kamu kuruluşları diğer kurumlar vergisi mükellefleri olan sermaye şirketleri gibi vergi uyuşmazlıkları ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Ancak iktisadi kamu kuruluşlarının vergi uyuşmazlığı ile karşı karşıya kalmaları ihtimali diğer mükellefler kadar yaygın görülen durum değildir. Zira diğer mükelleflerin temel amacı bireysel kâr ve faydayı azamileştirmek iken, iktisadi kamu kuruluşlarının amacı bireysel çıkar ve faydadan ziyade kamu yararını azamileştirmektir. Yine özel işletme ve kurumlarda yönetici ve etki sahibi olan kişilerin de amacı işletmenin kârını ve çıkarını artırmak iken, iktisadi kamu kuruluşlarında çalışan üst düzey yöneticilerin amacı kurumsal faydayı ve dolayısıyla sosyal faydayı artırmaktır. Bu nedenle iktisadi kamu kuruluşlarında matrahı düşük göstermek suretiyle işletmeye

²⁰¹ Öncel, 2020, a.g.e., s. 9.

²⁰² A. Atilla Uğur ve İbrahim Çütcü, “E-Devlet ve Tasarruf Etkisi Kapsamında VEDOP Projesi”, **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, 1.12.2009, ss. 1-20, s. 15-16.

²⁰³ Özdemir, 2021, a.g.e., s. 11.

çıkart sağlamannn o yöneticiler için bir faydası olmayacağı gibi, tespit edilmesi halinde görevi kötüye kullanmak eylemi ile karşı karşıya kalacaklardır. Dolayısıyla iktisadi kamu kuruluşlarında bilinçli olarak vergi uyuşmazlığına sebebiyet vermek sık karşılaşılan durum değildir. Ancak ihmal veya iş yoğunluğu gibi nedenler ile iktisadi kamu kuruluşlarında daha çok şekli yükümlölüklerden kaynaklanan vergi uyuşmazlıklarının görölme ihtimali mümkündür.

Ayrıca vergi kayıp ve kaçaklarının daha yaygın göröllebilecek riskli mükellef ve kurumları denetlemek vergi idaresi açısından da daha etkin vergi denetimi olacaktır. Matrahı düşük göstermenin bireysel bir fayda oluşturmayaacağı iktisadi kamu işletmeleri için vergi denetimleri daha çok riskli alanlar varken daha düşük riskli mükellefleri denetleyerek kurum enerjisini etkinsiz kullanmak şeklinde de görölleceği ifade edilmelidir.

2.6.2. Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları

Vergi uyuşmazlıkları genellikle mükellefin ihmal veya kastından kaynaklanabileceği gibi, vergi yasalarının karmaşık ve anlaşılmasının güç oluşundan da kaynaklanabilmektedir. Vergi mevzuatının çokluğu, karmaşıklığı ve sık sık değişikliklere maruz kalışı vergi idaresinin de hatalar yapmasına neden olmaktadır²⁰⁴. Bu gibi nedenlerle vergi hukukumuzda ortaya çıkan uyuşmazlıklar iki farklı aşamada çözüme kavuşturulabilmektedir. Bu çözüm yollarından birincisi idari çözüm yolları iken diğeri yargısal çözümdür. İdari çözüm yolu barışçıl çözüm yolu olarak da ifade edilebilirken, yargısal çözüm yolu mahkeme başvurmak yolu ile çözümdür. Taraflar kendileri için en avantajlı olan çözüm yolunu seçebilecekleri gibi bu iki yola da aynı anda başvurabilirler.

2.6.2.1. Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları

Uyuşmazlıkların idari çözüm yolları vergi hatalarının düzeltilmesi, pişmanlık, etkin pişmanlık, cezalarda indirim, izaha davet ve uzlaşma başlıkları altında toplanabilir.

²⁰⁴ Özgöl Sarılı, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesinin İşleyişinin Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi: Aydın İline Yönelik Ampirik Bir Analiz.” **Aydın İktisat Faköltesi Dergisi**, 5.2 (2020): 40-64, s. 41.

İlk idari çözüm yolu olan vergi hataları mükellef tarafından ya da vergi idaresi tarafından yapılan ve kasıt içermeyen vergisel yanlışlıklar olarak tanımlanabilir²⁰⁵. Vergi hataları mevzuatta, hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak iki alt başlıkta ele alınmaktadır. Beyan esasına dayanan vergi sistemlerinin uygulandığı durumlarda mükellef tarafından bazen yanlış yazmak, eksik bilgi ile yanlış yapmak veya vergi mevzuatına tam hakim olamamaktan dolayı yanlış yapmak mümkündür. Ancak vergi idaresi de mükellef için yaptığı vergisel işlemlerde verginin konusunu dar ya da geniş yorumlayarak hata yapmak, verginin dönemiyle ilgili hata yapmak, mükellefin şahsında hata yapmak ya da mükellefiyetin yanlış tespit edilmesi şeklinde hata yapması da yaygın hatalardandır. Yine vergi idaresi matrahı da yanlış hesaplamak suretiyle ya da vergi miktarının yanlış hesaplanması ya da vergiyi mükerrer almak gibi hatalarda yapabilmektedir. Bu hataları görüldüğü üzere hem vergi idaresi hem de mükellef yapabilir. Hataların düzeltilmesi elbette yasada öngörülen şekillerle mümkündür. Hata yapıldığını ya da yaptığını fark eden mükellefin kendisinin idareye başvurması ve idarenin de hata olduğunu kabul etmesi halinde yapılan düzeltmeye başvuru üzerine düzeltme denilmektedir. Hatanın yapılmasından itibaren zamanaşımı süresi içerisinde bu hataların düzeltilmesi için başvuru yapmak mümkündür. İdare genellikle hataları bariz ve kesin bir hata varsa düzeltmek yoluna gitmektedir. Hataların düzeltilmesi vergi dairesi müdürü tarafından yapılabilir. Mükellefin idareye yaptığı hata düzeltme talebinin idare tarafından reddedilmesi halinde mükellef şikayet yolu ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvurabilir. Bu başvurusu da uygun görülmediği zaman, hata olması yönü ile vergi mahkemesinde dava açmak hakkına da sahiptir. Vergi idaresi hatanın açık ve kesin olmadığı şekliyle yorumlasa da yargı kararlarını da göz önünde bulundurarak buna göre işlem yapıp bu hataları düzeltme eğilimindedir. İdarenin böyle bir tavır göstererek hataları düzeltmesi yargı aşamasına gitmeden barışçıl çözüm ile idari yolların etkinliğini ve dolayısıyla vergi idaresinin etkinliği artıracaktır²⁰⁶. Hataların düzeltilmesinde diğer yol re'sen düzeltmedir. İdare vergi hatası olduğunu ve bunun kendisi tarafından yapıldığını fark ettiğinde, mükellefin başvurusunu aramadan

²⁰⁵ Kaneti vd, 2022, a.g.e., s. 222.

²⁰⁶ Özdemir, 2021, a.g.e., s. 106.

kendiliğinden düzeltebilir. Hataların bu şekilde düzeltilmesine re'sen düzeltme denilmektedir. Ancak idarenin iş yoğunluğu nedeniyle bu düzeltme şekline fazla rastlanılacağı düşünülemez. Hataların düzeltilmesi vergilendirme sürecinin her aşamasında başvurulacak bir yol olduğu gibi, vergi borcunun ödenmesinden sonra bile başvuru yolu açıktır. Tek süre kısıtı zamanaşımı olmaktadır.

Uyuşmazlıkların idari olarak ikinci çözüm yolu pişmanlık ve ıslahtır. Zor şartlara bağlanmış olun bu müessese beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren eylemler ile kaçakçılık suçunu içeren fiillerin veya kaçakçılığa iştirak edenlerin kanuna aykırı hareketlerini vergi idaresine kendiliğinden dilekçe vermek suretiyle haber verenler hakkında vergi ziyai cezasının kesilmeyeceğine ve kaçakçılık eyleminden dolayı adli makamlara bildirilmeyeceklerine ilişkin bir düzenlemedir. VUK'un 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah hem vergi cezalarını ortadan kaldıran hem de vergisel uyuşmazlıkları barışçıl yolla çözümünü sağlayan bir yoldur²⁰⁷. Bu madde hükmüne göre şartlarının sağlanması halinde pişmanlıktan yararlananlara vergi ziyai cezası kesilemez. Pişmanlık ve ıslah uygulaması, henüz uyuşmazlık oluşturmamış ancak vergi dairesi ile mükellef arasında sorun oluşturan bir konunun çözüme kavuşturması nedeniyle, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm sağlayan bir yol olduğu belirtilmelidir. Ayrıca bu müessese, gelecekte ortaya çıkabilecek daha büyük uyuşmazlıkların önceden ortadan kaldırılmasını da sağlamaktadır. Pişmanlık ve ıslah uygulaması vergi mevzuatımızda ilk uygulaması 1950 yılına dayanmaktadır. Pişmanlıktan yararlanma şartları; başvurudan önce mükellef hakkında bir ihbarın yapılmamış olması, mükellefin izaha davet edilmemiş olması²⁰⁸, mükellef nezdinde bir vergi incelemesinin başlamamış olması, mükellefin yaptığı/yapmadığı yasa dışı eylemini düzeltici eylemini haber verme dilekçesini vermesinden sonraki onbeş gün içinde düzeltmesi veya tamamlaması ve pişmanlık zammını da aynı süreler içerisinde ödemesidir²⁰⁹. VUK'un 359. maddesinde sayılan kaçakçılık eylemlerinde de

²⁰⁷ VUK, md. 371.

²⁰⁸ VUK, md. 370.

²⁰⁹ Ahmet Ak ve Şebnem Ekeryılmaz. "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi." **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, 8.2 (2016): 1-16, s. 12.

pişmanlık şartlarına uygun şekilde ilgili makamlara başvurular hakkında kaçakçılık cezalarının uygulanmayacağı da belirtilmektedir²¹⁰. Vergi idaresi, pişmanlık uygulaması ile mükellef ve sorumlulara belirli şartlar altında bir nevi tolerans uygulayarak beyanı yapılmayan ya da eksik yapılan matrah ve vergiler için bunların beyanını isteyerek cezasız şekilde ödenmesi imkanı sunmaktadır. Bu uygulama ile hem vergi idaresi vergi incelemesine gitmemekten avantaj sağladığı gibi vergi alacaklarının da bir kısmını tahsil ederek mükellefi tekrar kazanma yolu bulmaktadır. İlaveten belki de hiç tahsil edilemeyecek olan verginin tahsili masrafsız ve çok gecikme olmadan tahsil edilebilmektedir. Mükellef de bu uygulamadan dolayı, ileride başına gelebilecek yaptırımlardan, mahkeme ve vekalet ücretlerinden ve muhtemel gecikme zam ve faizlerinden kurtulmuş olacaktır. Pişmanlık ve ıslah vergiye gönüllü uyumu sağlayarak vergi uyuşmazlıklarını önceden ortadan kaldırmaya yardım etmektedir²¹¹.

2022 yılında VUK'a eklenen düzenleme ile bir ceza hukuku kavramı olan etkin pişmanlık vergi hukuku alanında da uygulama alanı bulmuştur. Bu hükme göre; haklarında hüküm verilmiş olup dosyası infaz aşamasında olanlar, VUK 359'uncu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını, bu maddeyi ihdas eden Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde Hazineye ödedikleri takdirde 359'uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla soruşturma evresi için yapılan etkin pişmanlık düzenlemesinden faydalanabilir. Bu fıkra da belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır²¹². Ancak Anayasa Mahkemesinin 28/9/2022 tarihli ve E: 2022/59, K: 2022/111 sayılı Kararı ile yukarıdaki hüküm; birinci fıkranın birinci cümlesinde yer

²¹⁰ VUK, md. 359.

²¹¹ Özdemir, 2021, a.g.e., s. 107.

²¹² VUK, Geçici Md. 34.

alan “infaz” ibaresi yönünden ve ikinci fıkrada yer alan “kovuşturma” ibaresi yönünden iptal edilmiştir²¹³.

Birinci fıkra hükümleri bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinde soruşturma ve kovuşturma evresinde bulunan dosyalar hakkında da uygulanır. Bu takdirde, ödemenin hüküm verilinceye kadar yapılması şarttır. Bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinde 359’uncu madde kapsamına giren suçlardan dolayı temyiz veya istinaf kanun yolu incelemesinde bulunan dosyalardan, 359’uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan düzenlemeler nedeniyle lehe değerlendirme yapılması gereken dosyalar hakkında bozma kararı verilir. Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında bulunan dosyalar gelişlerindeki usule uygun olarak ilk derece mahkemelerine gönderilir. 359’uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan düzenlemelerde yer alan zincirleme suça ilişkin koşulların belirlenmesi, duruşma açılmak suretiyle yapılır²¹⁴.

Uyuşmazlıkların idari çözüm yollarından diğeri cezalarda indirim uygulamasıdır. İdare tarafından yapılan tarhiyatlarda (ikmalen, re’sen, idarece tarhiyatlar) vergi ya da ilave vergi farkı ve vergi ziyai, genel usulsüzlükler ile özel usulsüzlük cezalarının, tebligattan itibaren yasal ödeme süresi olan otuz gün içinde ilgili yerlere ödenerek veya teminat gösterilmesi suretiyle vade bitiminden itibaren 3 ay içerisinde ödeyeceğini bildirmesi durumunda kesilen cezaların kanunda belirtilen oranlarda belli bir kısmı indirimli olarak ödenmesidir²¹⁵. Görüldüğü üzere bu düzenleme yargıya, uzlaşmaya ve hata düzeltme yoluna hiç gitmeden ve vadesinde ödenen vergi para cezaları için daha ilk başta uyuşmazlığın çözümünü amaçlamaktadır. Bu yolla idare vergi alacağına kavuştuğu gibi ceza miktarlarının da bir kısmına hemen kavuşmaktadır. Ayrıca mükelleflerde vergi cezalarının bir miktarından avantaj elde etmekte ve teminat göstermesi halinde üç ay kadar daha bir zaman kazanmaktadır. Başka bir ifade ile cezalarda indirim uygulaması ile vergi mükelleflerinin vergi sistemi dahilinde kalması ve vergi uyuşmazlık sayılarının azaltılması ile vergi idaresinin daha verimli çalışması hedeflenmektedir. İndirim

²¹³ Resmi Gazete, Sayı: 32141, Anayasa Mahkemesinin 28/9/2022 tarihli ve E: 2022/59, K: 2022/111 sayılı Kararı.

²¹⁴ VUK, Geçici Md. 34.

²¹⁵ VUK, md. 376.

uygulanması aynı zamanda vergi mükellefini dava açmaktan caydıran ve geç tahsil edilebilecek ceza miktarını hemen ödenmesi ile o günkü ödeme değerine iskonto edilmesini de amaçlamaktadır²¹⁶. Zaman içerisinde cezalarda indirim oranları değişiklik göstermiştir. Günümüzde ise vergi ziyai, genel usulsüzlükler ile özel usulsüzlüklerde vadesinde ödenmesi halinde cezaların yarısı indirilmektedir. Eğer mükellef uzlaşmaya gitmiş, uzlaşma sağlanmış ve uzlaşılan vergi miktarını ve vergi cezalarının %75'ini süresinde öderse uzlaşılan ceza miktarlarından %25'i (yani cezaların kalanı) tekrar indirilmektedir²¹⁷. Ayrıca kanunda belirtilen miktarı aşmayan genel ve özel usulsüzlük cezası miktarları için indirim oranı %75 (kanun metninde %50 artırılarak uygulanır denildiği için) olarak uygulanır²¹⁸.

Uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yollarından diğeri uzlaşmadır. Uzlaşma vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında ortaya çıkmış olan uyuşmazlığın yine vergi idaresi ile mükellef ya da sorumlu tarafın bir araya gelip anlaşarak çözmeleridir. Uzlaşma re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerin ve fer'ilerinin kanunda belirtilen şartlarda anlaşılarak yapılır. Beyan üzerine yapılan tarhiyatlar, kaçakçılık suçu içeren tarhiyatlar ile, emlak vergisinde uzlaşma söz konusu değildir. Uzlaşmadan tarafların beklentisi ise hem vergi idaresini hem de mükellefi vergi yargılamasının uzun işleyiş süreçlerinden kurtarmak, verginin bir an önce tahsilatını sağlamak, yargının iş yükünü azaltmak ve mükelleflerin vergiye uyumunu küstürmeden sağlamaktır. Buradan anlaşılacağı üzere uzlaşma yargı yoluna gitmeden önce yapılır²¹⁹. Eğer yargı yoluna gidilmiş işe yargı organları idareden bilgi alarak önce uzlaşmanın sonucunu bekleyerek yargılamaya devam etmez. Uzlaşma sonucunda vergi aslı, cezaları, gecikme faizleri tamamen ortadan kalkmamakta ancak indirimler yapılmaktadır. Uzlaşmada karşılıklı olarak ödün vermek suretiyle uyuşmazlıklar çözüme kavuşturulur. Uzlaşmaya mecburi bir yol değil ancak mükellefin başvurusu üzerine gidilen bir çözüm yoludur²²⁰. Uzlaşma vergi

²¹⁶ Yusuf Karakoç, "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi." **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 16.Özel Sayı (2014): 3637-3739, s. 3647.

²¹⁷ VUK, md. 376.

²¹⁸ VUK, ek md. 1.

²¹⁹ Özdemir, 2021, a.g.e., s. 60.

²²⁰ Öztürk, 2020, a.g.e., s. 42.

uyuşmazlıklarının çözümünde en çok kullanılan ve etkin olan bir yol olup, idare ile mükellefin barış içinde kalmasını sağlar²²¹. Uzlaşmanın iki türü bulunmaktadır. Bunlar tarhiyattan önce yapılan uzlaşma ile tarhiyattan sonra yapılan uzlaşmadır. Bu ikili ayırım, uzlaşmanın hangi durumlarda başlayabileceği ve kapsamı itibarıyla farklılaşmalarından kaynaklanmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma vergi idaresi ile mükellef arasında henüz herhangi bir uyuşmazlık yokken mükellefe denetim esnasında yapılan teklif üzerine gidilen ve yapılan uzlaşmadır. Tarhiyat sonrası uzlaşma ise bir uyuşmazlığın ortaya çıkması ve bunun mükellefe tebliğ edilmesinden sonra gidilen ve yapılan uzlaşmadır. Aynı mükellef aynı vergi borç, ceza ve gecikme faizleri için iki uzlaşmaya birden gidemez. Zira tarhiyat öncesi uzlaşmaya giden mükellef eğer uzlaşmanın gerçekleşmesi ile sonuçlanması halinde vergi, ceza ve gecikme faizleri anında tahakkuk edecek ve tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusu ortadan kalkacaktır. Aynı durum tarhiyat sonrası uzlaşmaya giden mükellef için de geçerlidir. Tarhiyat sonrası uzlaşma tebliğden sonra gidilebilen uzlaşma olduğu için artık bu aşamada tarhiyat öncesi uzlaşmadan zaten bahsedilemeyecektir. Bu nedenle mükellef sadece bu uzlaşma türlerinden ancak birisini kullanabilecektir²²². Tarhiyat öncesi uzlaşma uzlaşmazlık ile sonuçlansa bile mükellef tarhiyat sonrası uzlaşmaya tekrar gidemez. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına 21 Mart 2018 tarihine kadar vergi aslı, vergi ziyai, genel ve özel usulsüzlük cezaları ile gecikme faizleri dahil iken, bu tarihte VUK'da yapılan değişiklik ile sonraki dönemlerde genel ve özel usulsüzlük cezaları bu uzlaşma türü kapsamından çıkartılmıştır. Ancak 14 Ekim 2021 tarihinde yine aynı kanunda yapılan değişik ile fiil bazında kesilecek toplam miktarı kanunda belirtilen miktarın üzerindeki genel ve özel usulsüzlük cezaları tekrar tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına dahil edilmiştir²²³.

Tarhiyat sonrası uzlaşma vergi denetimleri sonucunda mükellefe ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlardan sonra vergi borç ve cezalarının tebliğinden sonra mükellefin yasal süre olan otuz gün içinde idareye uzlaşmaya başvurması

²²¹ Özgül Sarılı, "Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolu Olarak İzaha Davet Uygulaması." **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, 7.22 (2020): 22-72, s. 45.

²²² Kaneti vd, a.g.e., s. 466.

²²³ VUK, ek md.11.

sonucunda yapılan ve gidilen uzlaşmadır. VUK'ta 21 Mart 2018 tarihinde yapılan değişikliğe kadar tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında genel ve özel usulsüzlükler bulunmayıp, tarhiyat öncesi uzlaşmaya mükellefler daha çok tercih etmekteydiler. Bu tarihte yapılan değişiklik ile tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma kapsamı sadece vergi ziyai cezası ile gecikme faizleri olarak eşitlenince tercihlerdeki avantaj ortadan kalkmıştır. Yine bu uzlaşma kapsamına kaçakçılık eylemlerini işleyenler ile iştirak edenlere uygulanan vergi aslı ve cezaları konu edilememektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuracak olan mükellefin başvuru dilekçesinde vergi ziyana; kanunlara yeterince nüfuz edemediğinden, yanılma ya da görüş değişikliğinden kaynaklandığından, vergilendirme ve hesap hatalarından veya vergi idaresi ile adli makamların görüş farklılıklarından kaynaklandığı gibi nedenlerden birini ileri sürmesi gerekir²²⁴. Uzlaşmanın vuku bulamaması veya uzlaşmanın temin edilememesi halinde tekrar uzlaşma talebinde bulunulamıyor. Uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin bilgi tutanağa idare tarafından yazılır. Mükellef dava açma hakkı olan onbeş günlük sürenin sonuna kadar tutanakta yazılarak teklif edilmiş olan vergi ve fer'ilerini kabul ettiğini bildirmesi halinde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef isterse uzlaşma görüşmelerine meslek odasından bir temsilci ile veya muhasebecisi ile de katılabilir. Uzlaşma başvurusu kabul edilen mükellef belirtilen gün ve saatte kendisi ya da avukatı katılmak zorundadır. Bunlardan biri katılmadığı zaman uzlaşmanın temin edilememiş sayılır. Uzlaşmada vergi idaresini üç kişilik komisyon temsil eder²²⁵. Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında 14 Ekim 2021 tarihine kadar sadece vergi aslı, vergi ziyai cezası ile gecikme faizleri dahil iken, bu tarihte VUK'da yapılan değişiklik ile genel ve özel usulsüzlük cezalarının fiil bazında kesilecek toplam miktarı kanunda belirtilen miktarı geçmesi halinde tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına dahil edilmiştir²²⁶. Görüldüğü üzere 2021 yılında yapılan değişiklik ile tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı benzer hale getirilmiştir. Buna göre iki uzlaşma türünde de hem vergi asılları, vergi ziyai, kanunda belirtilen miktarı geçmek şartıyla genel ve özel usulsüzlük cezaları ile

²²⁴ VUK, ek md. 1.

²²⁵ Mahmut Yardımcıoğlu ve Mehmet Kütükcü. "Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma." **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD)**, 6.11 (2014): 2-26, s. 8-9.

²²⁶ VUK, ek md. 1.

gecikme faizleri uzlaşma kapsamında yer almaktadır. Uzlaşmanın sonucu kesinlik ifade eder. Mükellef uzlaşmış ve tutanağa bağlanmış olan konularda dava açamaz ve şikayette bulunamaz.

Uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yollarından bir diğeri de 2016 yılında vergi sistemimize dahil olan izaha davettir. Kanunda izaha davet başlığı “cezaların ödenmesi ve kalkması” başlığı altında yer almaktadır. VUK’un 370’inci maddesi bu çözüm yolunu ele alan tek maddedir. İzaha davet uygulaması, vergi idaresinin mükellefin vergi ziyana sebebiyet vermiş olabileceğini adi karineler ile kesin delil olmayıp yüksek ihtimalli şüpheler olması halinde vergi incelemesi ya da komisyona matrah takdiri için işlemlerin başlatılmasından önce o mükellefin şüpheli durumu izah etmesinin istenmesidir. İzaha davet uygulaması pişmanlık ve ıslah yolunu kapatması bakımından vergi incelemesine başlamak gibi bir uygulamadır. Mükellefler açısından da en önemli olan konu izaha davetin bu yönüdür. O yüzden izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellef bu yazıya cevap verirken pişmanlıktan yararlanamayacağını göz önünde bulundurması gerekir. VUK’un izaha davet başlıklı ilgili maddesinde, vergi incelemesine başlamadan ve takdir komisyonuna havale edilmeden önce bir vergi kaybı oluştuğuna ilişkin emareler bulunması ile mükellef hakkında ihbarda bulunulmamış olması şartıyla yetkili idare tarafından mükellefin bu emareler konusunda izahta bulunması talep yazısı ile istenebileceği belirtilmektedir²²⁷. İzaha davet vergi uyuşmazlıkları için idari aşamada çözüme kavuşturulması ve ayrıca mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırması düşünülen ve bu amaçla çıkarılmış olan bir uygulamadır. İzaha davet konularında farklı benzetme ve izah yolları yapılmıştır. İzaha davetin çeşitli kurumlardan mükellef hakkında edinilmiş olan bilgileri mükellefe yönelterek ondan teyidinin istenmesi için bir çağrı olduğu da ileri sürülmektedir. Bu uygulama ile mükellefin neden olduğu vergi kayıplarının engellenmesi ve mükellefe ceza uygulamasından önce son bir fırsat tanınmaktadır. Ayrıca bu uygulama ile mükellefin gerekçeli ve belgeleri ile yaptığı ikna edici izah ile gereksiz vergi incelemelerinden oluşacak kayıpların önüne de geçilecektir²²⁸. İzaha davet süreci kanun yetkisi ile bakanlık

²²⁷ VUK, md. 370.

²²⁸ Çiçek ve Güneş, 2019, a.g.e., s. 15.

tarafından çıkarılan tebliğde belirtilen başlıklardan herhangi birinin olması halinde mükellefe yazı yazılarak izahta bulunması istenmektedir. Mükellefin izaha davet edilebilmesi için bir vergi ziyaına ilişkin ön tespit, bulgu veya adi karinelerin olması lazım. Ayrıca mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlanılmış olmaması, bir ihbarda bulunulmamış olması ve mükellef için matrah takdiri işlemlerine girilmiş olması gerekmektedir. İzaha davet edilen mükellefin 15 gün içerisinde idareye yazılı ve belgeli olarak açıklama yapması gerekir. Süresi içinde izaha davete cevap vermeyen mükellef izaha davet hükümlerinden yararlanamaz. Mükellefin yaptığı izah idare tarafından olağan ve ikna edici olarak karşılanırsa o takdirde mükellef için bir vergi incelemesine başlanması gerekmez. Ancak mükellefin yaptığı izahat ikna edici olmamış ve delillendirilememiş ise o takdirde mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanır. İnceleme neticesinde vergi ziyayı tespit edilmesi halinde vergi ziyaına ilişkin ceza %20 olarak uygulanır. Bu normalde uygulanan vergi ziyayı cezası olan bir kat (%100) uygulamasından oldukça düşük bir cezadır. Mükellefin izaha davet uygulamasından yararlanmış olması tekrar vergi incelemesi yapılmasına engel değildir²²⁹. İzaha hangi mükelleflerin davet edileceğini izah değerlendirme komisyonları karar vermektedir. Bu komisyonlar GİB bünyesinde veya Vergi Denetim Kurulu (VDK) bünyesinde yeterli sayıda kurulacaktır. İzaha davet VUK 359. maddesinde sayılan kaçakçılık eylemlerini işleyen mükellefler için yapılamaz²³⁰. Ancak bunun bir istisnası sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanıcıları içindir.²³¹ Komisyon mükelleften gelen izaha göre kararını belirler. Bu kararlar vergi incelemesine başlanması, takdir komisyonuna sevk ya da izahın yeterli görülmesi şeklinde olabilir. İzah yeterli görülmüşse mükellef nezdinde cezai bir yaptırım ve incelemeye gidilmeyecektir. Ancak diğer iki seçenekte bir vergi ziyayı olduğu tespit edilirse o zaman vergi ziyayı cezası %20 olarak uygulanacak ayrıca vergi aslı ile birlikte gecikme faizi de hesaplanacaktır. İzaha davet uygulamasında mükellef sürece daha etkin katılmakta ve kendisini ifade etme imkanı bulmaktadır. Bu durum vergiye gönüllü uyumu artıracak ve ayrıca mükellef daha düşük bir vergi

²²⁹ İbrahim Özmen, “Vergi Usul Kanununda İzaha Davet: 370 inci Madde Mükelleflere Yeni Bir Fırsat mı?” *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 26.1 (2018): 63-85, s. 72.

²³⁰ VUK, md. 359.

²³¹ 519 Nolu Tebliğ.

ziyayı cezası ile kurtulabilecektir. Hatta sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmak suretiyle kaçakçılık eylemini işlemiş olan mükellef için hem hapis cezası uygulanmayacak hem de üç kat vergi ziyayı cezası uygulanmayacaktır²³². İzaha davet uygulaması pişmanlık müessesesinin değişik bir alternatifi olarak da görülebilir. Pişmanlıkta hiç ceza uygulanmaz ve mükellef kendiliğinden harekete geçmekte iken, izaha davette idare mükellefi tetiklemesine rağmen düşük miktartlı ceza ile bir imkan elde etmektedir²³³.

2.6.2.2. Uyuşmazlıkların Yargı Aşamasında Çözümü

Uyuşmazlıkların barışçıl çözüm yolları dışındaki diğer bir çözüm yolu da yargı aşamasındaki çözüm yoludur. Vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında çıkan uyuşmazlığın idari aşamada çözülmemesi durumunda ya da ilgili tarafın doğrudan adli makamlara başvurması sonucunda dava yolu ile ve yargılama yolu ile çözüme kavuşturulmasıdır. Yargısal çözüm yolu iki tarafın arasına farklı bir güç girerek çözümleneceğinden dolayı çekişmeli bir çözüm yolu olup üst yolların da tamamlanmasından sonra kesinlik ifade eden bir yoldur. Yargı yolu genellikle mükelleflerin idari aşamada çözülemeyen ya da idari aşamada çözümü için umut beslemedikleri durumda başvurdukları bir yoldur. Vergi yargısı uyuşmazlığı çözerken hem şeklen hem esasen hukuk kuralları çerçevesinde bir çözüm yolu bulmaya çalışmaktadır. Anayasamızın 36'ncı maddesi yargı organları önünde herkesin eşit olduğunu, yine herkesin davacı ve davalı olabileceğini belirtmiştir. Yine Anayasanın 125. maddesi idarenin tüm eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi olduğunu ifade etmektedir²³⁴.

Hukuk devletinin de bir gereği olarak idarenin tüm işlem ve eylemlerinin yargısal denetime tabi olması gerekir. Tarafların uyuşmazlığı çözebilmeleri için yargı yoluna gitmeden önce idari çözüm yoluna başvurmaları şartı yoktur. Vergi uyuşmazlıklarında doğrudan vergi yargısına başvurmak mümkündür. Vergi

²³² Sarılı, a.g.e., s. 85.

²³³ Engin Hepaksaz ve Orçun Avcı. "Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları (İzaha Davet Müessesesi ve Mükellef Hakları Bağlamında Değerlendirmeler)." **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 23.Geybulla Ramazanoğlu Özel Sayısı (2018): 759-772, s. 770.

²³⁴ 1982 Anayasası, md. 36, 125.

yargısının kapsamına genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait olan vergi, resim, harçlar ile bunlara benzer diğer mali yükümlülükler ve bunlara ait olan zam ve cezalar neticesinde ortaya çıkan uyuşmazlıklardır. Bunlara ilaveten 6183 sayılı Kanun'dan kaynaklanan uyuşmazlıklar da vergi yargısının konusuna girmektedir. Vergi yargısı uyuşmazlıkları çözmenin yanı sıra, idarenin yargısal denetimini yapmak, vergilendirme sürecinde kanunlara uygunluğu sağlamak, vergilerin kanuniliği ilkesini uygulamak ve vergi konularında yargı içtihadı yaratarak vergi hukukunun gelişimine yardımcı olmak bakımından önemlidir²³⁵.

VUK'un 378. maddesi vergi mahkemesinde dava açabilmek için birtakım şartları saymaktadır. Bu maddeye göre, bir verginin tarh edilmesi, bir vergi cezasının kesilmesi, takdir komisyonu kararlarının ilgiliye tebliğ edilmiş olması vergi davası açabilmek için gereklidir²³⁶. Vergi yargısında genellikle davacı taraf hakkı idare tarafından ihlal edilmiş olan mükellef olmakta, bu durumda davalı taraf da genellikle vergi idaresi olmaktadır. Vergi yargısında beyana dayalı tarhiyatlarda kural olarak dava açılmamaktadır. Çünkü beyannamenin verilmesi vergiyi tahakkuk ettiren bir nedendir. Bunun iki istisnası vardır; bunlar ihtirazi kayıtlı beyan ve bir vergi hatalarından birinin yapılmış olması halleridir.

Yargı sistemindeki iki düzeyli aşama, vergi yargısında da söz konusudur. İlk derece mahkeme Vergi mahkemeleri olup, üst yargı yolu Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dır. İlk derece mahkeme olarak Danıştay'ın görev aldığı durumlar da söz konusu olabilmektedir. Örneğin idarenin yaptığı düzenlemeler Danıştay denetimine tabidir. Üst yargı yolu olarak istinaf mercii Bölge İdare Mahkemeleri ve temyiz mercii de Danıştay'dır²³⁷. Mükellefe yapılan vergi ya da ceza tebliğinden itibaren yargı yoluna başvurusu süresi 30 gün olup, mükellef dilekçe ve belgeler ile yargıya yaptığı başvurusu birtakım sonuçlar doğurmaktadır²³⁸. Zamanaşımı sürelerinin kesilmesi ve hak düşürücü sürenin korunumu maddi hukuk açısından dava

²³⁵ Keleş, a.g.e., s. 119.

²³⁶ VUK, md. 378.

²³⁷ Danıştay Kanunu, md. 24.

²³⁸ Oğuzhan Demir, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme." **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 11.1-2 (2007): 219-256, s. 225.

açılmasının bir sonucu olmaktadır. Yürütmenin durdurulması, mahkemenin davaya bakma yükümlülüğünün başlaması ise usul hukuku açısından sonuçlarıdır²³⁹.

Türk vergi yargısında genel olarak ilk müracaat edilecek yetkili ve ilk derece mahkeme vergi mahkemeleridir. Vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararlar 2014 yılından itibaren vergi yargı sistemimizde yer alan istinaf yolu olarak belirtilen ve üst yargı yolu olarak değerlendirilen Bölge idare mahkemelerinde tekrar incelemeye tabi tutulabilir. Bunun için dava dosyası büyüklüğünün kanunda belirtilen miktarı geçmesi ve taraflardan birinin yasal süre içerisinde üst yargı yolu olarak istinafa başvurusu gerekmektedir. İstinaf mahkemesi olarak Bölge idare mahkemelerinin vermiş olduğu kararlara karşı ise yine kanunda belirtilen miktarı geçen davalar temyiz için Danıştay'a götürülebilir²⁴⁰. Dava dosya büyüklüğü kanunda belirtilen miktarları geçmediği sürece üst yargı yoluna istinaf ya da temyiz için götürülemez. Diğer uyuşmazlıklar gibi vergi uyuşmazlıklarında da istinaf ve temyiz olarak belirtilen olağan kanun yolları tüketilmesinden itibaren bireysel başvuru ile Anayasa Mahkemesi'ne gidilebilmektedir. Vergi ödevi Anayasa ile güvence altına alınmış olan temel hak ve özgürlükler kısmında yer alan siyasi hak ve ödevler bölümünde olduğundan vergi ödeviyle ilgili konularda vatandaşlara temel hak ve özgürlüklerinin ihlali iddiasıyla bu hak tanınmıştır.

Vergi mahkemelerinde vergisel uyuşmazlıklardan dolayı dava açıldığı zaman, tarh edilen vergi, harç ve resimler ile buna benzer mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin zam ve cezaları için dava kapsamında olan kısmı için tahsil işlemleri durdurulmaktadır. Yani vergi yargısında ilk derece mahkeme olan vergi mahkemesinde davanın açılması yürütmeyi kendiliğinden durdurmaktadır. Ancak Bölge idare mahkemesine istinaf için, Danıştay'a temyiz için gidilmesi yürütmeyi durmamaktadır. Taraflar yürütmenin durdurulmasını istiyorlar ise bunu mahkemeden talep etmesi gerekmektedir²⁴¹.

İstinaf yargılaması ile bir yandan vergi mahkemesinin verdiği kararlar denetlenmiş olurken öte yandan Danıştay'ın iş yükü hafiflemiş olacaktır. Ayrıca

²³⁹ Keleş, a.g.e., s. 121.

²⁴⁰ Öncel, 2020, a.g.e., s. 108.

²⁴¹ Yeğen, 2019, a.g.e., s. 134.

istinaf yargılaması ile vergi davalarına konusunda daha uzman olan hakimler yargılama yapacaklarından daha isabetli kararlar verilmiş olacaktır. İstinaf yargılaması sadece istinaf dilekçesinde belirtilmiş olan gerekçeler ile sınırlıdır. İstinaf sistemi, ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesi ile temyiz mercii olan Danıştay arasında bulunan ve ilk derece mahkemenin vermiş olduğu kararı denetleme işlevi olan bir yargılama yoludur. İstinaf mahkemesi olan bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkeme olan vergi mahkemesinin verdiği kararı yokmuş gibi kabul ederek dava dosyasını yeniden ele alıp inceler ve kendisi bir karar verir²⁴². İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) Bölge idare mahkemelerinin kendilerine istinaf için başvurulduğunda nasıl yargılama yapacağını belirlemiştir. İstinaf mahkemesi vergi mahkemesinin verdiği kararı hukuka uygun bulursa tarafların istinaf başvurusunu reddeder. Vergi mahkemesinin kararının hukuka uygun bulunmaması halinde ilk derece mahkemenin verdiği kararı kaldırır ve kendisi davanın esası hakkında yeni bir karar verir²⁴³.

Vergi yargısına götürülen uyuşmazlıklar genellikle verginin tarh ve tebliği ile ilgili aşamaları ile tahsilinde yaşanan işlemler ve cezalandırmalardır. İlaveten bunlara mükelleflerin vergilendirme mevzusundaki idari işlemlerin kanuna ve hukukun genel kurallarına aykırılığını ileri sürmelerinden doğan uyuşmazlıkları saymak gerekmektedir. Vergi yargısı taraflar arasında bir güç ve çıkar çatışması dengesi kurmaya çalışan bir çabadır. Vergileme söz konusu olduğunda vergi idaresi mükellef karşısında daha güçlü bir taraf iken, vergi yargısı vergi hukukuna göre idarenin hukuka aykırı işlemlerini denetlemek suretiyle bu güç asimetrisini korumaya çabalamaktadır²⁴⁴.

2.6.2.3. Uyuşmazlıkların Yargı Aşamasındayken İdari Çözüm Yolu

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında neticelenmesini beklemeden, yargısal aşamada dahi olsa idari çözüm yollarının bulunabilirliği ihtiyacı üzerine VUK'un 379'uncu maddesinde, 07.12.2019 tarihinde 7194 sayılı Dijital Hizmet

²⁴² Fevzi Rifat Ortaç ve Hilmi Ünsal. "Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar." **İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 3.1 (2016): 1-22, s. 2-3.

²⁴³ Ortaç ve Ünsal, a.g.e., s. 12.

²⁴⁴ Yardımcıoğlu ve Kütükçü, a.g.e., s. 13.

Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yeniden düzenleme yapılmak suretiyle “kanun yolundan vazgeçme” yolu Türk vergi sisteminde yerini almıştır²⁴⁵. Bu düzenleme ile vergi ve cezalarına ilişkin uyuşmazlıkların mükelleflerin isteği üzerine kanun yolu sürecinde iken sonlandırılarak yargı organlarının iş yükünün azaltılması, uyuşmazlığın çözülerek o kapsamdaki vergi ve cezaların tahsilinin sağlanması amaçlanmaktadır²⁴⁶. Yasal süreleri içinde açılan davalarda mükelleflerin istinaf veya temyiz yoluna başvurma süresi içinde kanun yolundan vazgeçmeleri durumunda vergi idaresi uyuşmazlıkları sürdürmeyecek, yargının verdiği kararın niteliğine göre vergi ve cezalarında indirimler uygulanmak suretiyle tahakkuk edilecek, böylece tahakkuk eden vergi ve cezaları ile gecikme faizlerinin vaktinde ödenmesi durumunda ayrıca indirimler uygulanacaktır. Burada söz konusu olan olağan kanun yollarıdır. Olağanüstü kanun yolları için bu imkandan yararlanmak mümkün değildir. Olağan kanun yolları istinaf ve temyiz olup bu yollara başvuru süresi otuz gündür²⁴⁷.

Kanun yolundan vazgeçme hükümlerinden ve indirimlerinden mükellefin yararlanabilmesi için istinaf veya temyiz aşamasına gelmiş olan davalar için ve bunlara başvuru süresi olan otuz günlük süre içerisinde kanun yolundan vazgeçme başvurusu vergi dairesine yapılmalıdır. Mükellefin vergi dairesine yaptığı kanun yolundan vazgeçme başvurusunun idare tarafından kabul edilmesinden sonra vergi dairesi bu durumu ilgili yargı organlarına bildirmesi gerekmektedir. Kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda, sadece vergi içeren vergi davalarında mahkemenin vergiyi kaldırması durumunda verginin %60’ı tahakkuk ettirilecek, kalan kısım terkin edilecektir. Mahkemenin vergiyi onaylaması durumunda ise verginin tamamı tahakkuk ettirilecektir. Vergi ve vergi ziyai cezası içeren davalarda vergi ve cezalarının mahkeme tarafından kaldırılması durumunda verginin %60’ı tahakkuk ettirilecek, kalan kısım ile vergi ziyai ceza miktarının tamamı terkin edilecektir. Vergi ve vergi ziyai cezasının mahkeme tarafından onaylanması halinde, verginin tamamı ve vergi ziyai cezalarının %75’i tahakkuk ettirilecek, kalan kısımlar terkin

²⁴⁵ VUK, md. 379.

²⁴⁶ 517 No’lu Tebliğ, s. 1.

²⁴⁷ Ömer Batur, “Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi.” **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, 43 (2020): 203-218, s. 212.

edilecektir. Vergi aslının dava konusu yapılmadığı veya VUK 359'uncu maddede yazılı eylemlere iştirak nedeniyle uygulanan vergi ziyai cezalarında mahkeme tarafından kaldırılan miktarın %25'i tahakkuk ettirilecek, kalan kısım terkin edilecektir. Mahkemenin onaylaması halinde ise vergi ziyai cezasının %75'i tahakkuk ettirilecek kalan kısım terkin edilecektir. Genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında ise mahkemenin kaldırması halinde %25'i tahakkuk ettirilecek, kalan kısım terkin edilecektir. Bu cezaları mahkemenin tasdik etmesi halinde ise %75'i tahakkuk ettirilecek kalanı terkin edilecektir²⁴⁸.

Ayrıca kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda, mükellefin söz konusu vergi borçları için normal vade tarihinden başlamak üzere kanun yolundan vazgeçme başvurusunu yaptığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanacaktır. Kanun yolundan vazgeçme yolu ile tahakkuk eden vergi ve fer'ileri tahakkuk tarihinden bir ay içinde ödenmesi gerekeceği kanunda²⁴⁹ yer almaktadır. Aynı kanun maddesi hükmüne göre tahakkuk eden vergi ve cezaları ile vergiye ilişkin gecikme faizinin %80'inin ödenmesi durumunda bu ödenen kısım yeterli sayılacak, kalan %20'lik kısımlar ilaveten terkin edilecektir. Bu ek indirim mahkemenin mükellefin lehine verilmiş kararı olması halinde uygulanacaktır. Eğer mahkeme mükellefin aleyhine karar vermiş ve mükellef bu aşamada kanun yolundan vazgeçmişse %20'lik ek indirimden faydalanamayacaktır. Kanun yolundan vazgeçme ile tahakkuk eden tutarların süresinde ödenmemesi durumu kanun yolundan vazgeçme imkanlarını bozmayacak ancak 6183 sayılı Kanun'a göre gecikme zammı ve diğer takip yolları uygulanabilecektir. Mükellefin kanun yolundan vazgeçme başvurusunu idareye yaptıktan sonra istinaf ve temyiz başvurularında da bulunması halinde bu başvurular incelenmeyecek ve vergi idaresi de uyuşmazlığı devam ettirmeyecektir²⁵⁰.

Görüldüğü üzere kanun yolundan vazgeçme mükellef ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlığın yargı aşamasına götürülmesi durumunda bu aşamanın yarıda kesilmesi ile yapılan bir barışçıl yani idari çözüm yoludur. Bu nedenle kanun yolundan vazgeçme ne tam yargı aşamasında ne de tam idari aşamada bir çözüm

²⁴⁸ 517 No'lu Tebliğ, s. 5.

²⁴⁹ VUK, md. 379.

²⁵⁰ Batur, 2020, a.g.e., s. 213-214.

yolu olduğu net değildir. Bu yüzden yargı aşamasında idari bir çözüm yolu olduğu şeklinde ifade edilebilir. Daha önce itirazdan vazgeçme uygulaması varken bu düzenleme daha geniş ve kapsamlı bir uygulamadır. Normal yargılama ile uyuşmazlığın çözümünde mükellefin davayı kaybetmesi halinde vergi ve cezaların tümünün ödenmesi gerekiyorken, kanun yolundan vazgeçme yolu ile kanunda belirtilen oranlarda birtakım indirimler yapılmaktadır. Mükellefin davayı kaybetmesi halinde uygulanan indirim oranları, mükellefin davayı kazanması halinde uygulanacak indirim oranlarından daha azdır. İlâveten, kanun yolundan vazgeçme yoluna başvuran mükellefin bu davaya ilişkin yargılama giderleri, avukatlık ücretleri ve diğfer fer'i giderler karşılıklı olarak taraflardan istenmez ve bu alacaklara icra yolu ile takip yapılamaz. Bu hüküm de kanun yolundan vazgeçme müessesesinin mükellef için cazip görülebilecek bir yönünü oluşturmaktadır.

2.6.3. Uyuşmazlıkların Alternatif Çözüm Yolları

Uyuşmazlıkların çözümünde tarafların kendileri bir araya gelerek çözüm bulabilecekleri gibi, yargı organlarına da tarafların başvurusu üzerine çözülebilmektedir. Bu çözüm yollarına ilâveten uyuşmazlığın çözümü için taraflar kendilerine rehber, arabulucu, bağımsız denetçi gibi isimlendirilen kişilerin de desteğini almak suretiyle bir yol bulabilirler. Tarafların bu yola başvurmalarında da bir engel yoktur. Ancak bunu iki tarafın da istemesi gerekmektedir. Aksi halde çözüm sağlanamaz. Tarafların yargı organları dışında başvurabilecekleri bu yollara alternatif çözüm yolları denilir²⁵¹. Daha geniş bir tanım yapılacak olursa alternatif çözüm yolları, bağımsız, tarafsız ve objektif bir başka kişinin, aralarında uyuşmazlık bulunan tarafları bir araya getirmek suretiyle, ortaklaşa bir çözüm yolu bulmaları konusunda iletişim kurmalarını sağladığı ve aralarındaki anlaşmazlığı ya kendi kendilerine çözmeleri için onlara yardımcı olduğu ya da somut olayların özelliklerine göre onlara üzerinde fikir birliğine varabilecekleri çözüm önerileri sunduğu, tamamen gönüllülük esasına göre işlerlik kazanan ve mahkemelerde yapılan yargılamaya göre seçimli bir yol olarak uygulama alanı olan uyuşmazlıkların çözüm yollarının tümüdür. Bu tanıma göre alternatif çözüm yollarının sonuçları bağlayıcı

²⁵¹ Öncel, 2020, a.g.e., s. 27

değil gönüllülük ile yapılmasıdır. Bu durumda taraflar alternatif çözüm yolu ile uyuşma sağlayamadıkları takdirde yine diğer bağlayıcı sonucu bulunan yargı yollarına gidebilmektedirler²⁵².

Vergi uyuşmazlıklarında da yargı öncesinde tarafsız ve bağımsız çözüm yolları bulunabilir. Ayrıca vergi uyuşmazlıklarında alternatif çözüm yollarının uygulanabilmesi için yasal düzenlemeler gerekmekte, ayrıca çözüme ilişkin sonuçların bağlayıcı olması sağlanmalıdır. Alternatif çözüm yollarının uyuşmazlığın çözüme kavuşabilmesi için anlaşma usul ve esaslarının serbest olması önemlidir. Oysa idari çözüm yollarında sıkı şartlar ve resmi yöntemler bulunmaktadır. Vergi gibi önemli konularda da vergi idaresinin bu yolların uygulanması için serbestiyet sağlaması kolay olmayacaktır. Vergi uyuşmazlıkları için idari ve yargısal çözüm yollarının dışında alternatif yollar olarak müzakere, arabuluculuk, tahkim, ombudsman, uzlaştırma yöntemleri dünyanın bazı ülkelerinde uygulanmaktadır²⁵³.

Alternatif çözüm yolları vergi uyuşmazlıklarında taraflar olan vergi idaresi ile vergi mükellefi arasındaki anlaşmazlıkları etkili, verimli ve hızlı şekilde çözebilir ve uzun yıllara yayılan çözümü güç olan durumları ortadan kaldırabilir. Alternatif çözüm yolları bir hak arama yolu değil özel bir uyuşmazlık çözme yoludur. Gerektiğinde bu yollar hak aramanın diğer yolları olan idari ve yargısal yollara başvurmadan önce de veya sonra da kullanılabilir. Alternatif çözüm yolları yargıyı gereksizleştirmeyecek yoğun olan iş yükünü azaltacaktır²⁵⁴.

Alternatif uyuşmazlık çözüm yollarında uyuşmazlığa sebep olan taraflar yine kendi kendilerine uyuşmazlığı bitirebilmektedir. Arabuluculuk yönteminde doğrudan görüşmeler sonucu tarafların çözüm sürecinde daha etkin olabilmesinin getirdiği olumlu sonuçlar ön plana çıkarılarak çözüm elde edilebilmektedir. Taraflar arasındaki uyuşmazlığın çözümü, mümkün olduğunca mücadeleci ve çatışmacı yöntemler yerine barışçı ve uzlaşmacı bir yaklaşımla ele alınırsa hem bireysel hem de sosyal faydalar daha çok olacaktır. Bunun için de toplumu oluşturan bireylerin

²⁵² Alper Bulur, “Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Arabuluculuk Yöntemi.” **Ankara Barosu Dergisi**, 4 (2007): 30-46, s. 31.

²⁵³ Keleş, 2020, a.g.e., s. 124-129

²⁵⁴ Mustafa Özbek, “Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Temel Çözüm Türleri Nelerdir?” **Ankara Barosu Dergisi**, 2-3 (1999): 187-204, s. 196.

sosyal anlayışının, eğitim düzeyinin ve kültürel yapının buna uygun hale getirilmesi ve bu amaçla ön çalışmalar yapılması gerekmektedir²⁵⁵.

Uyuşmazlıkların alternatif çözüm yollarına ilişkin uygulamalar bazı hukuk dalları için uygulanabildiği, ülkemizde de bu çözüm yollarına ilişkin, arabuluculuk, tahkim, ombudsmanlık gibi uygulamaların var olduğu bilinmektedir. Ancak vergi konularında henüz bu çözüm yollarının uygulanabileceğini söylemek mümkün değildir. Ayrıca kamu hukuku alanına giren vergi hukuku konularında taraflara eşit yaklaşım mümkün olmadığından alternatif çözüm yollarının uygulanamayacağı da söylenebilir. Vergi uyuşmazlıklarında idari aşamada var olan çözüm yolları büyük çoğunlukla zaten alternatif çözüm yollarına benzer uygulamalardır. Örneğin uzlaşma, cezalarda indirim, hataların düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah bu alternatif çözüm yollarının idare tarafından uygulandığı bir zeminde alternatif yollar da bu uygulanmakta olan yollara benzer sonuçlar verecektir.

Ancak yine de idare ile vergi mükellefi arasındaki uyuşmazlıklarda mükellef hakları ekseninde mükelleflere anlaşmazlıkların türüne göre en uygun yöntemi seçme imkanı getirilebilir. Alternatif çözüm yollarına başvuran mükelleflerin yargılama sürecindeki maliyetleri daha az olacak hem de mükelleflere yargı aşamasına gitmeden anlaşmaya varma imkanı verilmiş olacaktır. Alternatif çözüm yolları formel bir yapı olmadığından çözümün zaman ve maddi maliyetleri daha düşük olabilir. Hem vergi idaresi hem de vergi yargısının iş yükünü hafifleteceği zaten bilinmektedir. Bu yolların tüm ülke genelinde hemen uygulanması mümkün olmasa bile pilot çalışmalar ve bölgeler ile bu yönetime başlanması daha uygun düşmektedir²⁵⁶.

İktisadi kamu kuruluşları yönetim ve sermaye açısından kamuya yani devlete ait olan kuruluşlar olduğu için bu kuruluşların vergiye taraf olan muhatap tüzel kişiliktir. İktisadi kamu kuruluşlarının tüzel kişiliği sermaye kadar sorumluluk kapsamındadır. Ancak bu kuruluşların yönetim kurulu üyelerinin sınırsız vergi sorumlusu oldukları daha önce belirtilmişti. Bu nedenle iktisadi kamu kuruluşlarında

²⁵⁵ Bulur, a.g.e., s. 45.

²⁵⁶ Mine Biniş, “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları ve Türkiye’de Uygulanabilirliği.” **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, 5.2 (2013): 15-30, s. 28-29.

vergiye ilişkin bir fayda ya da menfaat bireysel olarak yönetim kurulu üyelerine ya da diğer yetkililere ait değildir. Bir iktisadi işletmenin kârlı olup olmadığı yönetim kurulu üyelerine en fazla itibar kazandırır veya o görevi yürütmelerinde devamlılık sağlayacak düzeyde bir menfaat getirir. Bu yüzden yönetim kurulu üyeleri ya da bu kuruluşlardaki diğer yetkililer bilerek vergiye ilişkin maddi ya da şekli suç işlemleri genellikle söz konusu olmamaktadır. Çünkü daha az vergi ödemekten dolayı bu işletmenin kârı onlar için bir fayda sağlamaz devlet ve toplum için bir fayda sağlamaktadır. Ancak yine de itibar elde etmek, üst makamların gözüne girmek, işletmenin kârlılığını kendisinin başarısı olarak düşünerek bunu kamuoyuna deklare etmek, kendi huzur haklarını veya işletme karlarından aldığı payları artırmak gibi nedenlerle vergi yönünden maddi ve şekli görevlerini eksik yerine getirebilecekleri düşünülebilir. Bu düşünce de işletmenin sorumlu kişilerinin vergisel suç işlemleri için yeterince motive edici değildir. Çünkü böyle bir riski göze almakla aynı zamanda önemli ölçüde itibar kaybedecekleri gibi bir daha kamu görevine gelme ihtimallerini de kaybedeceklerini göze almış olacaklardır. O nedenle iktisadi kamu kuruluşlarındaki vergi sorumlularının vergi suçu işleme ihtimallerinin daha düşük olduğu söylenebilir.

Ancak vergi yasalarının çokluğu, karmaşıklığı, sık düzenlemeler yapılması, yetkisiz ve bilgisiz kişilere sorumluluklar verilmesi gibi nedenlerle yine de iktisadi kamu kuruluşlarında vergi yönünden aksaklıklar ortaya çıkabilir. Unutkanlık, ihmalkârlık, bilgisizlik, dikkatsizlik gibi nedenlerle ortaya çıkabilecek bu vergi yönünden aksamalar vergisel uyumsuzluklar çıkaracaktır. Özel teşebbüsler ile kamu teşebbüsleri arasında vergiden muaf olan iktisadi kamu kuruluşları haricinde vergisel açıdan bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak vergi muafiyeti olmayan iktisadi kamu kuruluşları için vergi idaresi diğer mükellefler için istenen şekli ve maddi yükümlülükleri bu kuruluşlar için de yerine getirip getirmediğini takip etmek durumundadır. Yapılan denetim, inceleme ve takipler sonucunda vergi yönünden iktisadi kamu kuruluşlarının yükümlülüklerini zamanında eksiksiz olarak yerine getirmemeleri halinde vergi suçu ve kabahati işlendiğinden vergi idaresi bunlara da vergi cezaları uygulayacaktır. Vergi cezalarının iktisadi kamu kuruluşlarına uygulanması ve verginin re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilmesi halinde vergi

uyuşmazlıkları ortaya çıkmış olur. İktisadi kamu kuruluşları ile vergi idaresi arasında çıkan uyuşmazlıklar yukarıda izah edilen uyuşmazlık çözüm yolları kullanılarak çözüme kavuşturulacaktır. Vergi idaresi ile olan uyuşmazlıkların çözümünde iktisadi kamu kuruluşlarını temsilen kanunu sorumlular veya kanuni temsilciler hareket edeceklerdir. Vergi idaresi uyuşmazlığa neden olan işletmenin bir kamu işletmesi olduğunu göz önünde bulunduracağı yasal bir dayanak söz konusu değildir. Yasanın tüm mükellefler için belirttiği çözüm yolları kamu iktisadi işletmeleri için de aynen geçerlidir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARININ TÜRK VERGİ SİSTEMİ İÇİNDE YER ALAN ÇEŞİTLİ VERGİLER BAKIMINDAN İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Genel Olarak

Günümüzde kamuya ait iktisadi işletmelerin hem ülkemizde hem de dünyada azalış eğiliminde olduğunu görmekteyiz. Bu eğilim içinde olsa da devlete, mahalli idarelere ve diğer kamu idareleri ve kuruluşlarına ait ve bağlı olan, sürekli bir faaliyeti bulunan iktisadi işletmeler yine de bulunmaktadır. Esas itibariyle vergilemede eşitlik ve hakça rekabetin temini açısından iktisadi kamu kuruluşlarının diğer özel işletmeler gibi vergilendirilmeleri esastır. İktisadi kamu kuruluşlarının vergi yasalarına tabi olmaları ya da vergilendirilmeleri bir yönden devletin kendi kendisini vergilendirmesi gibi düşünülse de kamu işletmelerine vergi ayrıcalığının tanınması piyasadaki serbest rekabet şartlarını olumsuz olarak etkileyebilecek ve özel sektörün gelişme imkanını, kaliteli mal ve hizmet üretimini engelleyebilecektir. Piyasa ekonomisinin etkin şekilde işlemlerini sağlamak ve rekabetin korunmasını temin etmek bakımından iktisadi kamu kuruluşlarının vergi yasalarına tabi olması gerekmektedir²⁵⁷.

Günümüzde iktisadi kamu kuruluşlarının çoğu özel sektörün çalışma esaslarına uygun şekilde ticari alanda iktisadi işlemlerini yürütmektedirler. TCDD gibi birkaç iktisadi kamu kuruluşu tekel niteliğinde bulunurken, TMO, DMO, TTİ gibi birçok iktisadi kamu kuruluşu da özel sektör ile aynı alanda faaliyetlerini yürütmektedirler. İktisadi kamu kuruluşlarından toplum yararına olan faaliyetleri yürüten ve diğer kişiliklerle rekabet ortamının olmadığı işletmeler için muafiyetler tanınmakla birlikte, rekabetin olduğu işletmeler için muafiyet tanınmayarak vergilendirilmesi yönünde hem teoride hem de uygulamada görüşler ağır basmaktadır. Ülkemizde de iktisadi kamu kuruluşlarının esas itibariyle kurumlar

²⁵⁷ Arpacı, 2010, a.g.e., s. 171.

vergisi mükellefi olduğu KVK’da yer almaktadır²⁵⁸. Bu bölümde başta kurumlar vergisi olmak üzere, gelir vergisi, katma değ er vergisi gibi Türk vergi sisteminde yer alan vergiler açısından iktisadi kamu kuruluşlarının değ erlendirilmesi yapılacaktır.

3.2. İ ktisadi Kamu Kuruluşları ve Kurumlar Vergisi

İ ktisadi kamu kuruluşlarının kurumlar vergisi karş ısında durumu mükellefiyetleri ve vergilendirilme usul ve esasları baş lıkları ile ele alınmalıdır.

3.2.1. Kurumlar Vergisi Açısından İ ktisadi Kamu Kuruluşlarının Mükellefiyet ve Muafiyetleri

İ ktisadi kamu kuruluşları (iktisadi devlet teş ekkülleri ile kamu iktisadi kuruluşları) bir iktisadi işletme olarak kurulan ve ayrı bir tüzel kişiliğı olan ve ekonomik alanda bu isim ile iktisadi faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleridir. Son zamanlarda devletin iktisadi işletmeleri giderek azalma eğ ilimi göstermiş olsa da halen bu işletmeler varlığını sürdürmektedir. Devlete, belediyelere, il özel idarelerine ve diğ er kamu birimlerine ve kuruluşlarına ait veya bağı lı olarak faaliyetlerini devamlı olarak sürdüren kuruluşlara iktisadi kamu kuruluşları denilmektedir. Bu kuruluşlar devamlı suretle iktisadi faaliyette bulunmaları nedeniyle ve rekabet eş itsizliğ inin oluş maması için kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır²⁵⁹. İ ktisadi kamu kuruluşları deyimi Kurumlar Vergisi Kanunu’nda kullanılmış bir terimdir. Önceki kanun olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1/c hükmünde “İ ktisadi Kamu Müesseseleri”²⁶⁰ olarak geçen kavram, 2006 tarihli 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda ise yine 1/c maddesinde “İ ktisadi kamu kuruluşları” olarak²⁶¹ geçmektedir. İ ki ifade de neredeyse aynı olup, kamu idare ve kuruluşlarına bağı lı olan tüm iktisadi işletmeleri kapsamaktadır.

Kurumlar vergisi, kanunda sayılan mükelleflerin kurum kazançlarını vergilendirmektedir. Kurum kazancı, gelir vergisinin kapsamına giren yedi gelir unsuru olan ticari kazançlar, zirai kazançlar, serbest meslek kazançları, ücretler,

²⁵⁸ 5422 sayılı KVK, 2006, md.1.

²⁵⁹ Erkan Macit, “İ ktisadi Kamu Müesseselerinin Kurumlar Vergisi Açısından Değ erlendirilmesi.” **Vergi Raporu**, 2004.5 (2004): 51-58, s. 52.

²⁶⁰ 5422 sayılı KVK, md. 1.

²⁶¹ 5422 sayılı KVK, md. 1.

gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlardan oluşur. Buna göre bu yedi kazanç unsuru gerçek kişiler tarafından elde edildiğinde gelir vergisi, vergiye tabi kurumlar tarafından elde edildiğinde ise kurumlar vergisi doğmaktadır. Kurumların kazançlarından kurumlar vergisi alınması, sonradan bu kazancın ortaklar arasında dağıtılmasından doğan kazançlardan vergi alınmayacağı anlamına gelmeyecektir. Çünkü dağıtılan karların da ayrıca vergiye tabi olduğu bilinmektedir²⁶².

Kurumlar vergisinin konusu ile gelir vergisinin konularının aynı olduğu, aralarındaki farkın ise sadece mükellefiyetten kaynaklandığı söylenebilir. Gelir vergisinin mükellefleri gerçek kişiler iken kurumlar vergisinin mükellefleri sadece tüzel kişiliklerden oluşmamaktadır. Kanunda sayılan mükellefler içinde tüzel kişiliği olmayan mükellefler bulunduğu gibi, tüzel kişiliği olmamasına rağmen mükellefiyeti olanlar da bulunmaktadır. Sermaye şirketlerinden anonim şirketler, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ve limited şirketler ile kooperatiflerin tüzel kişiliği olduğu halde, Yine sermaye şirketleri grubunda yer verilen yatırım fonlarının; ayrıca, iktisadi kamu kuruluşlarının, derneklere veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin son olarak da iş ortaklıklarının tüzel kişiliği yoktur. Başlangıçta sermaye şirketlerinin ilk olarak ortaya çıktığı dönemlerde bunlara mahsus bir tüzel kişi vergisi olarak düşünülen ve tasarlanan kurumlar vergisinin zaman içinde tüzel kişilik kavramıyla zorunlu bağlantısının ortadan kalktığı ve tüzel kişi kavramı yerine “kurum” kavramının geçtiği görülmektedir.

Bu iki verginin de konusu Gelir Vergisi Kanunu’nda sayılan ve yukarıda belirtilen yedi gelir unsurudur²⁶³. Kurumlar vergisinde vergiyi doğuran olay, aynen gelir vergisinde yer alan olay ile aynı olup gelir unsurlarının herhangi bir ya da daha fazlasından kurum kazancının oluşmasıdır. Kurumlar vergisi genel nitelikli, dolaysız, sübjektif, ad-valorem matrahlı ve düz oranlı bir vergidir. İktisadi kamu kuruluşları için hesaplanan kurumlar vergisi bu kuruluşların bir hesap dönemi içinde elde

²⁶² Zeynep Demirci, “Uluslararası Vergi Anlaşmaları Kapsamında Kurumlar Vergisi Sorunsalının Değerlendirilmesi.” **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 32 (2018): 379-393, s. 380.

²⁶³ 193 sayılı GVK, md. 2.

ettikleri safi kurum kazancıdır²⁶⁴. Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre kurumlar kendilerine özel takvim yılının dışında tam 12 ay olmak üzere farklı bir hesap dönemi belirleyebilirler²⁶⁵.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilk maddesinde kurumlar vergisi mükellefi olarak sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıfları ait iktisadi işletmeler ve iş ortakları sayılmaktadır. İktisadi kamu kuruluşları hem 233 sayılı KHK ile tanımlanan kamu iktisadi teşebbüslerini hem de kamu kurum ve idarelerine ait ve bağlılık ile kurulan iktisadi kuruluşlar ile döner sermaye işletmelerini de kapsamaktadır²⁶⁶.

5520 sayılı Kanun'da iktisadi kamu kuruluşlarının kurumlar vergisi mükellefi olmaları bazı şartlara bağlanmıştır. Bu şartlar; bu kuruluşların kamu idarelerine ait veya bağlı olmaları, sermaye şirketi veya kooperatif biçiminde örgütlenmiş olmamaları, ticari, zirai ve sınai faaliyette bulunmaları ve bu faaliyetlerini süreklilik arz edecek şekilde yapmalarıdır²⁶⁷.

Kurumlar vergisinde mükellefiyet iki şekilde uygulanmakta olup, tam ve dar mükellefiyet tanımlarına göre vergilendirme yapılmaktadır. Kanunda sayılan kurumlar vergisi mükelleflerinin ve dolayısıyla iktisadi kamu kuruluşlarının kanuni ve iş merkezlerinden birisinin Türkiye sınırları içerisinde bulunması halinde bunların tam mükellef olarak vergilendirileceği, bu iki merkezlerinden hiçbirinin Türkiye'de bulunmaması sonucunda ancak Türkiye'den kazançlarının olması halinde dar mükellef kapsamında vergilendirmeye tabi olacakları kanunda yer almaktadır²⁶⁸. Kanuni merkez, vergi mükellefi olan kurumların kendi kanunlarında veya diğer mevzuatta ya da sözleşmelerinde belirtilmiş olan merkezlerini ifade etmektedir. İş merkezi ise, iktisadi işlemlerinin fiilen yürütülüp yönetildiği merkezlerini ifade eder. Bu duruma göre, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan sadece Türkiye sınırları içerisinde elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilen kurumlara dar mükellef

²⁶⁴ 5520 sayılı KVK, md. 6.

²⁶⁵ 5520 sayılı KVK, md. 16.

²⁶⁶ Elif Tosun, **İktisadi Kamu Kuruluşlarının Vergilendirilmesi**, YL Tezi. Kayseri: Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, 2019, s. 43.

²⁶⁷ 5520 sayılı KVK, md. 2.

²⁶⁸ 5520 sayılı KVK, md. 3.

kurumlar, kanuni merkezleri ile iş merkezlerinden herhangi birinin Türkiye sınırları içinde bulunması halinde bu kurumlar tam mükellef olarak kabul edilecek olup bu kurumlar hem Türkiye'den elde ettikleri hem de yurt dışı ülkelerden elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir²⁶⁹.

İktisadi kamu kuruluşları genel olarak hem kanuni merkezleri hem de iş merkezleri Türkiye sınırları içerisinde bulunan müesseseler olması nedeni ile tam mükellef kurum olarak kurumlar vergisine tabi olacaklardır. İktisadi kamu kuruluşları kamu idare veya kuruluşlarına ait ya da bağlı olarak kurulmaktadır. Aitlik sermaye bakımından olup, bağlılık ise idare yönden bağlı olmayı ifade etmektedir. İktisadi kamu kuruluşları sermaye şirketi ya da kooperatif şeklinde kurulmamış kamu işletmeleri şeklindedir. Örneğin, THY bir anonim şirket şeklinde kuruluş olduğu için sermaye şirketi olarak kurumlar vergisine tabi iken, Toprak Mahsulleri Ofisi bir anonim şirket ya da kooperatif şeklinde örgütlenmediği için iktisadi kamu kuruluşu sayılmaktadır. Devamlılık unsuru bu tür işletmeler için her an her gün iş ya da ticaret yapmak anlamında olmayıp, faaliyetini sürdürmek için her an hazır olması bu amaçla kurulmuş olması şeklinde anlaşılmalıdır. Buna göre iktisadi kamu kuruluşlarının faaliyetlerinin sürekli olduğu açıktır. İktisadi kamu kuruluşlarının kanunen kurumlar vergisine tabi olabilmesi için diğer bir şart ise bu müesseselerinin faaliyetlerinin ticari, sınai veya zirai faaliyetlerden biri olması gerektiğidir. İktisadi kamu kuruluşu olarak bir işletmeyi vergilendirebilmek için, bu kuruluşun bir ticari faaliyetinin olması, bir miktar sermayesinin olması, bir işyerinin bulunması, bu iş yerinde personel çalıştırılması veya ticaret siciline kaydının yapılmış olması gibi unsurların tamamını veya bir kısmını taşıyor olması gerekmektedir. Belirtilen şekliyle kurulan bir organizasyonun bir iki yılda ancak bir tane bile ticari işlem yapılmış olsa da ticari faaliyetin gerçekleştiği sonucuna varılacaktır²⁷⁰.

Hatta bu işletmenin faaliyetlerinin kanunla kendisine verilmiş bir görev olup olmamasına, kazanç elde etme amacı güdüp gütmemesine, bağımsız oluşan bir

²⁶⁹ Nurettin Bilici, **Türk Vergi Sistemi**. Ankara: Savaş Yayınevi, 2014, s. 97.

²⁷⁰ Bekir Yıldırım, "Dernekler ile İktisadi İşletmelerin Hukuki Durumu ve Vergisel Açından Değerlendirilmesi." **Vergi Dünyası**, 363 (2011): 157-167, 162.

muhasebe kayıtlarının olup olmamasına, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmamasına, satılan mal veya hizmetlerin karşılığının ancak maliyetini karşılayacak düzeyde olup olmamasına, kâr elde edilip edilmemesine, kârının işletmenin faaliyetlerine harcanıp harcanmamasına, kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin bulunup bulunmamasına bakılmadan kurumlar vergisine tabi olacaklardır²⁷¹.

Bu tanımlamalara göre ülkemizde faaliyet yürüten kamu iktisadi teşebbüsleri, iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları, bağlı ortaklıkları, müesseseleri, iştiraklerinin yanı sıra üniversitelerin iktisadi kamu kuruluşu olma koşullarını sağlayan sosyal tesisleri, kantinleri ve konukevleri de kurumlar vergisi açısından iktisadi kamu kuruluşudur. Bu kuruluşların bir kısmı ayrı bir tüzel kişilik olarak ve ayrı bütçeleri ile faaliyetlerini yürütürken, bir kısmı ise merkezi bütçe kapsamında ve ayrı bir tüzel kişiliği bulunmamaktadır²⁷². Ayrı tüzel kişiliği ve ayrı bir bütçesinin olmaması bu kurumların iktisadi kamu kuruluşu olarak vergi mükellefiyetlerine engel değildir.

Genel olarak kazanç ve işlemleri bakımından vergiye tabi olan iktisadi kamu kuruluşlarının önemli bir kısmının bir dizi sosyal amacı gerçekleştirmek üzere kurulmuş ve faaliyette bulunmakta olması, bunlara vergi muafiyeti tanınmasını öneren görüşlerin en önemli olmuştur. Bunun arkasındaki mantık aslında basittir. Sosyal amaçlı mal ve hizmet sunumu esas olarak devletin görevidir. Devlet bu görevini söz konusu kuruluşları vergilendirip kamuya aktardığı fonları sosyal amaçlı mal ve hizmet üretimine tahsis edebileceği gibi; sosyal amaçlı faaliyetlerini düşük kâr marjlarıyla sürdürebilmeleri için bu kuruluşlara vergi muafiyeti veya kazanç istisnası tanıma alternatifini de tercih edebilecektir. Özellikle kamu idareleri bünyesinde bütçe dışı faaliyet gösteren, kamu kaynağı kullanmayan ve genellikle ayrı bir tüzel kişiliği olmaması nedeniyle de ilgili idarenin tüzel kişiliğine bağlı bulunan “sosyal tesis” işletmelerinin de Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1/3 ve 2/3 ve 4. maddeleri uyarınca kurumlar vergisi mükellefidir. 5422 Sayılı Mülga Kurumlar Vergisi Kanunu’nun yürürlükte olduğu dönemde, kanunun “muafıklar” başlıklı yedinci maddesinin 1/13 maddesinde yer alan, “*Genel ve katma bütçeli dairelere ait*

²⁷¹ KVK, m. 2/6; ve Arpacı, 2010, a.g.e., s. 175.

²⁷² Tosun, 2019, a.g.e., s. 47.

olup sadece kamu mensuplarına hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş, konuk evleri ve bunların kantinleri” hükmü ile tanınan muafiyet²⁷³; 5520 Sayılı Kutumlar Vergisi Kanunu’nun “muafiyetler” başlıklı dördüncü maddesinin 1/d maddesinde yer alan, “Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş, konuk evleri ile askeri kışlalardaki kantinler” hükmü ile biraz daraltılmıştır. Buna rağmen konuya ilişkin dikkat çeken yargı kararları da bulunmaktadır²⁷⁴.

İstanbul 6. Vergi Mahkemesi 2009/2993 Esas, 2010/1089 Karar no.lu ve 07.04.2010 tarihli kararında;

“Gerek Gelir Vergisi Kanunu gerekse Türk Ticaret Kanunu düzenlemeleri çerçevesinde ticari faaliyetin en önemli özelliği, faaliyetin gelir sağlama amacına yönelik olması, ticari bir organizasyona dayalı bulunması ve devamlılık arz etmesi olduğundan, buradan da kamu kurumlarına ait sosyal tesislerin işletilmesinin kar amacı taşımaması nedeniyle ve ayrıca bir kamu kurumunun ticari bir organizasyon olarak kabulü mümkün bulunmadığından sosyal amaçla işletilen tesislerin teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisine de tabi olmadığı anlaşılmaktadır.

Ayrıca üniversitelerin bilimsel özerkliğe ve kamu tüzel kişiliğine sahip müesseseler olduğu 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu’nun 4 ve 5. maddelerinde belirtilen amaç ve ana ilkeler doğrultusunda faaliyette bulunmak üzere kurulmuş oldukları da açıktır.

Dava dosyasının incelenmesinden; ... Üniversitesi Sosyal Tesis İşletmesinin 15.05.2009 tarihinde tekrar faaliyetine başlaması nedeniyle 20.05.2009 tarihinde davalı idareye muhatap yazı ile kantin, restaurant, otopark, halı saha, spor salonu işletmeleri nedeniyle işe başlama bildiriminde bulunulduğu, 27.05.2009 tarihinde şubeleri nezdinde yoklama fişleri düzenlendiği, müteakiben Sosyal Tesis İşletmesi adına mükellefiyet tescilinin yapıldığı, 22.07.2009 tarih ve 55176 kayıt sayılı yazı ile kurumlar ve katma değer vergisi mükellefiyetinin iptali istemiyle başvuruda

²⁷³ 5422 Sayılı Mülga Kurumlar Vergisi Kanunu, md. 1/13.

²⁷⁴ KVK, m. 1/d.

bulunulduğu, cevap verilmemek suretiyle tesis olunan olumsuz işlemin iptali istemiyle de bakılmakta olan davanın açıldığı anlaşılmıştır.

Olayda, ... Üniversitesi Sosyal Tesis İşletmesi çerçevesinde kurulan şubeler dolayısıyla İşletme adına mükellefiyet tesis edilmiş ise de kar amacı olmaksızın faaliyet gösterdiği açık olan tesislerin hayatını idame ettirebilmesi ve sosyal hayatın bir gereği olarak hizmet sunmasının asıl amacını etkilemeyeceği gerçekleri karşısında davacı kurum sosyal işletmesi adına kurumlar ve katma değer vergisi mükellefiyeti tesisinde hukuki isabet bulunmamaktadır.”²⁷⁵

tespitleri sonucunda mükellef iktisadi kamu kuruluşunun kurumlar vergisi ve katma değer vergisi mükellefiyetlerinin kaldırılması yönünde açtığı dava kabul edilerek, tesis edilen mükellefiyetin devamına ilişkin işlem iptal edilmiştir. İdarenin temyiz talebi Danıştay 4. Dairesinin 2010/5519 Esas, 2014/447 Karar no.lu ve 27.01.2014 tarihli kararı ile oybirliği ile reddolunarak vergi mahkemesinin mezkûr kararı onanmıştır²⁷⁶. Nihayet, yine idarenin kararın düzeltilmesi talebi de Danıştay 4. Dairesinin 2014/4021 Esas, 2014/8583 Karar no.lu ve 11.12.2014 tarihli kararı ile oybirliği ile reddolunarak karar kesinleşmiştir²⁷⁷.

Bu kararlar dizisinden, ilk dereceden temyiz aşamasına kadar tüm yargı mercilerinin, bir üniversiteye bağlı iktisadi kamu kuruluşunun sosyal amaçlı faaliyetlerinin mali açıdan sürdürülebilirliğini sağlamak için, doğrudan sosyal amaçlı olmayan gelir getirici faaliyetlerde dahi bulunarak elde ettiği kaynakları sosyal faaliyetlerine tahsis etmesinin tüm faaliyetleri bakımından vergi muafiyetini engellememesi gerektiğine içtihat ettiği anlaşılmaktadır.

İktisadi kamu kuruluşları tam kamusal ya da yarı kamusal mal ve hizmet sunumu ile uğraşmayıp özel mal ve hizmet üretim ya da ticareti ile uğraşmaktadırlar. Bu yönleri ile kurumlar vergisine tabi olmaları özel sektör ile adil rekabet şartlarının sağlanması açısından önemlidir. Ancak tam kamusal mal ve hizmet sunan birimler zaten kamu kurumları olarak değerlendirilmekte ve bu hizmetlerini vergi

²⁷⁵ İstanbul 6. Vergi Mahkemesi 2009/2993 Esas, 2010/1089 Karar no.lu ve 07.04.2010 tarihli kararı.

²⁷⁶ Danıştay 4. Dairesinin 2010/5519 Esas, 2014/447 Karar no.lu ve 27.01.2014 tarihli kararı.

²⁷⁷ Danıştay 4. Dairesinin 2014/4021 Esas, 2014/8583 Karar no.lu ve 11.12.2014 tarihli kararı.

gelirlerinden oluşan kamu bütçelerinden sağlamaktadırlar. Yarı kamusal mal ve hizmet sunan kamu kurumları ile idareleri ise bu hizmetlerinin bir kısmını aldıkları harçlar ile ve merkezi bütçeden aldıkları paylar ile finanse etmektedirler. Ancak iktisadi kamu kuruluşları ise finansmanlarını özel sektör mantığı çerçevesinde fiyat mekanizması ile sağlamaktadırlar. Birçok iktisadi kamu kuruluşunun kâr elde etmeyip zarar ediyor olması vergilendirme kapsamında olmayacakları anlamına gelmemektedir. Örneğin TCDD bir iktisadi kamu kuruluşu olarak uzun yıllardır zarar etmekte olsa da kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Her vergi kanunumuzda olduğu gibi Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da çeşitli muafiyet ve istisnalar yer almaktadır. Muafiyet ve istisnalar esasen o verginin konusu ya da kapsamına giren mükellef veya konu olmakla birlikte yine aynı kanun ya da başka bir kanun çerçevesinde ve çeşitli ekonomik, sosyal, mali ve teknik gerekçelerle vergilendirme kapasımı dışında tutulmasıdır. Muafiyet ve istisnalar vergi mükellefiyet sınırlarının daraltılmasıdır. Kurumlar vergisinde birçok kurum vergi muafiyeti kapsamına alınmıştır. Bu muafiyet kapsamında olan kurumların çoğunluğunun kamuya ait olan işletmeler ya da sosyal boyutu bulunan işletmeler olduğu söylenebilir.

Kamu idare ve kurum kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları yaymak, öğretmek, geliştirmek ve teşvik etmek gayesiyle işletilen okullar ve bu okulların atölyeleri, kütüphaneler, konservatuarlar, müzeler, tiyatrolar, sergiler, örnek fidanlıkları, tohum ve hayvan üretme ve geliştirme istasyonları, yarış alanları, gazete, kitap, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşları tarafından genel olarak insan ve hayvan sağlığını korumaya ve tedaviye yönelik işletilen hastane, dispanser, klinik, huzurevi, sanatoryum, çocuk bakımevleri, hayvan hastane ve dispanserleri, hayvan bakımevleri, veteriner kuruluşları ve benzeri kuruluşlar; kamu kurum ve kuruluşları eliyle yürütülen sosyal ve yardım sandıkları, sosyal amaçla işletilen şefkat ve rehin sandıkları, yoksul aşevleri, sosyal yardım kurumları, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait işyurtları, öğrenci yurtları, darülaceze atölyeleri, pansiyonlar ve benzeri kuruluşlar; kamu kurum ve kuruluşlarınca yetkili makamlardan izin alınarak açılan yerel, ulusal veya uluslararası özellikteki fuarlar, sergiler ve panayırklar; genel yönetim kapsamında bulunan kamu

idarelerine ait ve sadece kamu görevlilerine hizmet veren kâr amacı taşımayan ve başka kişilere kiralanmayan misafirhaneler ve kreşler ile askeri kışlalarda bulunan kantinler; kanun ile kurulan emeklilik ve yardım sandıkları, sosyal güvenlik kurumları; yürüttükleri iş ve hizmetleri karşılığında vergi benzeri gelir, resim ve harç alan kamu kuruluşları; Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ve Özelleştirme Fonu, Milli Piyango İdaresi, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, Darphane ve Damga Matbaası, askeri fabrika ile askeri atölyeler, belediyeler, il özel idareleri ve köy tüzel kişilikleri tarafından işletilen su, taşıma, mezbaha işletmeleri; köy tüzel kişilikleri tarafından işletilen değirmen, soğuk hava deposu, çamaşırhane, hamam gibi işletmeler ile köylere ait tarım işletmeleri; spor kulüplerinin spor faaliyetleri ile idman yaptıkları işletmeler; Gençlik ve Spor Müdürlüğü, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre kurumlar vergisinden muaf olan birim ve işletmelerdir²⁷⁸.

3.2.2. Kurumlar Vergisi Açısından İktisadi Kamu Kuruluşlarının Vergilendirilmesi

Kurumlar vergisi kanunu açısından iktisadi kamu kuruluşlarının mükellefiyetine ilişkin hususlar yukarıda açıklanmıştı. Bu işletmelerin vergilendirilmelerine ilişkin usul ve esaslar yine 5520 sayılı KVK'da yer almaktadır.

İktisadi kamu kuruluşlarının kurumlar vergisi matrahı, o kurumun bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kurum kazançlarının safi tutarıdır. Kurumlar vergisi safi kurum kazancı üzerinden düz oranlı bir tarifeye göre alınır. Kurumların safi kazançlarının tespiti için Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ayrı ve özel bir usule yer verilmemiş, Gelir Vergisi Kanunu'na atıf yapılmakla yetinilmiştir. Buna göre; safi kurum kazancı kurum kazancı Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tespiti için öngördüğü usul ve esaslara göre tespit edilir. Dolayısıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç tespit usulleri ile kazancın tespitinde indirilecek giderlere ilişkin hükümleri kurum kazancının tespitinde de geçerlidir. Kurumlar vergisi mükellef veya vergi sorumlusunun beyanı ile tarh olunmaktadır²⁷⁹. Kurumlar vergisinde yıllık vergilendirme dönemi, iktisadi kamu kuruluşlarının da dahil olduğu tüm mükellefler

²⁷⁸ 5520 sayılı KVK, md. 4.

²⁷⁹ 5520 sayılı KVK, md. 6, 14.

için bir hesap dönemi olarak belirlenmiştir. Gelir vergisinden farklı olarak, kurumlar vergisinde takvim yılı yerine hesap dönemi esas alınmaktadır. Hesap dönemi esasının takvim yılı esasından farkı, takvim yılının her zaman 1 Ocak- 31 Aralık arasındaki 12 aylık zaman dilimi olmasına rağmen, hesap döneminin başlangıcının özel hesap dönemi uygulamasının bulunması nedeniyle farklı tarihlerde başlayabilmesidir. Bu durumda da özel hesap dönemi uygulayan kurumlarda hesap dönemi takvim yılı ile örtüşmemektedir. Hesap dönemi olarak takvim yılını tercih eden kurumlar için vergilendirme dönemi “normal hesap dönemi” olarak adlandırılır. Takvim yılı dışında ayrı bir 12 aylık dönem kullanan işletmeler için vergilendirme dönemi “özel hesap dönemi” olarak adlandırılmaktadır²⁸⁰. Normal hesap dönemi bir takvim yılını esas alır ve bu dönemi kullanan kurumlar için 1 Ocak ile 31 Aralık tarihleri arasında kapsar. Özel hesap dönemi ise bu dönemi kullanan kurumlar için değişiklik gösterse de toplam süreleri normal hesap dönemleri için aynıdır. Örneğin bir kurum özel hesap dönemi olarak 1 Mart ile 28/29 Şubat tarihleri arasındaki 12 aylık zaman dilimini kullanabilir. Bu durumda da yine bir tam yıllık vergilendirme dönemi tamamlanmış olarak kabul edilmektedir.

Kurumlar vergisine tabi olan ve ayrı bir tüzel kişiliği bulunan iktisadi kamu kuruluşlarının kendisi kuruluşun ilgili hesap dönemi için tüm safi kazançlarından oluşan vergi matrahını bağlı bulunduğu vergi idaresine vereceklerdir. Ancak ayrı bir tüzel kişiliği olmayan bir kamu kurumu ya da idaresine bağlı bulunan iktisadi kamu kuruluşlarının beyannamesi bağlı bulunduğu kamu tüzel kişiliği tarafından ilgili vergi dairesine ayrı olarak verilmek zorundadır. Kurumlar, kurumlar vergisine ilişkin beyannamelerini hesap dönemlerinin tamamlanmasından sonraki dördüncü ay içinde yani bu dördüncü ayın başından sonuna kadar vermeleri gerekmektedir²⁸¹. Normal hesap dönemini kullanan kurumlar için beyan dönemi nisan ayı içinde yapılması gerekirken, özel hesap dönemini kullanan ve yukarıda örneği verilmiş olan özel hesap dönemi 1 Mart ile 28/29 Şubat tarihleri arasında kullanan kurum için haziran ayı içinde beyanlarının yapılması gerekmektedir. Kanunun 14’üncü maddesi beyannamelerin nasıl, ne şekilde ve hangi ekler eklenerek verilmesi gerektiğini

²⁸⁰ 5520 sayılı KVK, md. 16.

²⁸¹ 5520 sayılı KVK, md. 14.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bırakmıştır. Kanun bu konudaki düzenleme ve değişiklik yapma yetkisini Bakanlığa verdiği için iktisadi kamu kuruluşları ve diğer kurumlar vergisi mükellefleri beyannamelerin şekil şartlarına da uymak durumundadırlar.

Kurumlar vergisinin tarhı, mükellef olan kurumların verdikleri beyannamede yer alan matrah üzerinden ödenmesi gereken vergi miktarının vergi dairesi tarafından hesaplanması veya tespit edilmesi anlamına gelir. Mükellef beyanname vermek suretiyle tarhiyata yardımcı olmuş olsa da verginin tarhı beyannamenin verildiği vergi dairesi tarafından yapıldığı kabul edilecektir. Tarhiyatın zamanı Kanun'un 16'ncı maddesinde; kurumlar vergisi mükellefinin beyannamesini vergi dairesine verdiği günde veya beyannamenin postayla gönderilmesi halinde, beyannamenin vergi dairesine ulaştığı tarihi izleyen üç gün içinde hesaplanır denilmiş olsa da, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın kanundaki yetkisini kullanarak beyannamelerin tüm kurumlar vergisi mükellefleri için elektronik ortamda verilmesi yönündeki düzenlemesi sonucu, elektronik ortamda verilen beyannameler üzerine tarhiyatın zamanı beyanın elektronik olarak gönderildiği gündür. Uygulamada beyanlar elektronik olarak yapıldığı anda yine elektronik olarak vergi idaresi tarafından tahakkuk fişi düzenlenmektedir. Beyan sonrası tahakkuk fişinin düzenlenmesi verginin tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarının tamamlandığını ve verginin ödenecek duruma geldiğini ifade etmektedir. Diğer bir şekilde ifade edilirse, tahakkuk fişinin düzenlenmesi verginin Vergi Usul Kanunu hükümlerinde yer alan işlemlerinin tamamlandığı anlamına gelmektedir. Mükellef ya da vergi sorumlularının vergiyi ödeme ödevini süresinde ve kanunun emrettiği usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirmedikleri takdirde de vergi icra hukuku uygulanma alanı bulacak; vergi alacağı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde cebren tahsil edilecektir.

İktisadi kamu kuruluşlarının kurumlar vergisi açısından tarhiyatın muhatabı mükellef olan kurumun kendi tüzel kişiliğidir. Ancak kendi tüzel kişiliği olmayan iktisadi kamu kuruluşunun bağlı olduğu kamu tüzel kişiliği tarhiyatın muhatabı olarak kabul edilir.

Kurumlar vergisi dünyada birçok ülkede olduğu gibi bizde de düz oranlı (tek veya sabit oranlı) olarak uygulamaktadırlar. Kurumlar vergisinin oranı KVK'nın 32'nci maddesinde kurumlar vergisinin kurum kazancı üzerinden %25 oranında; bankalar, 6361 sayılı, Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanunu kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketlerinin kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi %30 oranında uygulanacağı belirtilmektedir. Bu oran hem şirketler, kooperatifler için ve hem de iktisadi kamu kuruluşları için aynıdır. Aynı zamanda tam ve dar mükellef kurumlar için de bu oran yine farklılaştırılmadan uygulanmaktadır.

Kurumlar vergisi oranında 2017 yılından itibaren, belli süreler içinde uygulanmak üzere kademeli artışın ön görüldüğü bir sisteme geçildiği görülmektedir. Nitekim, 28.11.2017 tarihinde KVK'ya eklenen Geçici Madde 10 ile %20 olan kurumlar vergisi oranının 2018, 2019 ve 2020 yılları için %22 olarak uygulanmasına başlanılmıştır. Özel hesap dönemi kullanan işletmeler için hesap döneminin başlangıç yılı hangi yıla denk geliyorsa o yılın oranının uygulanacağı da hükme bağlanmıştır²⁸². Örneğin 1 Mart ile 28/29 Şubat özel hesap dönemini kullanan kurum, 1 Mart 2018, 1 Mart 2019 ve 1 Mart 2020 tarihlerinde başlayacak olan hesap dönemleri için %22 oran üzerinden vergiye tabi olacaklardır.

Yine 14.04.2021 tarihinde KVK'ya eklenen Geçici Madde 13 ile %20 olan kurumlar vergisi oranının 2021 yılı için %25 ve 2022 yılı için ise %23 olarak vergiye tabi olacağı belirtilmiştir. Özel hesap dönemleri için de yukarıda belirtilen şekliyle aynı düzenleme yapılmıştır²⁸³. Bu düzenlemelere göre iktisadi kamu kuruluşları normal hesap dönemlerini kullanmaları bakımından Nisan 2022 de beyan edecekleri 2021 kazançları için %25 kurumlar vergisi ödemeleri gerekecektir. Bir sonraki yıl ise %23 oranında ödenecektir.

²⁸² 5520 sayılı KVK, Geç.md.10.

²⁸³ 5520 sayılı KVK, Geç.md.13.

Beyan edilen vergilerin ödenmesi ise beyanın yapıldığı aynı ay içerisinde tek taksit halinde yapılması gerekmektedir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin tamamı geçici vergiye de tabi olduklarından esasında kurumlar vergisi fiilen 5 taksitte ödenmiş olmaktadır. Ancak geçici verginin son dönem beyanının 2021 yılı içerisinde yapılan düzenleme ile 2022 yılı ve sonraki yıllar için kaldırılması üzerine 2022 yılı kazançları için kurumlar fiilen kurumlar vergisini 4 taksitte ödemiş gibi olacaklardır. İktisadi kamu kuruluşları da bu oranlar üzerinden kurumlar vergisi ödeyeceklerdir. Yine iktisadi kamu kuruluşları da geçici vergiye tabi oldukları için yıl içerisinde kurumlar vergisi için geçici vergi beyan ve ödemelerini de yapmaları gerekmektedir.

Küreselleşme sonucunda sermayenin serbest olarak dolaşımı sonucunda Türkiye’de kanuni veya iş merkezi bulunan kurumların hem yurt içinde hem de yurt dışında faaliyet ve kazançları bulunmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre bu kurumlar hem yurt içi kazançlarını ve hem de yurt dışı kazançlarını bağlı bulundukları vergi dairesine beyan etmeleri gerekecek ve buna göre vergilendirileceklerdir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışından gelir elde edebilmesi için ya yurt dışındaki bir ülkede şube açması ya da o ülkelerde faaliyet gösteren yabancı bir kurum ile ortaklık kurması gerekmektedir. Bu tür işlemler küreselleşmenin bir sonucu olarak ve de uluslararası şirketlerin bulunmasının bir gereği olarak kaçınılmazdır. İki ve daha fazla ülkeden gelirin elde edilmesi, her ülkenin benzer vergi mevzuatının olması nedeni ile ve çoğunlukla da mülkilik ve kaynak ilkesi gereği olarak çifte vergilendirmeye neden olmaktadır. İktisadi kamu kuruluşlarının diğer ülkelerde faaliyetlerinin pek bulunmadığı bir gerçektir. Ancak yine de böyle bir faaliyetlerinin olması durumunda çifte vergilendirilme olgusu ile iktisadi kamu kuruluşlarının da karşılaşması mümkündür²⁸⁴.

Yurt dışından geliri olan bir kurumun vergi mevzuatına göre tam mükellef olması nedeniyle tüm kazançlarını Türkiye’ye beyan etmeleri ve vergilerini Türkiye’ye ödemeleri gereklidir. Ancak aynı kurumun yabancı bir ülkede de faaliyeti olması nedeniyle kaynak ilkesine göre o ülkede de vergilendirileceğinden çifte vergilendirme durumu ortaya çıkacaktır. Çifte vergilendirme aynı mükellefin aynı

²⁸⁴ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**. Ankara: Savaş Yayınevi, 2015, s. 15.

dönemdeki aynı kazancından dolayı birden fazla vergi uygulamasına maruz kalması durumudur. Çifte vergilendirme mükellef açısından ekonomik ve hukuki anlamda haksızlık oluşturduğu için yaşanmaması gerekir. Bu gibi durumların çözümü ülkelerin kendi vergi uygulamalarında yaptığı mahsup, indirim ve istisnalar ile çözülebileceği gibi o ülkeler ile vergi anlaşmaları yapmak suretiyle de giderilmektedir. Türk vergi sisteminde çifte vergi sorunlarının çözümü için birçok istisna uygulamaları bulunmaktadır. Örneğin kurumlar vergisinde yurt dışı şube kazançları istisnasından yurt dışında daimi olarak temsilci bulunduran ya da o ülkelerde işyeri aracılığı ile geliri olan kurumların belirli şartlar altında bu istisnadan yararlanabilecekleri mevzuatta yer almaktadır²⁸⁵.

Yurt dışı şube kazancı istisnası KVK'nın 5'inci maddesinde yer almaktadır. Bu madde hükmüne göre tam mükellef kurumlar yurt dışında yer alan daimi temsilcileri veya iş yerleri aracılığı ile elde ettikleri kazançları, doğduğu ülkenin vergi yasalarına göre en az %15 gelir ya da kurumlar vergisi benzeri bir vergi ödemeleri, oradan elde edilen gelirlerin elde edildiği hesap yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihine kadar Türkiye'ye transfer etmiş olmaları ve ana faaliyet alanları finansal kiralama, finansman temini, sigorta hizmetleri veya menkul kıymet yatırımı olanların bu kazançların doğduğu ülke vergi mevzuatına göre en az Türkiye'deki kurumlar vergisi oranı kadar gelir ya da kurumlar vergisi benzeri vergi ödemeleri şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmişlerdir. Buna ilaveten aynı kanun ve aynı madde ile; yurt dışında yapılan ve yurt dışında vergilendirilen onarım, inşaat, montaj, teknik hizmetler sonucu Türkiye'de bulunan kurum hesaplarına aktarılan kazançların da vergi oranlarına bakılmaksızın kurumlar vergisinden istisna edildiği belirtilmiştir²⁸⁶.

Bu madde hükümlerinden amaç hem çifte vergilendirmeyi önlemek hem de yerli kurumların yabancı firmalar ile rekabet edebilirliğini sağlamaktır. Benzer amaçlar ile yine, yurt dışı iştirak kazançları istisnası da kanunda yer almaktadır. Yabancı kurumlara iştirak eden kurumların bu iştirak kapsamındaki gelirleri; sermayelerine oranının en az %10'u olması, kazancın en az bir yıl elde tutulması,

²⁸⁵ Demirci, 2018, a.g.e., s. 381.

²⁸⁶ 5520 sayılı KVK, md. 5.

yabancı ülkede en az %15 gelir ya da kurumlar vergisi benzeri vergi ödenmiş olması ve elde edilen iştirak kazancının beyan dönemine kadar Türkiye'ye aktarılması şartı ile kurumlar vergisinden istisna edilmiştir²⁸⁷.

Bu istisna şartlarına uymamakla birlikte yurt dışından elde edilen kazançların çifte vergilendirmeye uğramaması için kanunda yer alan mahsup yöntemi uygulanır. Kurumların kazancına dahil edilip vergiye tabi olan iştirak kazançlarının yurt dışında ödenmiş vergileri yazılı şartların bulunması halinde Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden mahsup edilecektir²⁸⁸.

Türkiye'de gerçekleştirilen yabancı faaliyetlerin ve dolayısıyla kazançların sadece Türk vergi mevzuatı çerçevesinde değil, uluslararası vergi anlaşmaları ile de vergiye tabi olmaktadır. Ülkeler kendi yatırımcılarını korumak, ülkelerine yabancı yatırımları çekmek ve vergi gelirlerini artırmak için çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları yapmaktadırlar. Bu çerçevede oluşturulan mevzuat ile dar mükellef kurumlar sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmektedir. Türkiye'de vergilendirme, kazançların Türkiye sınırları içerisinde elde edilmesi ya da yapılan hizmetin Türkiye sınırları içerisinde faydalanılması şartına bağlıdır. Yabancı şirketlerin Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile elde ettikleri kazançları Türkiye'de elde edilmiş sayılmaktadır. Buna karşılık dar mükellef kurumların Türkiye'den aldıkları malları yabancı ülkelere teslim etmeleri halinde bu işlemleri sonucunda elde ettikleri kazançları Türkiye'den elde edilmiş gelir kapsamına girmez ve vergilendirmeye tabi olmaz. Dar mükellef ihracat istisnası olarak adlandırılan bu istisnadan yararlanabilmek için ihraç edilen malların Türkiye'den satın alınması ve bu malların yurt dışına satılması gerekir. Bu istisnanın amacı, yabancı şirketler vasıtası ile yeni pazarlar bulmak ve ihracat gelirlerini ve ülkeye döviz girişini artırmaktır²⁸⁹.

Dar mükellef kurumlar, KVK'nın 3'üncü maddesi çerçevesinde vergilendirilmektedir. Bu madde hükmüne göre kanuni merkezi ve iş merkezlerinin

²⁸⁷ 5520 sayılı KVK, md. 5.

²⁸⁸ Demirci, 2018, a.g.e., s. 382.

²⁸⁹ Şerif Emre Gökçay, "Taxation of Limited Taxpayer Corporates Under The Corporate Income Tax Law." **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, 13.13 (2017): 456-466, s. 459.

hiçbirinin Türkiye’de olmadığı kurumların Türkiye’den kazanç elde etmeleri halinde dar mükellef olarak kurumlar vergisine tabi olacaklardır. Dar mükellefler için üç vergilendirme uygulaması yer almaktadır. Birincisi, bir işyeri veya daimi temsilci aracılığı ile elde edilen dar mükellefiyet kurum kazançları tam mükellef kurum gibi yıllık beyan edilip vergiye tabi tutulmasıdır. İkincisi, dar mükellef kurumların diğer kazanç ve irat elde etmeleri halinde münferit beyanname verilmesi ile verginin ödenmesi şeklindedir. Üçüncüsü ise, serbest meslek kazancı, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve telif kazancı gibi kazançlarının olması halinde söz konusu dar mükellef kurumlara ödeme yapan veya gelir tahakkuk ettiren gerçek usule tabi mükellefler tarafından kesinti yapılması suretiyle vergilendirilmeleridir²⁹⁰.

Kurumlar vergisi açısından görüldüğü üzere işyeri ile iş merkezi farklılık göstermektedir. Yabancı bir kurumun Türkiye’de iş merkezlerinin bulunması bu kurumu tam mükellef yaparken, işyerlerinin bulunması tam mükellef yapmamaktadır. Dar mükellef kurumun Türkiye’de işyerinin bulunması veya daimi temsilcisinin bulunması yolu ile kazanç elde etmesi vergilendirme açısından o kurumu dar mükellef kapsamında tutacaktır. Ancak iş merkezi veya kanuni merkezlerinden birinin Türkiye’de bulunması o kurumu tam mükellef yapacaktır.

Kurumlar vergisi mevzuatına göre prensip olarak Türkiye’de faaliyeti bulunan bir dar mükellefin bu ticari faaliyeti neticesinde elde ettiği kazançları için Türkiye’de vergilendirilmesi esastır. Ancak KVK’ya göre yapılan bir takım ticari faaliyetin bu kanunda sayılan şartların gerçekleşmesi ile vergilendirme kapsamı dışında tutmak mümkündür. Dar mükellef kurumların ihracat istisnası da bu şekilde kapsam dışında tutulmuş bir vergilendirme konusudur²⁹¹.

İktisadi kamu kuruluşları ülkemizde faaliyette bulunan işletmeler olduğu için zaten kanuni merkezleri Türkiye sınırları içerisinde yer almaktadır. Bu nedenle iktisadi kamu kuruluşlarının tam mükellef olduğu açıktır. Ancak benzer vergi mevzuatı diğer ülkeler tarafından da uygulandığı için iktisadi kamu kuruluşlarının yabancı ülkelere kazanç elde etmeleri halinde benzer bir vergilendirme ile karşı

²⁹⁰ Demirci, 2018, a.g.e., s. 384

²⁹¹ Cihat Öner, “Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye’de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine.” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63.2 (2014): 365-396, s. 391.

karşıya kalacakları söylenebilir. Buna göre iktisadi kamu kuruluşlarının başka ülkeden elde ettikleri kazançları en azından dar mükellefiyet kapsamında dış ülke vergilendirmesine tabi olacağı gibi yabancı bir ülkenin iktisadi kamu kuruluşları da Türkiye’den kanuni veya iş merkezleri bulunmadan elde ettikleri kazançları dar mükellefiyet kapsamında vergiye tabi olacaktır. Yabancı ülkelerin Türkiye’de iş merkezi ya da kanuni merkezleri bulunarak ticari faaliyette bulunmaları halinde ise tam mükellef olacağı kuşkusuzdur.

Dar mükellef olan kurumların vergisi, bu mükelleflerin Türkiye’de bulunan temsilcileri veya işyerleri adına beyannamelerinin verildiği vergi dairesi tarafından tarh olunmaktadır. Dar mükellefiyette kurumlar vergisinin ödenmesi süresi, takvim yılını kullanan mükellefler için beyanın yapıldığı ayın sonuna kadardır²⁹².

İktisadi kamu kuruluşları aynı zamanda kurumlar vergisi açısından bazı durumlarda da vergi sorumlusu hüviyetindedirler. KVK md. 15 hükmüne göre, iktisadi kamu kuruluşları, kurumlara avanslar da dahil olarak, nakit ya da hesap tahakkuku şeklinde yaptıkları ödemelerden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisi tutarından mahsup edilmek üzere %15 nispetinde kesinti yapmak durumundadırlar. Bu %15 kesintiye tabi olan ödemeler;

- GVK’da belirtilmiş şartlara göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri yapan kurumlara bu işleriyle ilgili yapılan hak ediş ödemeleri,
- Kooperatiflere yapılan kira ödemeleri,
- Her türlü tahvil ve hazine bonosu faizi ödemeleri,
- Mevduat faizi ödemeleri,
- Katılım bankalarının ödediği kâr payları,
- Kar zarar ortaklığı çerçevesinde ödenen kâr payları,
- Menkul kıymet geri alımı ya da geri satımı sözleşmesi ile sağlanan gelirler,
- Şans oyunları için bilet, kupon gibi şeylerin satımına aracılık edenlere komisyon olarak yapılan ödemelerdir.

İktisadi kamu kuruluşları, dar mükellef kurumlara yaptığı ödemeler üzerinden de kurumlar vergisi stopajı yapmaları gerekmektedir. Yapılması gereken vergi

²⁹² 5520 sayılı KVK, md. 28-39.

stopajı, dar mükellef kurumların yıllık beyanlarında bildirmek durumunda oldukları ticari ve zirai kazançları ve özel beyanname yoluyla bildirmek durumunda oldukları diğer kazanç ve iratları dışındaki bütün kazançlarını kapsamaktadır. Vergi kesintisi yapmak zorunda olan iktisadi kamu kuruluşları yaptıkları vergi kesintilerini GVK'da yer alan tevkifata ilişkin usul ve esaslara göre muhtasar beyanname ile ilgili vergi dairelerine bildirir ve öderler²⁹³.

Vergi tevkifatı yapmakla görevli olan iktisadi kamu kuruluşları, yaptıkları bu kesintileri muhasebe kayıt ve hesaplarında ayrı bir şekilde göstermek ve bu kesilen tutarları ilgili vergi dairesine kesintinin yapıldığı ayı takip eden ayın 26. gününe kadar muhtasar beyanname ile beyan etmeye ve aynı süre içerisinde ödemeye mecburdurlar²⁹⁴.

3.2.3. Geçici Vergi Açısından İktisadi Kamu Kuruluşları

Peşin vergi olarak da adlandırılan geçici vergi enflasyonist sürecin yoğun ve kronik olduğu ülkelerde yaygın olan bir uygulamadır. Geçici vergi, mükelleflere ilave vergi yükü getirmeyen bir uygulama olup gelir ve kurumlar vergisinin ödeme sürelerini öne çeken ve yine gelir ve kurumlar vergisinin taksitli olarak ödenmesini sağlayan bir yasal zorunluluktur. Geçici vergi ile devlet bir sonraki yıl alabileceği vergileri, gelirin kaynaklandığı mali yıl içinde aylık, üç aylık ya da altı aylık dönemler itibarıyla alabilmesine meydan vermektedir. Bu yolla enflasyondan kaynaklanan vergi gelirlerinde meydana gelecek enflasyon erimesinin azaltılması hedeflenmektedir. Genel olarak, bütçe açıklarının enflasyon yoluyla devlete gelir sağlarken vergi gelirlerinin reel değerlerinde azalışa sebebiyet vermesi olarak bilinen Tanzi etkisi sorununun aşılması için bir yöntem olarak da uygulanmaktadır²⁹⁵. Gelişmiş ülkelerde yani enflasyonun pek olmadığı ülkelerde geçici vergi uygulamasına pek rastlanılmamaktadır. Geçici vergi uygulaması ile mükelleflerin

²⁹³ Günay, 2020, a.g.e., s. 203.

²⁹⁴ Tosun, 2019, a.g.e., s. 51.

²⁹⁵ Nazan Susam, **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, Beta, İstanbul, 2020, s. 234.

vergi yükü de biraz öne çekilmekle birlikte zamana yayılarak ödemesi bir nevi taksitlendirilmektedir²⁹⁶.

Türkiye’de ilk geçici vergi uygulaması 1981 yılında olmuştur. Ancak bu isimle uygulamaya başlaması 1986 yılında olmuş, geçici vergi ismiyle vergi sistemimize girmiştir. 1981 ve 1986 yılında yapılan geçici vergi düzenlemelerinde önceki yılların kazançları üzerinden peşin ya da geçici vergi alınmaktayken, ilk kez cari yılın kazancı üzerinden geçici vergi uygulaması Türkiye’de 1999 yılında çıkarılan 4369 sayılı Kanun ile olmuştur. Hali hazırda günümüzde gelir vergisi yükümlülerinden sadece ticari kazanç elde edenler ile serbest meslek kazancı elde eden mükellefler geçici vergiye tabi iken kurumlar vergisi mükelleflerinin tamamı geçici vergiye tabidirler. Ancak ticari kazanç sahipleri ile kurumlar vergisi mükellefleri arasında yıllara sâri inşaat ve onarım işiyle uğraşanların geçici vergilemenin dışında olduğu belirtilmelidir. Görüldüğü üzere ticari kazançlardan basit usulde vergilendirilenler ile gerçek usule tabi olsun ya da olmasın zirai kazanç sahipleri geçici vergiye tabi değildirler. Kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi kamu kuruluşları da bu mevzuat gereğince geçici vergiye tabidirler²⁹⁷.

Geçici vergiye tabi olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri cari yılda elde ettikleri kazançlarından hesaplanarak sonraki yılda beyan edilen matrah üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere 2022 yılına kadar yılda dört kez, bu yıl ve devamı dönemlerde ise yılda üç kez beyan edilip ödenmektedir. Geçici vergi bu özelliği ile bağımsız bir ayrı vergi olmayıp bir ön ödeme şeklinde yapılan vergi uygulamasıdır²⁹⁸.

Geçici vergi emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre stopajla alınarak peşin alınmasından sonra sermaye gelirlerine de böyle bir uygulama getirilmesi açısından vergi adaletinin sağlanmasına katkısı olan bir vergidir. Gelir vergi mükelleflerinden olan ücretliler ile diğer gelirler arasında vergi yöntemi ve zamanlama açısından

²⁹⁶ Özkan Zülfüoğlu, “Seçilmiş Ülke Örnekleri Üzerinden Teoride ve Uygulamada Geçici Vergi.” **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, 14.2 (2018): 363-380, s. 364.

²⁹⁷ Semih Öz, “Türkiye’de Geçici Vergi Uygulamasının Karşılaştırmalı Değerlendirmesi.” **Sosyoekonomi**, 18.18 (2012): 105-132, s. 129.

²⁹⁸ Mehmet Mucuk, “Geçici Vergilerin Çalışma Sermayesi Üzerine Etkileri.” **Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 5.10 (2005): 232-245, s. 238.

farklılıklar bulunmaktadır. Ücret gelirleri kural olarak kesinti yoluyla vergilendirildiği için bir yönüyle her ay peşin vergi ödenmesi söz konusudur. Ayrıca ücretlilerin kaynakta kesinti nedeniyle vergi kayıp ve kaçığına neden olmaları imkansızdır. Buna karşılık sermaye ve girişimciliğin gelirleri ise beyan üzerine ve yıl bitiminden aylar sonra beyan edilip ödenmektedir. İlaveten vergi kayıpları doğurabilecek yolları da bulabilmesi mümkündür. Peşin vergi niteliğinde olan geçici vergi sermaye ve girişimcilik gelirleri elde eden mükelleflere uygulanması nedeniyle ve ücretliler gibi her ay olmasa da üç ayda bir vergi verilmesi ile vergi adaletinin sağlanması açısından önemli bir katkısının olduğu belirtilmelidir²⁹⁹.

Geçici vergi Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) mükerrer 120'nci maddesi ile düzenlenmiştir. Kurumlar vergisi mükellefleri için de Kurumlar Vergisi Kanunu GVK'ya atıf yapmaktadır. Geçici vergi cari yıl gelirlerinin yıl sonunda hesaplanması suretiyle gelir vergisinin ve kurumlar vergisinin bir kısmının cari dönem/yıl içinde kısım kısım tahsilini gerektiren bir uygulamadır. Gerçek usulde vergilendirilen gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri cari yıl gelir ve kurumlar vergisine mahsup edilmek kaydıyla üçer aylık gelirleri üzerinden hesaplanarak ödenmektedir. Geçici verginin temel amacının vergi tahsilatını kısa süre içerisinde gerçekleştirmek olduğu yani mali amaç ile yapıldığı belirtilmektedir³⁰⁰. Ayrıca geçici verginin uygunluk ve adalet amacına da yardım ettiği belirtilmişti. Bu madde hükmüne göre Türkiye'de gerçek usule tabi olan ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek kazanç sahipleri ve kurumlar vergisi mükellefleri geçici vergiye tabidirler. Ödenen geçici vergi takip eden yıl beyan edilen matrahlar üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilerek ödenir. Geçici vergi üçer aylık dönemler itibarıyla ve kümülatif olarak uygulanır. Yani geçici verginin ilk dönem beyannamesi yılın ilk üç ayı olan ocak, şubat ve mart aylarını kapsarken, ikinci dönem geçici vergi beyannamesi ocak-haziran dönemini yani toplam altı ayı kapsamaktadır. Son dönem geçici vergi beyannamesi ise ilk dokuz aylık vergilendirme dönemini kapsar. 2022 ve devamındaki yıllar için dördüncü dönem geçici vergi beyanı kaldırıldığı için yılın

²⁹⁹ Hasan Hüseyin Bayraklı, "Geçici Vergi Kavramı ve Vergi Adaleti Açısından Önemi." **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 1.2 (1999): 121-132, s. 124-125.

³⁰⁰ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Mükerrer md. 120.

tümünü kapsayan dördüncü dönem geçici vergi beyanı gereksiz olarak düşünülerek kaldırılmıştır. Çünkü yılın tamamına ilişkin zaten gelir vergisi ile kurumlar vergisi beyanı yaklaşık birbirine yakın tarihlerde yapılmaktaydı. Geçici verginin beyannamesi üçer aylık dönemleri takip eden ikinci ayın onyedinci günü akşamına kadar yapılmakta ve ödemesi de yine aynı güne kadar yapılabilmektedir. Geçici verginin oranı, gelir vergisi mükellefleri için tarifenin ilk oranı olan %15 üzerinden hesaplanırken, kurumlar vergisinde %20 olarak hesaplanmaktadır. Geçici vergi matrahının tespitinde gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için yasa da öngörülen indirimler ve istisnalardan yararlanılabilmektedir. Birinciden sonraki geçici vergi beyanlarından sonra hesaplanan geçici vergi tutarlarından önceki dönemlerde ödenmiş olan geçici vergiler de mahsup edilebilmektedir³⁰¹.

Kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi kamu kuruluşları da yıl içinde geçici vergi beyanlarını yapmak zorundadırlar. 2022 yılı öncesi için geçici vergi beyanını iktisadi kamu kuruluşları yılda dört kez üçer aylık dönemleri takip eden ikinci ayın onyedinci günü akşamına kadar yapmak ve ödemek durumundadırlar. Hesaplanan geçici vergi oranı %20 olacaktır. Kurumlar vergisi artan oranlı bir vergi olmadığından ve geçici vergi beyanları tam ve düzgün şekilde yapılması halinde iktisadi kamu kuruluşları için de vergilendirme dönemini takip eden dördüncü ayın sonuna kadar vermeleri ve ödemeleri gereken kurumlar vergisi beyannameleri için ilave bir borç çıkmayacaktır. Bu nedenle de kurumlar vergisinin ödenmesi tek taksit olarak yapılmaktadır.

3.3. İktisadi Kamu Kuruluşları ve Gelir Vergisi

İktisadi kamu kuruluşları esasen gelir vergisi mükellefi değillerdir. Zira yukarıda anlatıldığı üzere kurumlar ve bir kurum olması dolayısıyla da iktisadi kamu kuruluşları kurumlar vergisi mükellefidir. GVK iktisadi kamu kuruluşlarına mükellefiyet yüklemeyken, vergi sorumluluğu sıfatıyla bir takım yükümlülükler getirmektedir.

Vergi sorumluluğu VUK md. 8’de tanımlandığı üzere, verginin ödenmesi bakımından vergi idaresine karşı muhatap tutulan kişidir. Buna göre iktisadi kamu

³⁰¹ Zülfüoğlu, 2018, a.g.e., s. 371-373.

kuruluşları gelir vergisi mükellefi değildir ancak gelir vergisi kanunu karşısında birçok yerde vergi sorumlusudur³⁰². Örneğin iktisadi kamu kuruluşlarında çalışan ücretlilerin vergilendirilmesi kesinti yoluyla yapılacağı için, bu halde vergi sorumlusu işveren olarak kanunda belirtilmesi nedeniyle iktisadi kamu kuruluşları çalıştırdığı ücretlilerin ücretinden gelir vergisini kaynağında kesmek ve takip eden ayda ilgili vergi idaresine muhtasar beyanname ile beyan ederek ödemekle sorumludur. Ücretlerin yanı sıra iktisadi kamu kuruluşları işyeri kirası ödemesi yaptıklarında yine aynı sorumluluk kapsamında görevleri bulunmaktadır.

Genel olarak ifade edilecek olursa, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi hükmü gereğince vergi tevkifatı yapılması gereken her durumda iktisadi kamu kuruluşları gelir vergisi kapsamına vergi sorumlusu olmaktadır. Söz konusu maddede, kamu kurum ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları ve sayılan diğer kurum kuruluş ve mükellefler, yine aynı maddede sayılan ödemeleri yaptıkları anda tevkifat yapmaya mecbur tutulmuşlardır. Madde hükmünün devamında ise ücret ödemeleri, serbest meslek mensuplarına yapılan ödemeleri, dar mükellefleri yapılan ödemeleri, telif ve patent ödemeleri, mal ve haklar için yapılan kira ödemeleri, kâr payı ödemeleri, temettü ödemeleri, faiz ödemeleri, esnaf muaflığından yararlananlara yapılan ödemeleri başta olmak üzere ve daha birçok ödemeleri kapsamaktadır. Her bir ödemeye ilişkin kesinti oranlarının da farklılık gösterdiği kanunun metninden anlaşılmaktadır³⁰³.

Gelir vergisinin kapsamında olan gerçek kişiler açısından kanunun öngördüğü mükellefiyet, sorumluluk ve diğer yükümlülüklerin iktisadi kamu kuruluşlarını da ilgilendirdiği söylenebilir. Kurumlar vergisi mükellefleri de gelir vergisinin unsurlarından ilki olan ticari kazanç gibi düşünülerek faaliyetlerini ve kayıtlarını düzenlemek durumundadırlar. Kurumlar vergisi mükellefleri Gelir Vergisi Kanunu'nun kendilerine yüklediği sorumluluk yönünden bu kanun hükümlerine uymakla da yükümlüdürler. Tüm kurumlar vergisi mükellefleri çalıştırdıkları ücretlilerin ücretlerindeki gelir vergisini kaynağında kesmek ve zamanında ilgili vergi idaresine yatırmakla görevlidir. Bu görev iktisadi kamu kuruluşları için de

³⁰² VUK md. 8.

³⁰³ 193 sayılı GVK, md. 94.

geçerlidir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde yer alan yükümlölüklerin yerine getirilmesi açısından iktisadi kamu kuruluşları ile diğerkurumlar vergisi mükellefleri arasında bir ayrım bulunmamaktadır. Buna göre, Gelir Vergisi Kanunu'na göre de iktisadi kamu kuruluşları ile diğerkurumlar vergisi yükümlüsü olan sermaye şirketleri, kooperatifler, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri ve iş ortaklarının vergilendirme ve yükümlölükleri açısından aralarında bir fark olmadığı görölmektedir.

3.4. İktisadi Kamu Kuruluşları ve Katma Değer Vergisi

Katma değer vergisi yirminci yüzyılda geliştirilmiş ve ilk kez uygulamaya başlamış olan bir vergidir. Bu yönüyle henüz yeni bir vergidir. Ancak yayılı bir muamele vergisi olması açısından ise eski bir vergi olduğu da düşünülebilir. Farklı bir ifade şekliyle katma değer vergisi yayılı muamele vergisinin sakıncalarının giderilerek revize edilmiş halidir. Bu konuda ilk teorik çalışmalar 1990'lü yılların başlarına kadar gitmektedir. Ancak uygulamasına baktığımızda bu verginin uygulanması bu yüzyılın ikinci yarısını bulmuştur.

3.4.1. Genel Olarak

Katma değer vergisi, mal ve hizmetlerin üretimden tüketime kadar olan süreç içinde geçirdikleri her ekonomik aşamada kazandıkları katma değer üzerinden alınmaktadır. Vergiyi doğuran olay genel olarak yurt içinde mal teslim edilmesi ve hizmet yapılması ve ithalât işlemleri olduğundan ve bu işlemler de gelirin harcanması aşamasında gerçekleştiğinden, katma değer vergisi harcama vergileri grubunda yer almaktadır. İstisnalar dışında, ekonomideki tüm mal teslimi ve hizmet ifası işlemlerinin kural olarak katma değer vergisine tabi tutulması nedeniyle de bu vergi genel niteliğe sahiptir ve bundan dolayı da “muamele vergileri” grubunda yer alır. Vergi, mükelleflerin üretimden tüketime kadar olan ekonomik sürecin her bir aşamasında mal teslimi ve hizmet ifası işlemleri dolayısıyla belli bir vergilendirme döneminde hesapladıkları katma değer vergisinden, teslim aldıkları mallar ve kendilerine yapılan hizmetler, yani girdiler dolayısıyla hesapladıkları katma değer vergisinin indirilmesi suretiyle hesaplanmaktadır. İndirim mekanizmasının varlığı, katma değer vergisine “safı muamele vergisi” niteliği kazandırmaktadır. Katma

değer vergisi, tarh ve tahakkukunda mükellefin ve vergi taşıyıcısının şahsi ve ailevi durumu ile diğer subjektif özellikleri dikkate alınmadığı “objektif” bir vergidir. Hesaplanan vergi teslim edilen malın veya yapılan hizmetin fiyatına ilâve edilerek mükelleflerce bir sonraki aşamaya yansıtılarak tahsil edildiği için de “dolaylı” vergiler grubu içinde yer alır. Topluca ifade edilecek olursa, katma değer vergisi; harcamalar üzerinde alınan, dolaylı ve objektif özelliğe sahip genel nitelikli bir safi ve yayılı muamele vergisidir³⁰⁴.

Katma değer vergisinde mükellef, vergi konusuna giren işlemleri yapanlardır. Dolayısıyla Türkiye’de ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde mal teslim edenler, hizmet ifa edenler; mal ve hizmet ithal edenler ve kanunda sayılan diğer bazı işlemleri yapanlar bu verginin mükellefleridir. Başka bir ifade ile üretimden tüketime kadar olan süreç boyunca her aşamada yer alan işletmeler verginin mükellefi olmaktadır. Nihai tüketici, teslim aldığı mal ve hizmetleri, kendisi tükettiği, bir başka aşamaya devrederek indirim mekanizmasından faydalanma imkânına sahip olmadığı için mükellef değil, kanun hükümlerine göre kanun koyucunun vergi yükünü netice itibarıyla taşımasını istediği “kanuni vergi taşıyıcısı”dır. Gelir ve kurumlar vergisinden farklı olarak katma değer vergisinde hukuki bir kavram olan “vergi mükellefi” ile iktisadi bir kavran olan “vergi taşıyıcısı” kavramları ayrılmaktadır.

Katma değer vergisi isminden de anlaşılacağı üzere, mikro ölçekte, mal veya hizmetin değerine her bir aşamada eklenen; makro ölçekte ise milli gelire eklenen toplam değer üzerinden alınmaktadır. Katma değer kavramı, bir mal ya da hizmet üretimi esnasında üretime katılan üretim faktörlerinin yarattığı ilâve değer olarak tanımlanabilir. Üretim faktörlerinin yarattığı bu ilâve değerlerin toplamı bir ülke için gayrisafi milli hasılayı vermektedir. Üretim faktörlerinin gelirleri olan ücret, faiz, kâr ve kira olarak sayılan bu payların da toplamı yine bir ülke için hem toplam katma değeri hem de gayrisafi yurt içi hasılayı (GSYH) vermektedir. Katma Değer Vergisi (KDV) uygulamada satılan ürünlerin fiyatlarına eklenmek suretiyle alınan bir satış vergisi olarak düşünülmektedir. Ancak KDV’de uygulama esası olarak benimsenen çıkarma yöntemi nedeni ile nihayetinde katma değeri vergilendirmektedir. KDV eski

³⁰⁴ Salim Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, 3. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2022, s. 189.

tip bir yayılı muamele vergisine benzetilmekle birlikte vergi şelalesine (piramitleşmeye) neden olmadığı için basit bir yayılı muamele vergisi değildir. KDV üretim sürecinin her safhasında alınması itibariyle yayılı muamele vergisi gibi görünmekle birlikte katma değeri vergilendiren bir modern vergidir³⁰⁵.

Katma değer vergisinin matrahı, GSYH hesabında kullanılan üretim ve dağıtım sürecine katılan ekonomik unsurların kendi faaliyeti neticesinde diğer ekonomik birimlerden elde ettiği girdilere kattığı değer olarak ifade edilmektedir. Katma değer vergisinde üç ayrı hesaplama yöntemi bulunmaktadır. Bunlar toplama, çıkarma ve vergi mahsubu yöntemidir. Toplama yönteminde kâr dahil tüm üretim faktörleri gelirleri toplanarak vergi matrahına ulaşılmaktadır. Kâr kısmının hesaplanmasında yıpranma payı olan amortismanlar düşülür ve stok artışları ilave edilir. Toplama yöntemi bu yönüyle gelir tipi katma değer vergisi hesaplamasına uygun düşmektedir. Ancak bu yöntem uygulamada pek yer almamıştır. Çıkarma yönteminde katma değer vergisi matrahına işletme satışlarından yapılan alışların düşülmesi suretiyle ulaşılmaktadır. Bu yöntem hem gayrisafi hasıla tipi katma değer vergisi ve hem de tüketim tipi katma değer vergisi tipine uygun düşmektedir. Vergi mahsubu yöntemi ise katma değer vergisi hesabında en çok kullanılan ve ülkemizde de kullanılmakta olan yöntemdir. Bu yöntem, işletmelerin satışları esnasında bunun üzerinden tahsil ettiği katma değer vergisinden yine işletmenin alışları yaparken ödediği katma değer vergisini mahsup ederek aradaki farkın ödenmesi suretiyle uygulanan yöntemdir. Vergi mahsubu usulünün diğer yöntemlere göre üstünlükleri bulunmaktadır. İlk olarak bu yöntem diğer yöntemlerden farklı olarak muhasebe tekniği yönündendir. Mahsup yönteminde stok hareketlerini ve amortisman hesaplarının izlenmesine gerek olmamaktadır. İkincisi, işletmelerin ödeyeceği katma değer vergisinin hesaplanmasında sadece faturalı alışları dikkate alınacağından bu yöntem belge düzeninin sağlanmasında önemli bir görev üstlenmektedir. Üçüncü olarak, ürünlerin katma değer vergisi oranlarının farklılık göstermesi halinde ve ayrıca üretim safhalarına göre aynı ürünlerin bile farklı katma değer vergisi oranına tabi tutulması nedeni ile bu yöntem KDV oran farklılıklarının hesaplanmasında da

³⁰⁵ Numan Özsoy, “Teoride ve Uygulamada Katma Değer Vergisi.” **Ankara University SBF Journal**, 27.3 (1972): 953-970, s. 953-955.

üstünlüğü bulunmaktadır. Yani KDV oranlarındaki dikey ve yatay farklılıştırmaların uygulandığı vergi sistemlerinde vergi mahsubu yönteminin uygulanması kaçınılmaz olmaktadır³⁰⁶.

Dünyanın en gelişmiş ve vergi organizasyonlarının en gelişmiş olduğu ülkelerde bile sadece gelir vergisi ve kurumlar vergisi ile toplam kamu harcamalarının karşılanamayacağı ve hatta bu iki vergiden elde edilen gelirlerin bile ancak kamu harcamalarının yarısını bulduğu bilinmektedir. Bu nedenle harcamalar üzerinden de vergi alınması çeşitli sakıncalarına rağmen birkaç yüzyıldır uygulanmaktadır. Bilindiği üzere harcama vergileri dolaylı vergi olup, objektif karakterli olması nedeni ile vergi adaleti açısından sakıncalı görülmektedir. Ancak ödeme gücünün bir göstergesinin de harcamalar olduğu bilinmektedir. Eski tip yayılı muamele vergisi ya da toplu muamele vergileri şeklinde uygulanan harcama vergilerinin iki büyük sakıncasını ortadan kaldırılması açısından da katma değer vergisi modern ve gelişmiş bir vergidir. KDV ile ilgili çalışmalar 1950’li yıllarda hız kazanmış ve 1970 yılından sonra AB ülkelerinde uygulanmaya başlamış ve halen hem ülkemizde hem AB ülkelerinde ve hem de bir çok ülkede uygulanmakta olan bir vergi olmuştur. KDV vergi piramitleşmesine neden olmaması açısından ve vergiden kaçınmanın toplu muamele vergilerindeki gibi kolay olmaması bakımından eski tip muamele vergilerinin iki büyük sakıncasını da bertaraf eden bir vergi olmuştur. Türkiye’de 1985 yılına kadar KDV kanunu yasalaşarak yürürlüğe girinceye kadar öncesinde 7 adet KDV kanun taslağı hazırlanmış ancak sonuca ulaşamamıştır. Türkiye’de KDV ile ilgili ilk kanun taslağı 1972 yılında yapılmıştır. Daha sonra ancak sekizincisi 1985 yılında yürürlüğe girecek şekilde 2 Kasım 1984 tarihinde kanunlaşmıştır. KDV’nin Türkiye’de uygulamaya geçmesi önemli bir vergi reformu olmuştur³⁰⁷.

1980’lerde yani bizim de KDV’ye geçiş yaptığımız dönemlerde dünyada iki ana grup ülkeler bu vergiyi uygulamaktaydılar. Bunlar AB ülkeleri ile Latin Amerika

³⁰⁶ Yenal Öncel, “Katma Değer Vergisi ve Uygulama Esasları.” **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 23 (1974): 227-247, s. 235-236.

³⁰⁷ Ahmet Kurtcebe Alptemoçin, “Katma Değer Vergisi ve Uygulaması.” **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 30 (1985): 1-6, s. 4-6.

ülke grubudur³⁰⁸. KDV vergi mükellefinin sayısının çok oluşu, ancak tüm tüketicileri yani tüm ülke nüfusunu vergilendirmesi yanı sıra mükellef sayısının daha düşük olması, verginin denetimi bakımından idareye çok fazla iş yüklememesi ve kolay oluşu yönünden avantajlı bir vergidir. Tüketim vergilerinde mükellef sayısının fazla olması verginin toplanma masraflarının o derece artması ile ve vergi denetimlerinin zorlaşması ile sonuçlanır. Ancak KDV için bunlar sakın değildir. Çünkü KDV de tüketicilerin sayısının çokluğu karşısında yasal mükellef sayısının daha az oluşu bir avantajdır. Ayrıca KDV vergi indirimi yönteminin uygulanması nedeni ile belge düzenini kendi içerisinde sağlaması açısından idari olarak vergi denetimlerinde tasarruf sağlamaktadır. Çünkü yasal mükellefleri açısından KDV’de mükelleflerin çıkarları birbirine zıttır. KDV’nin bu yönü vergide otokontrol kavramını ortaya çıkarmaktadır. KDV’deki bu otokontrol müessesesi gelir ve kurumlar vergisi içinde denetimleri kolaylaştırmakta ve tasarruf sağlamaktadır. Çünkü KDV belge düzenini sağlarken, gelir ve kurumlar vergisinin matrahının da tespiti için belgeleri hazırlamış olmaktadır. KDV’de matrahın tespiti açısından da avantajlı bir uygulamadır. Her üretim ve dağıtım aşamasında KDV alındığı için verginin konusuna giren işlemlerin tanımlanması zor olmaz. Oysa toplu muamele vergilerinde, matrahın belirlenmesi büyük bir sorun oluşturmaktadır. KDV’nin diğer vergilere nazaran üstün yönlerinden birisi de ihracata konu olan ürünlerden daha önce alınan verginin iadesi ve iade edilecek vergi miktarının belirlenmesi daha kolaydır. KDV’de mükerrer vergileme doğmayacağı gibi vergi yükü de diğer yayılı muamele vergilerindeki kadar yüksek olmamaktadır³⁰⁹.

KDV uygulamasına geçen ülkelerde daha önce uygulanan vergilerin oranlarının düşük olduğu ancak KDV oranlarının bu vergilere göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Türkiye’de de benzer bir durum söz konusu olmuştur. Türkiye’de KDV uygulama geçişinde daha önce uygulanmakta olan irili ufaklı on kadar vergi yürürlükten kaldırılmıştır. KDV’nin ilk başlarda tespit edilen oranının da diğer vergilere göre yüksek olduğu söylenebilir. Ancak bu durum vergi

³⁰⁸ Tülay Arın, “Dünyada Katma Değer Vergisi Uygulaması.” **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 30 (1985): 31-52, s. 34.

³⁰⁹ Mualla Öncel, “Katma Değer Vergisi.” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 29.3 (1973): 289-312, s. 298-301.

piramitleşmesine neden olmayan bir KDV için izah edilebilir bir durumdur. KDV'nin kanuni oranı yayılı muamele vergilerinden daha yüksek olmuştur. Fakat yayılı muamele vergilerinde vergi oranının düşük olması yansımaların sonsuzluğu düşünüldüğünde tüketiciler üzerindeki gerçek vergi yükü oranının daha yüksek çıkmasına neden olmaktadır. Bu yönü ile gerçek vergi yükü açısından KDV'nin tüketicilere daha düşük bir vergi yükü bıraktığı söylenebilir³¹⁰. Örneğin yayılı muamele vergisinin oranının %5 olarak uygulanacak olduğu düşünülürse nihai olarak aracı sayısının 10-15 mükellef olması halinde bu %5'lik oran gerçekte %10-12'lere kadar yükselmekte ve nihai tüketici ise bu verginin gerçek oranını hesaplayamadığı gibi yine bu verginin oranının %5 olduğunu düşünmektedir. Oysa KDV için bu sakıncalar söz konusu olmayıp, nihai tüketici en fazla KDV oranı kadar vergi vermektedir³¹¹.

3.4.2. Hukuki Yönden Katma Değer Vergisi ve İktisadi Kamu Kuruluşları

Katma Değer Vergisi (KDV) objektif dolaylı bir tüketim vergisidir. Sıradan bir yayılı muamele vergisi olmaması nedeni ile sadece yaratılan katma değer vergilendirmektedir. Bu yönüyle vergi piramitleşmesine neden olmamaktadır. Mülklik ilkesinin uygulandığı katma değer vergisi, ülke sınırları içindeki mal teslimleri ile hizmet ifalarını konu almaktadır. İhraç konusu mal ve hizmetlerin katma değer vergisinden istisna edilmesinin nedeni de budur. Bu şartlarda mal teslimi ve hizmet ifaları yapılırken mal ve hizmeti alan tarafın satıcı tarafa ödediği bir yayılı muamele vergisidir. KDV dolaylı bir vergi olduğundan, mal ya da hizmeti satın alan tarafa ödeme güçlerine bakılmadan yansıtılan bir vergidir.

3.4.2.1. Katma Değer Vergisinde Konu ve Mükellefiyet Yönünden İktisadi Kamu Kuruluşları

Katma değer vergisinin konusuna ticari, zirai, sınai ve mesleki faaliyet dolayısıyla yapılan mal teslimleri, hizmet ifaları ve mal ve hizmet ithalatı

³¹⁰ Cesare Cosciani, "Katma Değer Vergisi." **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 18 (1969): 135-153, s. 143-144.

³¹¹ Vural Arıkan, "Katma Değer Vergisi." **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 30 (1985): 7-19, s. 11-12.

girmektedir. Katma değer vergisinin konusuna giren faaliyet alanlarının gerçek usule tabi olan işletmeler bünyesinde yapılması gerekmektedir. Bu yönüyle gerek özel sektör gerekse kamu sektörü tarafından yapılan ve muafiyet, istisna kapsamında olmayan tüm ticari, zirai, sınai ve mesleki faaliyetler katma değer vergisi kapsamında olmaktadır. Kamusal hizmet özelliği bulunan birçok faaliyet alanı kamu sektörü tarafında yapıldığı zaman katma değer vergisinden muaf ya da istisna edildiği görülmektedir. Ancak özel mal ve hizmet ticareti, üretimi ve ithalatı katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Bu yönüyle iktisadi kamu kuruluşlarının da katma değer vergisi mükellefi oldukları ve yaptıkları ticari, zirai, sınai ve ithal işlemleri bu verginin konusuna girmektedir. Nitekim Katma Değer Vergisi Kanunu'nda; genel ve katma bütçeli idarelerin, il özel idare, belediye ve köyler ile bunların birliklerinin, üniversitelerin, dernek ve vakıfların, her çeşit mesleki kuruluşlara ait müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait diğer müesseselerin ticari, zirai, sınai ve mesleki özellikteki teslim ve hizmetlerinin bu verginin konusuna girdiği belirtilmektedir³¹². Ayrıca aynı kanunun ilgili maddesinde, ithalatın kamu sektörü, özel sektör veya başka bir gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılmasının KDV yönünden engel teşkil etmeyeceği de hüküm altına alınmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ikinci maddesinde sayılan hükümlerle benzerlik gösteren Katma Değer Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinin üçüncü fıkrasında ticari, zirai, sınai ve mesleki faaliyetlerin kanunların ya da resmi otoritelerin gösterdiği lüzum üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statüsü ve kişiliklerinin mahiyetinin ne olduğu vergilendirmeye engel teşkil etmeyeceği hükmü yer almaktadır. Bu nedenle kamu kurumu niteliğindeki kuruluşların, işletmelerin, müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetleri kapsamında yaptıkları faaliyetlerinin kanunların veya bağlı oldukları resmi makamların belirlediği gerek üzerine yaptıklarını ileri sürmeleri halinde bu beyan katma değer vergisi açısından bir önem oluşturmayacaktır. Görev ve sorumluluk kapsamında bile olsa bu kapsamdaki faaliyetler ile yapılan teslim, hizmet ve ithalatların KDV'ye tabi olacakları açıklığa kavuşturulmaktadır³¹³. Her türlü mal ve hizmet ithalatı da bu kurumlar tarafından yapıldığında bu verginin

³¹² 3065 sayılı KDVK, 1984, md. 1/g.

³¹³ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1998, s. 117.

kapsamına girmektedir. İthalatı yapan tarafın kim olduğu ve hukuki statüsünün ne olduğu önemli olmamaktadır.

Katma değer vergisi kanununun gerekçesine göre; ticari, zirai, sınai ve mesleki faaliyet kapsamında yapılmayan veya açık olarak bu faaliyetler kapsamına dahil edilemeyen, ancak KDV kapsamına alınması gerekli olan bazı mal teslimleri ile hizmet ifaları diğer faaliyet alanları olarak kanunda verginin konusuna dahil edilmiştir³¹⁴.

KDV'nin konusuna bazı kiralama faaliyetleri de girmektedir. Gelir vergisi kanununun yetmişinci maddesinde sayılan mal ve hakların kiraya verilmesi faaliyeti Katma değer vergisinin de konusuna girmektedir. Kapsama dahil olan bu kiralama işlemlerinin söz konusu mal ve hakların ticari, sınai ve zirai faaliyet kapsamında kiraya vermek şeklinde olabileceği gibi iktisadi işletme envanterine dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması şeklinde de olabilmektedir. Buna göre kanunda yazılı mal ve hakların kiralanması bir iktisadi işletmeye dahil olması halinde her halükarda katma değer vergisinin konusuna girmekle birlikte bir iktisadi işletmeye dahil olmayan (şahıslara ait olan) gayrimenkullerin kiralanması işlemi katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Ancak şahıslara ait olan taşınmaz varlıklar dışındaki diğer mal ve hakların kiralanması yine katma değer vergisinin konusuna dahil olmaktadır³¹⁵.

Kurumlar vergisi kanununun dördüncü maddesinde sayılan ve kurumlar vergisinden muaf olan kurumların teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisinden de muaf tutulduğu görülmektedir. Buna göre Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre kamu kurum ve kuruluşları tarafından işletilen okul, atölye, konservatuar, tiyatro, kitap gazete yayınevleri ve benzeri kuruluşlar kurumlar vergisinden muaf sayıldıkları için katma değer vergisinden de istisna edilmişlerdir. Aynı benzer hüküm gelir vergisinden muaf olan mükellefler için de geçerlidir. Ancak iktisadi kamu kuruluşları kurumlar vergisini ilgilendirdiği için kurumlar vergisinden muaf bulunan iktisadi

³¹⁴ Günay, 2020, a.g.e., s. 210.

³¹⁵ Ayşe Gülçiçek, **Yorum ve Açıklamalarla Katma Değer Vergisi**. Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, 2015, s. 128.

kamu kuruluşlarının işlemlerinin de katma değer vergisinden istisna edildiği anlaşılmaktadır³¹⁶.

Bu hükme göre genel ve katma bütçeli idarelerin, il özel idare, belediye ve köyler ile bunların birliklerinin, üniversitelerin, dernek ve vakıfların, her çeşit mesleki kuruluşlara ait müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların olmak üzere; ilim, fen sanat ve tarımı teşvik için yapılan teslim ve hizmetleri, tiyatro, konser, sergi, kütüphane, konferans ve spor kültür ve eğitimi için yaptıkları teslim ve hizmetleri, hastane, sağlık, klinik, sanatoryum, dispanser, kan bankası, botanik bahçe ve parkları, öğrenci ve yetiştirme yurtları, yaşlı ve engelli bakımevleri ve huzurevleri, aşıevleri, düşkünevleri ve yetimhanelerin işletilmesi için yapılan teslim ve hizmetleri, yine kamuya ait askeri fabrikalar, atölyeler, tersanelerin amacına uygun olarak yaptığı teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisna tutuldukları sayılmaktadır³¹⁷.

Bunun dışında kamuya ait olan iktisadi işletmeler, katma değer vergisine tabi olacaklardır. Bu işletmeler katma değer vergisi matrahından kendilerine yapılan teslim ve hizmetler için hesaplanıp düzenlenen fatura gibi belgelerde ayrıntılı olarak gösterilen katma değer vergisi tutarını, ithal edilen mal ve hizmetler için ödenen katma değer vergisini vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini takip eden takvim yılını aşmamak üzere, ilgili belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde indirim yapma hakkına sahiptirler. Ancak Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul olmayan giderler nedeniyle ödenen katma değer vergisi miktarı, vergiye tabi olmayan ya da vergiden istisna edilmiş olan malların teslimi ve hizmet ifaları ile ilgili alış belgelerinde gösterilen veya mal ve hizmetlerin maliyet bedelleri içinde yer alan katma değer vergisi tutarı indirim konusu edilemez³¹⁸. Yukarıda sayılan istisna ve muafiyetlerin dışında, iktisadi kamu kuruluşlarının ticari, zirai, sınai ve mesleki kapsamda olan teslim, hizmet ve ithalatları katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

³¹⁶ 3065 sayılı KDVK, 1984, md. 17.

³¹⁷ 3065 sayılı KDVK, 1984, md. 17-189.

³¹⁸ 3065 sayılı KDVK, 1984, md. 29-30.

Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay, malın tesliminin yapılması ya da hizmetin yerine getirilmesidir. Katma değer vergisinin tarh ve beyanı için vergiyi doğuran olayın meydana gelip gelmediği ve meydana gelmişse bu olayın meydana geldiği tarih önemlidir. Fatura ve benzeri evrakların düzenlenmesi, malın tesliminden önce veya hizmetin yapılmasından önce gerçekleşmiş olması halinde faturanın düzenlenmesi vergiyi doğuran olayı oluşturmaktadır. Malın alıcı tarafa gönderilmesi halinde ise nakliye işleminin başlatılması vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmektedir³¹⁹.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda (KDVK) bu verginin mükellefinin; mal tesliminde teslimi yapan, hizmet ifasında hizmeti yerine getiren, ithalatta ithalat işlemini yapan ile ve diğer kanunda sayılı hallerde ise o işlemleri yapanlar olarak belirtilmektedir³²⁰. Bu hükme göre iktisadi kamu kuruluşları mal teslimi ve hizmet ifası yaptıklarında bu işlemleri ticari, zirai, sınai ve mesleki faaliyet kapsamında olması nedeniyle KDV mükellefidirler. Mülga olan 11 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde yapılan bir açıklamaya göre kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının kuruluş amaçlarına göre yaptıkları teslim ve hizmetlerin katma değer vergisi kapsamında olmadığı belirtilmiştir. Ancak ticari, sınai, zirai ve mesleki bir amaç olarak yapılan teslim ve hizmetler olduğu zaman meslek kuruluşlarının dahi kâr amacı gütsün ya da gütmesin katma değer vergisi kapsamında olacağı belirtilmektedir. Ancak iktisadi kamu kuruluşları için kanunla verilmiş bir amaç olsun ya da olmasın, kâr amacı güdüsün ya da güdülmesin, karşılığında para alınsın ya da alınmasın bu işletmelerin faaliyetlerinin katma değer vergisine tabi olacakları genişçe izah edilmektedir. Kaldı ki meslek kuruluşlarının bile iktisadi işletme oluşturmaları halinde bu iktisadi işletmelerinin katma değer vergisi mükellefi olacakları belirtilmektedir³²¹.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) bir özelgesinde, iktisadi işletmenin, kâr amacı güdüp gütmeyeğine bakılmaksızın; faaliyetinin ticari, sınai, zirai ve serbest meslek

³¹⁹ Tosun, 2019, a.g.e., s. 69.

³²⁰ 3065 sayılı KDVK, 1984, md. 8.

³²¹ Kızılot, 1998, a.g.e., s. 119.

faaliyeti niteliğinde olması halinde, işletme bünyesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisi kapsamında olacağını belirtmektedir³²².

Katma değer vergisinde kanuni mükellef malı teslim eden ya da hizmeti yerine getiren olmakla birlikte fiili mükellef malı alan ya da hizmetten yararlanan taraftır. Farklı bir şekilde söylenecek olursa, satıcı taraf katma değer vergisinin kanuni mükellefi iken alıcı taraf bu verginin fiili mükellefidir. Katma değer vergisi yansıtılabilen ve kanunun öngörüsüne göre de zaten yansıtılması gereken bir vergi olduğu için, bu ve bunun gibi vergilerde kanuni mükellef ile fiili mükellef ayrı kişilikler olmaktadır. Fiili mükellef katma değer vergisinde verginin maddi yüklenicisi iken kanuni mükellef verginin vergi idaresine yatırılması işlemini de yerine getirmesi gereken kişidir. Asıl mükellef kanuni mükellef olup, fiili mükelleften vergiyi almasa bile yasalara göre vergiyi ödemesi gereken kişidir. İktisadi kamu kuruluşlarının da verginin ödenmesi yönünden kendileri fiili mükellef olmasa bile kanuni mükellef olacakları belirtilmelidir.

İktisadi kamu kuruluşlarından olup Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre muaf olan iktisadi kamu kuruluşları olan; ordu evleri, askeri kantinler, askeri gazinolar, kışla gazinoları ve kamu kuruluşlarına ait kreş, yemekhane, dinlenme ve eğitim merkezleri işletmelerinin teslim ve hizmetleri, kendi mensuplarına yönelik olmaları şartıyla katma değer vergisinden de istisna edilmişlerdir. Bununla birlikte, söz konusu iktisadi kamu kuruluşlarına yapılan mal teslimleri ile hizmet ifaları katma değer vergisine tabidir. Başka bir deyişle, kamu kurum ya da kuruluşlarına ait olan ancak kâr amacı gütmeksizin sadece kendi personeline hizmet veren işletmelerin teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesnadır. Kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu kuruluşlarının kendi personeli dışındaki diğer kişilere hizmet vermeleri halinde, kurumun kendi personeline verdiği hizmetler de dahil edilmek suretiyle bu hizmetlerin tümünün katma değer vergisine tabi olacağı yönünde görüşler bulunmaktadır³²³.

³²² Günay, 2020, a.g.e., s. 212.

³²³ Mustafa Ünveren, "Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca İşletilen Sosyal Tesislerin Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Mükellefiyetleri." **Denetişim (KİDDER)**, 14 (2014): 86-91, s. 90.

Devlete ait olan askeri fabrika, atölye ve tersaneler, orduevleri, askeri gazinolar, yatakhaneler, eğitim merkezleri, askeri müze ve kantinler, kamuya ait misafirhane, yemekhane, kreş, eğitim ve dinlenme tesislerinin işletilmesinde kâr amacı güdülmemekte ve dolayısıyla bu faaliyetler ticari faaliyet kapsamında sayılmamaktadır. Bu nedenle kuruluşların amacına uygun olarak kendi mensuplarına yönelik yaptığı faaliyetler katma değer vergisinden istisnadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın özelge ile belirttiği bir görüşünde; bir kamu üniversitesinin bünyesinde bulunan konukevi ve kreş hizmetlerinin kâr amacı gütmemek ve sadece ilgili kurumun kendi personeline hizmet vermek şartıyla katma değer vergisinden müstesna olabileceğini belirtmiştir. Bununla birlikte söz konusu kreş ve misafirhanenin ilgili kurumun kendi personeli dışındaki başka kişiler de hizmet vermesi halinde kurumun kendi personeline verdiği bu tür hizmetlerin de kapsama dahil edilerek tüm hizmetleri için katma değer vergisine tabi olacağı ve kurumun bu işletmesi için KDV mükellefiyeti kurulması gerektiği belirtilmiştir. Bu izahattan sonra, iktisadi kamu kuruluşlarında ve buna benzer kamu işletme ve faaliyetlerinde katma değer vergisinden müstesna olabilmenin şartları genel olarak, bu işletmelerin yaptığı faaliyetlerinde kâr elde etme amaçlarının bulunmaması ve kuruluş amaçları doğrultusunda sadece kurumun kendi personeline hizmet verilmesi olmaktadır. Bu şartlardan birinin ihlali halinde bu kuruluş ya da işletmenin katma değer vergisinden istisna olamayacağı anlaşılmaktadır³²⁴.

Bu konuda farklı bir değerlendirme çerçevesinde; yapısı gereği, kâr amacı gütmeyen iktisadi kamu kuruluşlarının sosyal amaçlarını gerçekleştirebilmeleri için, bazı ticari faaliyetlerde bulunarak bu faaliyetlerden elde ettikleri geliri sosyal amaçlı faaliyetlerin finansmanına tahsis etmek suretiyle, hedef kitlelerine uygun fiyat ve standartlarda hizmet sunma imkân ve kabiliyetini koruyarak sürdürme yolunu tercih etmelerinin, iktisadi kamu kuruluşlarının sosyal amaçları ile uyumlu olduğu ifade edilebilir. Bu görüşü destekleyen yargı kararları da bulunmaktadır.

Kamuya ait iktisadi işletmeler tarafından örtülü sermaye kabul edilen borçlar için ilgili kurum ve kuruluşlara faiz, vade farkı, kur farkı gibi ödemeler yapılmış

³²⁴ Tosun, 2019, a.g.e., s. 71.

olması halinde, söz konusu ödemelerin katma değer vergisine tabi olup olmayacağı da ayrı bir tartışma konusu olmuştur. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın özelgelerde ifadesini bulan görüşünün genel olarak bu ödemelerin, dağıtılmış kâr payı olarak sayılmasının yanı sıra yapılan işlemlerin, finansman hizmeti şeklinde olması nedeniyle katma değer vergisine tabi olacağı yönünde olduğu görülmektedir³²⁵. Öte yandan, transfer fiyatlaması yolu ile örtülü kazanç dağıtımları için de benzer bir durum söz konusudur. Örtülü olarak dağıtılan kazançların tutarı veya emsal bedelleri katma değer vergisi matrahı olarak kabul edilerek bu şekilde tespit edilen matrah üzerinden vergi hesaplanacaktır³²⁶.

Bu yorum ve değerlendirmeler çerçevesinde, katma değer vergisinin konusuna giren işlemleri yapan iktisadi kamu kuruluşlarının bu tür işlemleri nedeniyle KDV mükellefi olacakları anlaşılmaktadır. Ayrı bir tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları için mükellefiyet bağlı oldukları kamu kurumları ya da işletmeleri için tesis edilecektir³²⁷. Yine ayrı bir tüzel kişilik şeklinde kurulmamış olan iktisadi işletmeler için vergi ziyai, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük gibi vergi cezası gerektiren durumlar söz konusu olduğunda da yine bağlı olunan kamu kurum ya da kuruluşları cezaya muhatap olan kuruluşlar olacaktır. Ancak, VUK'un 359. maddesinde sayılan eylemlerden dolayı kurum veya kuruluş bünyesinde kaçakçılık suçu işlenmiş olması halinde, hapis cezalarının muhatabı suçu işleyen gerçek kişiler olmaktadır³²⁸.

3.4.2.2. Katma Değer Vergisinde Vergi Sorumluluğu ve Tevkifat Yönünden İktisadi Kamu Kuruluşları

Vergi sorumluluğu uygulaması Türk vergi sisteminde birçok vergide yer alan genel kapsamda bir vergi güvenlik önlemidir. Vergi sorumluluğuna ilişkin genel bilgiler bir önceki bölümde açıklanmıştır. Vergi sorumluluğu uygulaması katma değer vergisinde de yer almaktadır. Katma değer vergisinde yer alan vergi sorumluluğu uygulaması KDVK madde 9'da düzenlenmiştir. Bu maddeye göre bazı

³²⁵ GİB.0.01.55-130-14. GİB, 18.08.2011 tarih, B.07.1.GİB.0.01.55-130.14 Sayılı Özelge.

³²⁶ Günay, 2020, a.g.e., s. 213.

³²⁷ 3065 sayılı KDVK, 1984, md. 44.

³²⁸ VUK, md. 333.

mal teslimi ile hizmet ifalarında katma değer vergisi tutarının tamamı ya da belirli bir kısmı alıcılar tarafından kesilmek suretiyle satıcı tarafa ödenmeksizin vergi dairesine beyan edilip ödenmesini gerekli kılmaktadır³²⁹.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde vergi sorumluluğuna ilişkin hükümler ayrıca izah edilmektedir. Kamu otoritesinin vergi alacağını güvenceye alabilmek için düzenlenmiş olan vergi sorumluluğu ile sadece ikametgahı, kanuni merkezi, işyeri ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan mükellefler için öngörölmüş bir uygulama değildir. Genel olarak bu mükellefler vergi sorumluluğu uygulamasına tabi olurlarken Hazine ve Maliye Bakanlığı bu mükelleflerin dışında gerekli gördüğü bazı diğer durumlarda da verginin ödenmesi bakımından işlemlere taraf olanları vergi sorumlusu tutabilir³³⁰.

KDVK madde 9’da belirtilen işlemlerin tarafları, kendilerine mal teslimleri veya hizmet ifası yapılan kurumlardır. Bu kurumlar vergi tutarının tamamının kesilip ödenmesi ve bunlarla ilgili görevlerin yerine getirilmesi bakımından sorumludurlar³³¹. KDV tevkifatı isteğe bağlı bir işlem değil, kanun, yönetmelik ve tebliğlerle belirlenmiş olan zorunlu bir uygulamadır. Mevzuatta belirtilmemiş olan işlemler için de tevkifat yapılması mümkün olmayacaktır. Mevzuatta KDV tevkifatı tam tevkifat ve kısmi tevkifat olarak iki ayrı şekilde uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Tam tevkifat ticari ve benzeri işlem bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tutarının tamamının işleme taraf olan alıcılar tarafından kesilerek beyanı ve ödenmesini kapsamaktadır. Kısmi tevkifat ise hesaplanan katma değer vergisi tutarının bakanlık tarafından belirlenen belirli bir oranının işleme taraf olan alıcılar tarafından kesilerek beyanı ve ödenmesini kapsar.

Tam tevkifat uygulamasında işlemin bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tutarının tamamı alıcı tarafından kesinti yapıp ilgili vergi dairesine beyan edilip ödenecektir. Tam tevkifat uygulamasının yapılacağı yerler³³²:

³²⁹ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, md. 9.

³³⁰ Bülent Yıldız ve Ahmet Erol. “Vergi Sistemimizde Sorumluluk (1).” **Vergi Raporu**, 28 (1997): 46-52, s. 50.

³³¹ 3065 Sayılı KDVK, md. 9.

³³² 117 No’lu KDV Tebliği. 117 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 14.04.2012.

- İkametgahı, kanuni merkezi, işyeri, iş merkezi Türkiye’de bulunmayalar tarafından yapılan işlemler. Bu türdeki hizmet ifalarında mükellef, esasen hizmeti ifa eden taraf olmakla birlikte Türkiye’de ikametgahı, kanuni merkezi, işyeri, iş merkezi bulunmadığı için KDV’nin tamamı hizmetten yararlanan yurt içindeki işletme tarafından kesilip, beyan edilip ödenecektir. Bu kapsamda KDV mükelleflerinin tamamı bu uygulama kapsamında olmasının yanı sıra iktisadi kamu kuruluşları da aynı sorumluluk kapsamındadırlar. Buna göre bir iktisadi kamu kuruluşunun Türkiye’de ikametgahı, kanuni merkezi, işyeri, iş merkezi olmayan bir kişiden hizmet satın aldığı durumda katma değer vergisinin tamamını kesecek ve karşı satıcı tarafa ödemeyeceklerdir. Hizmetin vergiden istisna olması veya hizmetten yararlanılmanın yurt dışında olması halinde mükellef veya sorumluluk söz konusu olmayacak ve KDV hesaplanmayacak ve kesilmeyecektir. Bu kapsamda KDV tevkifatına tabi olacak hizmetler; mimari proje hizmetleri, danışmanlık hizmetleri, bilgisayar yazılım hizmetleri, bilgi alma ve eğitim hizmetleri olabilmektedir.

- Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler. Burada kesinti yapılacak serbest meslek erbabı arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleridir. Bir işyeri olan serbest meslek faaliyetleri zaten KDV hükümlerine tabi olacak ve serbest meslek erbabı KDV mükellefi olacaktır. Ancak işyeri açmaksızın ya da meslek odasına kaydolmaksızın yapılan serbest meslek faaliyetlerinin arızı olarak yapıldığı kabul edilmektedir. Serbest meslek erbabının KDV kesintisine maruz kalabilmesi için KDV mükellefiyetinin sadece Gelir Vergisi Kanunu’nun 18’inci maddesinde yer alan işlemlerden ibaret olması ve işlemlerin bütününe aynı kanunun 94’üncü maddesi kapsamında kişilere, kurumlara ve kuruluşlara yapanların hesaplayacağı Katma değer vergisi tutarının bu kişi ve kuruluşlar tarafından sorumluluk nedeniyle kesilip beyan edilmesi ve ödenmesini kapsamaktadır. Kendilerinden KDV kesintisi yapılan serbest meslek erbabı ayrıca defter tutmayacak ve beyanname vermeyeceklerdir. İktisadi kamu kuruluşları da bu şartlar altında KDV mükellefi bulunmaları nedeni ile arızı olarak faaliyette bulunan serbest meslek erbabından bir hizmet satın almaları halinde KDV

hesaplayacak ve tam kesinti ile bu miktarı ilgili vergi idaresi beyan ederek ödeyeceklerdir.

- Kiralama işlemleri. Bazı mal ve hakların kiralanması işlemi KDV'nin konusuna girmektedir. Bazı mal ve hakların kiraya verilmesi ticari, zirai, sınai ve serbest meslek faaliyeti kapsamında bir hizmet olmasa bile KDV'ye tabi olmaktadır. Eğer kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefi olmaması ve kiracının KDV mükellefi olması halinde bu kiralama işlemi KDV'ye tabi olacaktır. Bu yükümlülük çerçevesinde KDV mükellefi olan kiracı taraf, kiralayana yapacağı ödeme için KDV hesaplaması yapacak ancak bu KDV tutarının tamamını tevkif edip ilgili vergi idaresine beyan ederek ödeyecektir. Burada KDV sorumluluğu kapsamındaki bu işleme muhatap olan sorumlu taraf KDV mükellefi olan kiracıdır. Burada kiracı olan taraf eğer bir iktisadi kamu kuruluşu olması durumunda da tam tevkifat uygulaması yapılacaktır. Burada sorumlu olan taraf iktisadi kamu kuruluşu olmaktadır.

- Reklam verme işlemleri. KDV mükellefi olan gerçek ve tüzel kişiler; KDV mükellefi olmayan, amatör spor kulüplerine, oyuncuların formalarına, şahıs ve kuruluşlara ait bina, arazi, arsa gibi yerlere, yayımlanan kitap ve dergi gibi yazılı eserlere verilen ilan, reklam hizmetleri KDV'ye tabi olacaktır. Burada ilgili KDV, reklam hizmeti verenlerin KDV mükellefi olmaması durumunda reklam hizmeti alanların sorumlu olarak KDV tutarını kesecek ve ilgili vergi idaresine beyan ve ödemesini yapacaklardır. Reklam hizmeti alanların idare, kurum ve kuruluş olması tevkifata engel olmayacaktır. Bu kapsamda yine iktisadi kamu kuruluşları KDV mükellefi olmaları nedeni ile bu kişi ve kuruluşlara reklam vermek suretiyle reklam hizmeti alan taraf olmaları halinde yapılacak ödemeleri için KDV hesaplayacak ancak tevkif ederek ilgili vergi idaresine beyan ve ödemesini yapacaklardır.

Kısmi tevkifat uygulamasında işlemin bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tutarının Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen oranı alıcı tarafından kesinti yapıp ilgili vergi dairesine beyan edilip ödenecektir. Kısmi

tevkifat uygulaması sadece 117 seri numaralı tebliğde yer alan işlemleri kapsamaktadır. Kısmi tevkifat uygulamasından sorumlu tutulacak olan mükellefler ve taraflar yine bu tebliğde sayılanlardır. Kısmi tevkifatta KDV sorumlusu sıfatıyla tevkifat yapacak olanlardan tebliğde sayılan ilk madde KDV mükellefi olanlardır. Buna göre KDV mükelleflerinin tümü ilgili tebliğde sayılan hizmet alımları ve mal alımlarında KDV tevkifatı yapmakla sorumludurlar. Ayrıca KDV mükellefi olsun ya da olmasın³³³;

- Kamu idare, kuruluş ve kurumları ile, il özel idareleri ve bunların birlikleri, belediye ve köy birlikleri,
- Bunlar dışında kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli işletme ve kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (KİT'ler, İktisadi Kamu Kuruluşları)
- Özelleştirme kapsamına alınan kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri, menkul kıymet ve vadeli işlemler borsaları ve diğer tüm borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi yukarıda sayılan idare, kuruluş ve kurumlara ait olan işletme, kurum ve kuruluşlar,
- Payları İMKB'de (İstanbul Menkul Kıymetler Borsası yeni adı ile Borsa İstanbul) işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları KDV tevkifatı bakımından sorumluluk kapsamındadırlar.

Okul aile birlikleri ile Sağlık Bakanlığı'na bağlı olan aile hekimliği kurumları tevkifat konusunda sorumluluk kapsamında değildir. Görüldüğü üzere iktisadi kamu kuruluşları KDV mükellefi olsunlar ya da olmasınlar kısmi tevkifat yapılacak durumlarda sorumlu sıfatıyla sayılan kurum ve kuruluşlar arasında yer almaktadır. İktisadi kamu kuruluşları zaten muafiyetler kapsamında olmadığı sürece KDV

³³³ 117 No'lu KDV Tebliği. 117 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 14.04.2012.

mükellefi oldukları bilinmektedir. Ancak muaf olsalar bile iktisadi kamu kuruluşlarının KDV sorumlusu sıfatıyla vergisel yükümlülüklerinin bulunduğu görülmektedir.

Kısmi tevkifat uygulamasının yapılacağı yerler ilgili tebliğde iki ayrı başlık altında sayılmaktadır. Tevkifat kapsamında olan şeyler ilk olarak hizmetler sayıldıktan sonra mal teslimleri belirtilmektedir³³⁴:

Kısmi tevkifat uygulanacak hizmetler:

- Yapım işleri, yapım işleriyle birlikte yapılan mühendislik-mimarlık etüt-proje hizmetleri (2/10 oranında),
- Etüt, plan, ekspertiz, proje, danışmanlık, denetim ve buna benzer hizmetler (9/10 oranında),
- Demirbaş, makine, teçhizat ve taşıtlara ait bakım, onarım ve tadilat hizmetleri (5/10 oranında),
- Otomasyon sistemlerinin ve bilgisayarların kullanımını gerekli kılan işletim sistemi yazılımlarına ilişkin olarak verilen bakım, değişiklik, güncelleme, sorun giderme, yineleme hizmetleri (7/10 oranında),
- Yemek servisleri ve diğer organizasyon hizmetleri (5/10 oranında),
- Güvenlik, tedbir, arama kurtarma gibi alanlarda işgücü temin hizmetleri (9/10 oranında),
- Yapı denetim hizmetleri (9/10 oranında),
- Fason olarak yaptırılan konfeksiyon, tekstil işleri, ayakkabı ve çanta dikim işleri ile bu işlere aracılık yapma hizmetleri (5/10 oranında),
- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma hizmeti, müşteri götürme hizmeti (9/10 oranında),
- Spor kulüplerinin reklam, yayın ve isim hakkı gelirlerine konu işlemleri (9/10 oranında),
- Çevre, temizlik ve bahçe bakımı hizmetleri (7/10 oranında),
- Servis taşımacılığı hizmetleri (5/10 oranında),
- Yük taşımacılığı hizmetleri (2/10 oranında),

³³⁴ 117 No'lu KDV Tebliği. 117 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 14.04.2012.

- Her türlü baskı ve basım hizmetleri (5/10 oranında),
- Ticari reklam hizmetleri (3/10 oranında),
- KDV mükellefleri tarafından kurum, idare ve kuruluşlara ifa edilen ve yukarıda sayılmayan diğer bütün hizmet ifaları (5/10 oranında) kesintiye tabi tutulacaktır.

Kısmi tevkifat uygulanacak teslimler:

- Külçe metal teslimleri ile hurdadan elde edilenler dışında bakır, alüminyum ve çinko külçe teslimleri (7/10 oranında),
- Bakır, alüminyum ve çinko ürünlerinin teslimi (ilk üretici ithalatçı teslimi hariç) (7/10 oranında),
- Hurda ve atık teslimleri (istisnadan vazgeçilmesi halinde) (9/10 oranında),
- Metal, lastik, plastik, kauçuk, cam ve kağıt hurda ve atıklarının elde edilen hammadde teslimi (9/10 oranında),
- Pamuk, yün, tiftik ve yapağı ile ham post ve deri teslimleri (9/10 oranında),
- Ağaç ve orman ürünleri teslimleri (9/10 oranında),
- DMO tarafından yapılan diğer teslimler (2/10 oranında) kesintiye tabi tutulacaktır.

Kamu kurum ve kuruluşları ile iktisadi kamu kuruluşlarının kısmi tevkifat kapsamındaki teslim ve hizmetleri alıcıların durumuna bakılmaksızın tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ayrıca KDV'den istisna olan teslim ve hizmetlerde kesinti uygulaması yapılmayacaktır³³⁵.

Katma değer vergisinde kesinti uygulaması dışında da sorumluluk uygulaması bulunan haller mevcuttur. Belgesiz mal bulunduranların sorumluluğu bu kapsamda yer alan sorumluluklardan biridir. Belgesiz mal bulundurduğunun tespiti halinde alıcı taraf, KDVK madde 9'a göre sorumlu bulunmaktadır. Belgesiz mal bulundurulduğunun tespiti halinde alıcı taraftan hazineye intikal etmesi gereken KDV miktarının alıcı tarafın karşı satıcı tarafa ödendiğine ilişkin ispat edebilmesi ya

³³⁵ Ceren Yalavaş, **Türkiye'de Katma Değer Vergisi'nde Vergi Sorumluluğu**, YL Tezi. Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, 2011, s. 120-128.

da belgelerle ortaya konulabilmesi için on gün süre verilir, Bu verilen süre içerisinde belgelendirilememesi halinde müteselsilen sorumlu bulunan alıcı tarafa için süreç işlemeye başlayacaktır. Burada söz konusu olan sorumluluk, mal teslimlerinde alım satıma taraf olanlar, hizmet ifalarında bu hizmetlerden yararlananlar yapılan işlemin tutarı üzerinden hesaplanan KDV miktarı ile sınırlı olmak kaydıyla hazineye intikali gerçekleşmeyen KDV tutarından müteselsilen sorumlu tutulacaklardır. Eğer alıcı taraf KDV dahil toplam tutarı banka yolu ile satıcı tarafın bilgilerini açıkça belirterek ödemede bulunmuş ise, ödeme çek, kredi kartı ile yapılmış ise ya da ödeme PTT vasıtası ile yapılmış ise müteselsil sorumluluktan kurtulabilir. Bu sorumluluktan kurtulabilmesi için yukarıda belirtilen ödeme yollarından veya buna benzer ispat edilebilir bir yolla ödemenin yapılmış olması ve ödeme tutarının KDV dahil miktar olduğunun ispat edilmesi ile mümkündür. Ancak alıcı tarafın kendine verilen süre içerisinde belgelendirme yolu ile KDV tutarını karşı tarafa ödediğine ilişkin ispatı yerine getirememesi durumunda kaydi veya fiili envanter esnasında belgesiz mal bulunduranlar veya hizmet satın almış olanlar için KDV miktarının tespiti önem arz etmektedir. Bu miktarın tespiti için tutarın belli olmadığı zamanlarda emsal bedel üzerinden tespit yapılması gerekmektedir³³⁶.

Katma değer vergisinde tevkifata konu olan sorumlular kestikleri katma değer vergisi tutarlarını 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmekle yükümlüdürler. Beyan dönemleri KDV mükelleflerinin 1 No.lu KDV Beyannamesi ile benzerlik göstererek aylık olarak yapılmaktadır. Hem tam tevkifat hem de kısmi tevkifat uygulamasında 2 No.lu KDV Beyanname kullanılmaktadır.

Ülkemizde vergi hasılatı bakımından ilk sırada yer alan KDV’de³³⁷ vergi güvenlik önlemi olarak uygulanan tevkifat uygulamasından görüldüğü üzere iktisadi kamu kuruluşları da sorumlu tutulmaktadır. İktisadi kamu kuruluşlarının büyük bir çoğunluğu zaten KDV mükellefi iken, KDV mükellefi olsun ya da olmasın tüm iktisadi kamu kuruluşları yukarıda sayılan teslim ve hizmetlerden dolayı kısmi

³³⁶ Hacer Ağamoğlu, **Katma Değer Vergisinde Sorumluluk ve Tevkifat**, YL Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, 2020, s. 96.

³³⁷ Recep Yücedoğru ve Gülcan Ören. “Katma Değer Vergisi’nde Vergi Uyumu ve Dünyada KDV Uyumunu Arttırmaya Yönelik Uygulamalar: Sistematik Bir Literatür Analizi.” **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, 13.Özel Sayı (2017): 939-963, s. 942.

tevkifat uygulamasına taraf olarak vergi sorumluluğu sıfatına sahip olmaktadır. İktisadi kamu kuruluşları özel sektöre ait bir anonim şirket gibi hem KDV mükellefiyetine sahip olmakla birlikte ayrıca özel sektöre ait tüm KDV mükellefleri gibi iktisadi kamu kuruluşları da KDV yönünden de vergi sorumluluğu kapsamında sayılan kurum ve kuruluşlar arasında olmaktadır. Dolayısıyla KDV sorumluluğu ve mükellefiyeti yönünden iktisadi kamu kuruluşlarının diğer özel sektörde faaliyette bulunun işletmeler ile mevzuat yönünden bir farklılığı bulunmamaktadır. Kaldı ki KDV'den muaf olan iktisadi kamu kuruluşları da KDV sorumlusu olabildiğini düşündüğümüzde özel sektör işletmelerine göre iktisadi kamu kuruluşlarının sorumlulukları muafiyet kapsamında olsalar bile devam etmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28'inci maddesinde bu verginin oranının %10 olduğu bilgisi yer almaktadır. Ancak bu oranı Cumhurbaşkanının dört katına kadar artırmaya %1'e kadar indirmeye yetkisinin bulunduğu da devam eden hükmünde kanun metninde yer almaktadır³³⁸. Ayrıca Cumhurbaşkanı ürün ve ürün gruplarına göre bu aralıkta oran farklılaştırması yapmaya da yetkilidir. Halen günümüzde KDV ile ilgili üç oran uygulamada yer almaktadır. Uzun yıllar boyunca KDV'nin genel oranının %18 olmasının yanı sıra gıda maddelerinde %1 diğer bazı ürünlerde %8 olarak uygulanan bu oranın geriye kalan diğer tüm ürünlerde de %18 olarak uygulanmaktaydı. 2023 yılının ortalarından itibaren bu verginin oranı %1, %10 ve %20 olarak Cumhurbaşkanı kararı ile güncellenmiştir.

Katma değer vergisinde vergilendirme dönemi kural olarak birer aylık vergilendirme dönemidir. Katma değer vergisinin mükellefi olan iktisadi kamu kuruluşları KDV'yi beyanname vermek suretiyle tarh ettirirler. İktisadi kamu kuruluşları KDV beyannamelerini takip eden ayın yirmi altıncı günü mesai bitimine kadar ilgili vergi dairesine vermek durumundadırlar. Gerçek usule tabi olan ve KDV mükellefi olan kurum ve kuruluşlar hiçbir iktisadi işlem yapmasalar bile KDV beyanında bulunmak zorundadırlar. İktisadi kamu kuruluşları açısından beyanın yapılacağı yer bu kuruluşun işyerinin bulunduğu yerdeki vergi dairesi olmaktadır.

³³⁸ 3065 Sayılı KDVK, md. 28.

Tarhiyat bu vergi dairesi tarafından yapılır. İktisadi kamu kuruluşları KDV ödemelerini beyanname verme süreleri içinde yapacaklardır.

Görüldüğü üzere KDV yükümlülüğü, sorumluluğu, tarhı, beyanı ve oranları bakımından iktisadi kamu kuruluşlarının özel sektörde faaliyette bulunan bir işletme ile vergilendirme yönünden bir farklılıkları bulunmamaktadır. Burada farklılık olarak belirtilmesi gereken iki nokta yer almaktadır. Bunlardan birincisi, KDV’den muaf olan iktisadi işletmeler yönündendir. İkinci farklılık ise iktisadi kamu kuruluşlarının KDV mükellefi olmasalar bile KDV yönünden vergi sorumlusu olabilmeleridir. Bu iki durum dışında iktisadi kamu kuruluşlarının diğer KDV mükellefleri ile vergilendirme, konu, mükellef, yükümlülük, oran, beyan, tarh yönünden bir farklılıklarının olmadığı söylenebilir.

3.5. İktisadi Kamu Kuruluşları ve Özel Tüketim Vergisi

Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) harcamalar üzerinden alınan dolayısıyla yansıtılabilen dolaylı bir vergidir. Özel tüketim vergisi, Katma değer vergisi gibi genel nitelikli olmayıp, özel nitelikli bir tüketim vergisidir. Yani sadece belirli mal gruplarından alınmaktadır. Vergi genel olarak, lüks mallar ve sigara, alkol gibi alışkanlık yapıcı maddeler ile yüksek hacimde arz edilen mallardan alınmaktadır. Teorik olarak bir engel olmamakla birlikte, Türkiye’de katma değer vergisinden farklı olarak hizmetler özel tüketim vergisinin konusu içinde yer almamakta, sadece kanunda tek tek sayılarak belirtilen mal grupları vergiye tabi tutulmaktadır. Bu verginin adında yer alan özel sıfatı buna işaret etmektedir.

Çok eski bir vergi türü olan özel tüketim vergilerinin hem dünyada hem de ülkemizdeki amacı, lüks malları ve tüketiminin kısılmasının istendiği malları vergilendirmek olduğu belirtilmektedir³³⁹. Bununla birlikte, bu verginin lüks mallar ile alışkanlık yapan maddelerin vergilendirilmesi konusundaki etkinliği tartışmalıdır. Tanımının ve kapsamının yer ve zamana göre değiştiği hatırlanarak lüks mal talebinin, talebin fiyat elastikiyetinin değil, gelir elastikiyetinin bir fonksiyonu olduğu ifade edilebilir. Başka bir deyişle, lüks mal tüketicilerinin talebi, malın

³³⁹ Şahin Akkaya ve Muhammet Aktuğ. “Teorik Temelleri ve Gelişimi Bakımından Özel Tüketim Vergilerinin Analizi.” **Maliye Çalışmaları Dergisi**, 65 (2021): 1-23, s. 6.

fiyatından çok talep sahibinin gelirinin bir fonksiyonudur. Bu nedenle, konulacak bir özel tüketim vergisi dolayısıyla malın fiyatının yükselmesi, talep üzerinde önemli bir kısıtıcı etki yapmayacağı gibi, özel tüketim vergisi konulmasıyla aslında lüks mal talebini kısma amacı da güdülmemektedir. Lüks malların vergilendirilme amacı, toplumun çok küçük bir kısmının ulaşabildikleri bakımından, gelir dağılımında adaleti sağlama ya da bu yönde bir algı oluşturma ve nihayet Hazine'ye gelir sağlama olarak kabul edilmektedir. Alışkanlık yapıcı maddelerin vergilendirilmesinde de benzer bir durum söz konusudur. Tütün mamulleri, alkollü içkiler, gazlı içecekler gibi maddelerin özel tüketim vergisi dolayısıyla fiyatlarındaki artış, bu malların talebinin kısılmasında önemli bir etki yapmayabileceği gibi, ikame malı olarak daha düşük kaliteli ürünlere yönelmeyi teşvik etmesi nedeniyle tüketicilerin sağlığı üzerinde olumsuz etki yapabilmektedir. Yüksek bir arz hacmi olan petrol, petrol türevleri, kimyasal maddeler gibi malların vergilendirilmesinde ise sadece fiskal amacın ön planda olduğu görülmektedir. Sonuç olarak, özel tüketim vergisini, vergilemenin ekstra fiskal amaçlarına yönelik bir vergi politikası aracı olarak kullanılmaktan çok doğrudan Hazine'ye gelir sağlamaya yönelik, fiskal amaçlı bir vergi olduğunu ifade etmek uygun olacaktır³⁴⁰.

Türkiye'de 2002 yılından itibaren bu isim altında uygulanan özel tüketim vergileri, bu verginin konusuna giren malların imalatında, ithalatında ya da ilk iktisabında sadece bir kez alınmaktadır. Yani bu vergi KDV gibi her aşamaya yayılan bir yayılı muamele vergisi değil, toplu muamele vergisidir. Ancak sadece ilk aşamada alınan özel tüketim vergisinin sonraki aşamalara yansıtılır. Bazı ürünlerde ve sadece imalat ve ithalatı alınan bir vergi olması nedeni ile bu verginin mükellef sayısı diğer vergilere göre oldukça düşüktür. Bu verginin konusuna giren mallar kanunda dört başlık altında toplanmış ve dört liste halinde yer almaktadır. Kamu gelirleri açısından özel tüketim vergisi büyük bir öneme sahiptir³⁴¹.

Matrahının çoğunlukla spesifik (miktar esaslı) olarak uygulanması özel tüketim vergisini katma değer vergisinden ayıran diğer bir özelliğidir. Beyanı,

³⁴⁰ Oktar, 2022, a.g.e., s. 229-230.

³⁴¹ Ayşe Elif Yıldırım, "Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemlerinde Özel Tüketim Vergisi." **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 19.1 (2015): 219-252, s. 227-228.

vergileendirme dönemi, yansıtılabilir olması, objektif türde olması özel tüketim vergisini katma değer vergisine ve diğer tüketim vergilerine benzer noktalarını oluşturur. Özel tüketim vergilerinin oran ya da miktarlarının yüksekliği topluma rahat açıklanabilirliği açısından da katma değer vergisinden ayrışabilir. Çünkü özel tüketim vergilerinin genel olarak amacı lüks mallar, zararlı mallar ile bağımlılık yapıcı mallar olduğu ileri sürülmektedir. Lüks malların bu verginin kapsamında olması vergi adaletinin sağlanması açısından da bu vergiyi katma değer vergisinden bir adım öne çekmektedir. Ancak vergi adaletinin sağlanabilmesi için özel tüketim vergisinin gerçekten lüks sayılan mallar üzerinden alınması ve toplum için zorunluluk olarak görülebilen mallar üzerinden alınmaması ya da daha az alınması gerekmektedir³⁴².

Özel tüketim vergisinin konusu ÖTVK'nın ilk maddesinde dört liste halinde yer almaktadır. Bir sayılı listede, ham petrol ile petrol ürünleri, madeni yağlar, doğalgaz gibi mallar yer almaktadır. Bu listede yer alan mallar için ÖTV mükellefleri bu malları ithal edenler ile bunları üretenlerdir. Bu malların üreticileri rafineriler olmaktadır. İki sayılı listede motorlu kara, hava ve deniz taşıtları yer almaktadır. Bu listede yer alan mallar için mükellef bu taşıtların ilk iktisap işlemlerini yapanlardır. Üç sayılı listede ise, tütün mamulleri, alkollü ve kolalı içecekler yer almaktadır. Bu listede yer alan mallar için mükellef bu ürünleri imal edenler ile ithalatını yapanlardır. Dört sayılı listede ise son olarak, lüks mallar, beyaz eşya ve elektronik mallar yer almaktadır. Bu mallar için mükellef üreticiler ile ithalatçılardır³⁴³.

Özel tüketim vergisinde de katma değer vergisinde olduğu gibi muafiyet hükümleri yoktur. Vergi dışı kalma durumu sadece vergi konuları bakımından istisnalar olarak düzenlenmiştir. Birçok kamu kurumunun işlemlerine de istisnalar kapsamında yer verilmemiştir ÖTVK'nın 7'nci maddesinde, işlemleri özel tüketim vergisinden istisna edilen bazı kamu kurumları sayılmaktadır. Bu hükme göre, iç ve dış güvenlik konularında görevli bulunan kamu kurumları ile Cumhurbaşkanlığı'nın

³⁴² Akkaya ve Aktuğ, 2021, a.g.e., s. 7-9.

³⁴³ Işıl Ayas, Cahit Şanver ve Nihayet Mehtap Topalfakıoğlu. "Mükelleflerin Özel Tüketim Vergisinde Yapılan Değişikliklere Tepkileri." **Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 4.4 (2017): 214-231, s. 215-216.

alımlarında istisnalara yer verilmektedir³⁴⁴. Buna göre diğer kamu kurumları ve belediyeler örneğin, ÖTV'ye tabi olan araçların alımında ya da araçlar için akaryakıt alımında ÖTV dahil edilmiş alım yapabilmektedirler. Yine aynı şekilde istisnalar listesinde sayılan kamu kurumlarının dışındaki diğer kamu kurumları, özel işletmeler, mahalli idarelerin ÖTV'ye tabi olan malların ithalatını ya da üretimini yapmaları halinde ÖTV mükellefi olacakları kanunda yer almaktadır³⁴⁵. İktisadi kamu kuruluşları için de aynı durum söz konusudur. Yani birçok kamu kurumu bile ÖTV kapsamında yer alırken iktisadi kamu kuruluşlarının bu vergi kapsamı dışında tutulması söz konusu olmamıştır. Ancak ÖTVK'nın 7'nci maddesinin 1/a bendinde yer alan ulusal güvenlik konularında görevli olan kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan teslimlerin istisna kapsamında olduğu yer almaktadır³⁴⁶. Buna göre Kıyı Emniyeti Genel Müdürlüğü, Tank ve uçak üretimi yapan kamu işletmelerinin işlemlerinin bu madde hükmüne göre ÖTV'den istisna edildikleri belirtilmelidir. Yine aynı maddenin 1/b bendinde petrol arama ve üretim işlemlerinde kullanılmak üzere bu faaliyette bulunanlara teslimlerin ÖTV'den istisna edildiği hükmü yer almaktadır³⁴⁷. Buna göre petrol arama faaliyetinde bulunan kamu işletmesi olan yani bir iktisadi kamu kuruluşu olan TPOA'nın işlemleri istisna kapsamında yer almaktadır. Bunların dışında, diğer iktisadi kamu kuruluşları özel tüketim vergisi kapsamı içindedir.

Görüldüğü üzere özel tüketim vergisinde yer alan istisnalar katma değer vergisine göre sınırlıdır. Bunun nedeni, katma değer vergisinin “genel” bir vergi olma özelliğinin sonucu olarak, istisnalar dışında ekonomideki tüm mal ve hizmetleri kapsamına alması; özel tüketim vergisinin ise “özel” bir vergi olmasının sonucu olarak, sadece vergiye tabi malları sayması ve varsa sınırlı sayıda olması beklenen istisnaları belirtmesidir. Başka bir ifade ile katma değer vergisi kural olarak tüm mal ve hizmetleri konusu kapsamına alırken, özel tüketim vergisi kural olarak sadece belli özelliklere sahip sınırlı sayıda malı konusu kapsamına almaktadır. Bütün mal ve hizmetleri konu alan bir verginin istisnalarının, sadece bazı malları konu alan bir

³⁴⁴ 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, md. 7.

³⁴⁵ 4760 Sayılı ÖTVK, s. md. 7.

³⁴⁶ 4760 Sayılı ÖTVK, s. md. 7/1/a.

³⁴⁷ 4760 Sayılı ÖTVK, s. md. 7/1/b.

başka vergiye göre daha fazla olmasının olağan karşılanması gerekmektedir. Katma değer vergisine göre özel tüketim vergisinin verimliliğinin daha yüksek, yönetiminin daha kolay ve tahsilinin usul ekonomisi ilkesi ile daha uyumlu olması da istisnaların daha dar tutulmasının bir başka nedeni olarak düşünülebilir. Katma değer vergisinde daha çok kamu kurumu ya da kuruluşunun işlemleri istisna kapsamında iken özel tüketim vergisinde sadece cumhurbaşkanlığı ile ulusal güvenlik konularında görevli bulunan kurum ve kuruluşların işlemleri istisna kapsamında yer almaktadır³⁴⁸.

İki iktisadi kamu kuruluşunun işlemleri istisna kapsamına alınmıştır. Ulusal güvenlik amacıyla hizmet veren kamu kurum ve kuruluşlarına silah, teçhizat, makine, taşıt ve ekipman üreten iktisadi kamu kuruluşları ile petrol arama ve üretim faaliyetinde bulunun TPAO bu istisnalardan yararlanabilmektedir³⁴⁹. Bunların dışındaki diğer iktisadi kamu kuruluşlarının ÖTV açısından özel sektörde faaliyet gösteren şirket ya da işletmelere göre bir farklılığı bulunmamaktadır. Bu istisnadan yararlanabilen iktisadi kamu kuruluşlarının da sayısının çok az olduğu görülmektedir. Buna karşılık ÖTV'ye tabi olan iktisadi kamu kuruluşları sayı itibarıyla büyük çoğunluğu oluşturmaktadır. Birkaç iktisadi kamu kuruluşu dışındaki diğer tüm iktisadi kamu kuruluşları ÖTV açısından özel kuruluşlar ile aynı vergilendirme esaslarına tabidir.

3.6. İktisadi Kamu Kuruluşları ve Servet Vergileri

Servet vergileri bir varlık vergisi olarak da düşünülebilir. Ödeme gücünün önemli göstergelerinden biri olduğu için servet vergileri az ya da çok birçok ülkede bulunmaktadır. Servet vergileri genel nitelikte olabileceği gibi özel nitelikte de olabilir. Eğer bir ülkede uygulanan servet vergileri mükellefin tüm servet unsurlarını kapsayacak şekilde uygulanırsa bu servet vergisine genel servet vergileri denir. Böyle bir durumda o ülkede bir servet vergisinin bulunması yeterli kabul edilebilir. Ancak servet vergileri tüm servet unsurlarını kapsamadan sadece belirli bazı servet kalemlerini kapsayan servet vergilerine özel servet vergisi denilmektedir³⁵⁰. Türkiye'de de uygulanan servet vergileri özel nitelikte servet vergileridir. Ayrıca

³⁴⁸ 4760 Sayılı ÖTVK, s. md. 7.

³⁴⁹ 4760 Sayılı ÖTVK, s. md. 7.

³⁵⁰ Salih Turhan, **Genel Vergi teorisi**, 7. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2020, s. 198.

servet vergileri objektif karakterde ve sübjektif karakterde olmak üzere farklı bir sınıflandırmaya da tabi tutulabilir. Eğer bir servet vergisi kişinin ödeme gücünü veya kişisel birtakım unsurlarını dikkate alarak farklılaşabiliyorsa bu servet vergilerine sübjektif servet vergileri denilmektedir. Aksi halde ise objektif servet vergisi şeklinde nitelendirilmektedir. Objektif servet vergileri kişilerin ödeme güçlerini veya kişisel bir takım özellik ve durumlarını dikkate almadan sadece vergilendirilecek konunun özellik ve unsurlarını dikkate almaktadır. Örneğin ülkemizde uygulanan emlak vergisi ile motorlu taşıtlar vergisi objektif nitelikte bir servet vergisi iken, veraset ve intikal vergisi sübjektif nitelikte bir servet vergisidir. Ayrıca veraset ve intikal vergisi genel servet vergisine yaklaşan niteliğine rağmen devamlılık göstermemesi nedeni ile bazı amaçların gerçekleştirilmesine imkân vermemektedir. Çünkü veraset ve intikal vergisi, sadece miras, bağış ve şans oyunları sonucunda ivazsız olarak intikal eden mallar için uygulanmaktadır. Sübjektif vergiler kişilerin ödeme güçlerini ve kişisel özelliklerini dikkate aldıkları için vergi adaletini sağlamada daha uygun kabul edilmektedir. Buna göre ülkemizde uygulanmakta olan üç servet vergisinden sadece biri olan veraset ve intikal vergisi sübjektif karakterli bir vergi iken, emlak vergisi ile motorlu taşıtlar vergisi objektif vergilerdir³⁵¹.

Servet, gerçek veya tüzel kişiliklerin belirli bir dönemde ellerinde bulundurdıkları menkul ve gayrimenkul mal ve değerler olarak ifade edilir. Yani servet, kişilerin para ile ifade edilen tüm varlıklarıdır. Servet vergileri ise, kişilerin belirli bir zamanda sahip oldukları menkul ve gayrimenkul varlıkları ile nakit ve alacaklarının tamamı veya bir kısmı üzerinden alınan dolaysız vergilerdir³⁵². Servet vergileri hem kamusal ihtiyaçların giderilmesinden bir finansman aracı olarak kullanılmakta, hem de vergilemede eşitlik ve adaletin sağlanması gibi sosyal bir amaç için kullanılmaktadır. Servet vergilerin bir amacı da bu yönüyle sosyal amaçtır³⁵³. Kamu gelirleri açısından bazı servet vergilerinin çok büyük bir payı

³⁵¹ Oktar, 2022, a.g.e., s. 347, 363, 389.

³⁵² Ersan Öz, Hüseyin Kutbay ve Davut Buzkıran. “Türk Servet Vergisi Sistemine Modern Bir Yaklaşım.” **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, 4 (2014): 86-99, s. 87.

³⁵³ Nur Keskin, “Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payısal Gelişimi (2006-2016).” **Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi**, 2.32 (2018): 32-42, s. 34.

olmasa da bu sosyal yönü nedeni ile o servet vergileri vergi sistemleri içinde yer almaktadır.

Servet vergilerinin tarihi çok eskilere dayanmaktadır. Servetin unsurları birçok kalemden oluştuğu için günümüzde servet vergileri ülkeden ülkeye çok değişiklikler göstermektedir. Servet vergilerinin asıl amacı sosyal amaç iken bu amacın yanı sıra mali amaç ve diğer amaçlar da takip edilmektedir. Örneğin bazı servet vergilerin çevresel amaçları da bulunmaktadır. Birçok amaca yönelik olarak uygulanan servet vergilerinin farklı şekillere büründüklerini görebiliriz. Piyasa ekonominin hakim olduğu bir ülkede mülkiyetin kısıtlanmasına yönelik amacı gerçekleştirecek en etkin yol ya kamulaştırma ya da servet vergisi uygulamaktır. Servet vergilerinin gelir vergisinden farklı olduğu bir diğer nokta da gelir getirmeyen varlıkların da vergilendirilmesidir³⁵⁴.

Günümüzde vergi gelirlerinin önemli bir kısmı gelir üzerinden alınan vergiler ile tüketim üzerinden alınan vergilere dayandığı için servet vergilerinin payı birçok ülkede düşüktür. Servet üzerinden vergiler, günümüzde hem ülkemiz için hem de diğer ülkeler için gelir ve tüketim vergileri kadar popüler olmamıştır. Ülkemizde de benzer bir durum hakimdir. Türkiye’de de servet üzerinden alınan vergiler gelir üzerinden alınan ve tüketim üzerinden alınan vergilerin oranlarının kat kat altında kalmaktadır. Ülkelerin vergi gelirlerinin temelini gelir ve gider vergileri oluşturmaktadır. Servet vergilerinin toplumu oluşturan kişiler arasında servet ve gelir dağılımındaki dengesizliğin büyük olmasını engelleyebilme kabiliyetine sahip olması vergi sistemlerinde devamlı olarak bulunmasının bir nedenidir. Maddi olarak bulunan servet zenginliğin de en önemli göstergesi görüldüğünden bu vergilerin sistemde bulunması ve uygulanması vergi psikolojisine de uygun düşmektedir. Servet vergilerinin bir diğer amacı da diğer vergiler için bir denetim mekanizması olarak çalışmasıdır. Mükelleflerin vergi matrahlarını tam olarak beyannamelere yansıtamamaları halinde gelir vergisi tam olarak tahsil edilememiş ve uygulanamamış olmaktadır. Ancak gelir vergisi matrahına dahil edilmemiş olan gelirler servete eklenmek suretiyle servette bir artış yaptıysa veya servetin bir unsuru olarak

³⁵⁴ Öz, Kutbay ve Buzkıran, 2014, a.g.e., s. 88.

belirdiyse servet vergileri tarafından kavranacak ve vergilendirilecektir. Bu şekilde, gizlenen gelir, servette iken tespit edilebilecek gerek servet vergisi gerekse başka vergiler alınabilir hale gelecektir³⁵⁵.

Gelir ve servet vergileri hem konu hem de ödenme şekli açısından sonuçta aynı kaynaktan beslenmektedirler. Neticede servet de o mükellefin veya o mükellefin murisleri tarafından elde edilen gelirlerinden oluşmuştur. Bu yönüyle gelir ve servet ödeme gücünü ifade etmek açısından bir bütünün ayrı iki parçasını oluşturur. Uygulamada da aynı kaynaktan oluşmaları nedeniyle vergi matrahının tespit edilmesinde yaşanan güçlüklerle karşılaşmış olsa bile ödeme gücünü tam olarak yakalamak açısından farklı türde vergiler ve farklı tarifeler uygulaması yapılmaktadır³⁵⁶.

Servet vergileri hem ekonomik büyüme hem de teşebbüs faaliyetleri üzerinde olumsuz etkileri de olan vergilerdir. Ayrıca servet vergileri idari olarak uygulanması açısından da birtakım sorunlar barındırmaktadır. Türkiye’de servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %2-3 dolaylarındadır. Yani servet vergilerinden alınan gelirler çok küçük bir miktar ve orana denk gelmektedir. Ancak vergi adaleti, vergi tekniği ve vergi psikolojisi bakımlarından düşük paylarına rağmen olumlu etkileri bulunmaktadır. Başka bir deyişle hasılat paylarının düşük olması servet vergilerinin vergi sistemi dışına çıkarılmasını gerektirmemektedir. Servet vergileri hasılatının iç dağılımına bakıldığında, bu vergilerin en yüksek hasılat payından başlayarak motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi ve veraset ve intikal vergisi şeklinde sıralandığı görülmektedir³⁵⁷. Veraset ve intikal vergisinin gerek servet vergileri içindeki, gerekse toplam vergi gelirleri içindeki payının çok düşük kalması, bu verginin mükelleflerinin vergiden kaçınma yollarını kullanma konusundaki gelişmiş becerileri ile açıklanabilir. Bu hasılat ve dolayısıyla verim düşüklüğüne rağmen verginin kaldırılmaması, yukarıda da ifade edilen vergi adaleti,

³⁵⁵ Özgür Mustafa Ömür ve Adnan Gerçek. “Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Servet Vergilerinin Karşılaştırılması.” **Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 15.2 (2017): 197-216, s. 199-200.

³⁵⁶ Fatih Sarıoğlu, “Servet Vergilerinde Konu-Tarife-Etkinlik İlişkisi.” **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 6.2 (2004): 213-230, s. 216.

³⁵⁷ Öz, Kutbay ve Buzkiran, 2014, a.g.e., s. 90-91.

vergi tekniği ve vergi psikolojisi gerekçelerine dayanmaktadır. Nitekim, bu konu yakın geçmişte ülkemizde çok tartişılmış, verginin verimsizliği nedeniyle kaldırılması savunulmuş, ancak kaldırılması görüşü kabul görmemiştir.

Servet birikiminin yeterli olmadığı ve tabana da yayılmadığı durumlarda servet vergilerinden kaçınma imknları artmaktadır. Vergilerin uygulanmasına ilişkin idari glklerin, servetin, daha doğru bir ifade ile servete dönüşme potansiyeli bulunan gelirin, gelir ve harcama vergilerine başvurularak aşılmaya çalışıldığı görülmektedir. Böylece, doğrudan servet vergilemesine karşı doğması muhtemel sosyal tepkiler, “fiskal anestezi” ilkesine uygun bir tür “gizli servet vergilemesi” ile yumuşatılmış olmaktadır.

İktisadi kamu kuruluşları genel anlamda servet vergilerinin de mükellefleri arasındadır. Eğer iktisadi kamu kuruluşları bir motorlu araca sahip iseler Motorlu Taşıtlar Vergisi, bir gayrimenkule sahip olduklarında ise Emlak Vergisi, bağış ve miras yoluyla intikal etmiş olan malları olduklarında ise Veraset ve İntikal Vergisinin konu ve kapsamına girmektedirler. Elbette bu vergilerin konuları arasına girse de muafiyet ve istisna kapsamında olabilecek durumlar da söz konusu olabilir.

3.6.1. İktisadi Kamu Kuruluşları ve Motorlu Taşıtlar Vergisi

Türk vergi sisteminde servet üzerinden alınan vergilerin ilki ve diğer servet vergilerine göre hasılat itibariyle en yüksek gelir elde edilen motorlu taşıtlar vergisidir. Bu vergi servet unsurlarının sadece bir kalemi üzerinden alındığı için özel nitelikte bir servet vergisidir. Bu konu kapsamında ilk vergi 1957 yılında ülkemizde uygulanmıştır. Adından da anlaşılacağı üzere bu verginin konusuna motorlu taşıtlar girmektedir. Motorlu taşıtlar vergisinin konusu, kamu birimlerine kayıt ve tescil edilmesi gerekli olan ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları ile hava ve deniz taşıtlarıdır. Bu verginin mükellefi ise üzerlerine motorlu taşıt kaydedilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Resmi sicil kayıtlarında değişiklik yapılmadığı müddetçe aracın mülkiyeti ile ilgili uyuşmazlıklar vergilendirme açısından yükümlülüğe etkisizdir. Kanuna göre bu verginin mükellefi trafik sicil kayıtları ile sivil havacılık sicilinde üzerlerine motorlu taşıt kayıt ve tescili yapılmış olan gerçek ve tüzel

kişilikler olarak ifade edilmektedir³⁵⁸. Ancak 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun dördüncü maddesine göre, kamu idare ve kurumlarına ait taşıtlar, genel ve özel bütçeli idarelere ait taşıtlar, sosyal güvenlik kurumlarına ait taşıtlar, il özel idareleri, belediye ve köy tüzel kişiliklerine kayıtlı taşıtlar bu verginin kapsamı dışında tutulmuştur.

Motorlu taşıtlar vergisi uygulamasında Türkiye, motorlu taşıtlardan kaynaklanan hava kirlilik düzeyini azaltmayı amaçlarken, bir yandan da aracın yaşının yükselmesi ile otomobillerin vergilendirilmesinde düşük gelire sahip olan grupların olumsuz yönde etkilenmemesi için spesifik matrah düzenlemesi yapmıştır³⁵⁹. Buna göre kara taşıtları için ve özellikle de otomobiller için aracın yaşı yükseldikçe ödenecek verginin miktarının düştüğü, buna karşın aracın motor silindir hacminin yükselmesi ile de ödenecek vergi miktarının yükseldiği bir yapı uygulamaktadır.

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na göre vergiyi doğuran olay, söz konusu taşıtların ilgili yerlere kayıt ve tescil edilmesidir³⁶⁰. Bu hükme göre kayıt ve tescile tabi olmayan araçlar motorlu taşıtlar vergisinin konusuna girmemektedir. Ayrıca kayıt ve tescile tabi olmakla birlikte bu kanunun içeriğinde yer alan listelerde bulunmayan taşıtlar da motorlu taşıtlar vergisine tabi olmayacaktır. Örneğin tarım aracı olarak kullanılan traktörler kayıt ve tescile tabi iken, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu kapsamında yer alan taşıt listelerinde yer almadığı için motorlu taşıtlar vergisinin konusuna girmez. Taşıtların ilgili yerlerdeki kayıtlarından silinmesi halinde mükellefiyetleri de sona ermektedir. Satış ve devir halinde ise üzerinden kaydı silinen kişi mükellef olmaktan çıkarken, üzerine bu araçların kaydının yeni yapıldığı kişiler kayıt tarihinden itibaren bu verginin yeni mükellefi olmaktadır.

Motorlu taşıtlar vergisi, ilgili yerlere kayıt ve tescili yapılmış olan taşıtların kayıt ve tescillerinin yapıldığı yer vergi dairesi tarafından her yılın başında bir kez olmak kaydıyla tahakkuk ettirilir ve ödenmesi işlemi aynı yılın Ocak ayında birinci taksiti, Temmuz ayında ise ikinci taksiti ödenmek suretiyle tahsil edilir. Noterler

³⁵⁸ 197 Sayılı MTKV, md. 3.

³⁵⁹ Keskin, 2018, a.g.e., s. 36.

³⁶⁰ 197 Sayılı MTKV, md. 7.

devri yapılmadan önce ilgili aracın motorlu taşıtlar vergisinin ödendiğini otomasyon sistemi üzerinden kontrol ederek yaparlar³⁶¹. MTV borcu bulunduğu halde satış işlemlerinin yapılması halinde bu işlemi yapan noterler bu vergiden sorumlu tutulurlar.

Kamu idareleri ile yukarıda sayılan kamu birimlerine ait ve ayrı bir tüzel kişiliği bulunan işletmelere ait motorlu taşıtlar muaf tutulmayarak bu verginin mükellefi olarak sayılmışlardır. Buna göre iktisadi kamu kuruluşları da motorlu taşıtlar vergisinin mükellefi bulunmaktadırlar. Motorlu taşıtlar vergisi ile alakalı muafiyet ve istisnaların yine bu kanuna hüküm eklenmek suretiyle ya da bu kanun hükümlerinde değişiklik yapmak suretiyle düzenlenebileceği de hüküm altına alınmıştır. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda bulunmayan muafiyet ve istisnalar hükümsüz olarak kabul edilmektedir³⁶².

Bu çerçevede genel ve özel bütçeli kuruluşlar, belediyeler ve il özel idarelerine bağlı olarak ayrı bir tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler motorlu taşıtlar vergisine tabi olacaklardır. Ancak bu sayılan kamu kurumlarının kendilerine tahsis edilmiş olan araçları iktisadi kamu kuruluşlarına tahsis edilmek suretiyle onların kullanımına sunmaları halinde bu vergi mükellefiyeti muafiyet kapsamında kalmak suretiyle ortadan kalkacaktır. Burada söz konusu taşıtların bir iktisadi işletme veya iktisadi kamu kuruluşlarının aktiflerinde kayıtlı olarak yer almaları halinde motorlu taşıtlar vergisinin mükellefi olacakları anlaşılmaktadır³⁶³.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda istisna olan kurumlar belirtilirken genel ve özel bütçeli idareler sayılmakta ancak bunlara bağlı olarak kurulmuş bulunan iktisadi kamu kuruluşlarından söz edilmemektedir. Bu hükümden de iktisadi kamu kuruluşlarının MTV mükellefiyetlerinin bulunduğu anlaşılmaktadır. Buna göre ayrı bir tüzel kişiliği olan iktisadi kamu kuruluşları, kendi adlarına tescil ve kayıtlı bulunan motorlu taşıtları için MTV mükellefi olmaktadırlar. İktisadi kamu kuruluşları için de aynı kanunda geçen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri aynı tarihlerde ve aynı şekillerde yapılır.

³⁶¹ Tosun, 2019, a.g.e., s. 79.

³⁶² 197 Sayılı MTKV, md. 4.

³⁶³ Ağin, 2009, a.g.e., s. 76.

İktisadi kamu kuruluşlarının genellikle kendilerine ait tüzel kişiliklerinin bulunduğu bilinmektedir. Bu kuruluşların hem ayrı bir tüzel kişiliklerinin bulunmasının yanında yine kendilerine ait bütçeleri bulunur. Ayrıca, bu kurumlar kendilerine ait kararları kendileri tek başlarına almaktadır. Bazı kurumların bünyelerinde bulunan döner sermaye işletmelerinin ise 5520 sayılı Kanuna göre iktisadi kamu kuruluşu sayılmakla birlikte ayrı tüzel kişilikleri bulunmadığı için motorlu taşıtlar vergisi kapsamında olmadıklarına dair görüşler bulunmaktadır³⁶⁴. 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun istisna ve muafiyetlere ilişkin hükümlerine bakıldığında genel ve özel bütçeli kuruluşların taşıtlarının motorlu taşıtlar vergisine tabi olmayacakları ancak ayrı bir tüzel kişiliği bulunan iktisadi kamu kuruluşlarının ise motorlu taşıtlar vergisine tabi olacakları belirtilmektedir³⁶⁵. Döner sermaye işletmelerinin de taşıtlarının motorlu taşıtlar vergisinden muaf olacakları hükmü bu işletmelerin yine kamusal ya da yarı kamusal mal ve hizmet üretimi yapmaları nedeni ile uygun kabul edilmektedir. Oysa iktisadi kamu kuruluşları ayrı bir tüzel kişilik kurulmuş olmasının yanı sıra özel hukuk hükümleri çerçevesinde ve özel mal ve hizmet üretimi ile ilgili görev edinmiş bulunan işletmeler olduğu için motorlu taşıtlar vergisinden muaf tutulmadıkları söylenebilir.

Önceki bölümlerde açıklanan gerekçeler ile iktisadi kamu kuruluşlarının özel sektör ile olan rekabet eşitliğinin de zedelenmemesi için ilgili kanunlarda yer alan hükümler amaca yönelik olarak görev icra etmektedir. Motorlu taşıtlar vergisi yönünden bakınca özel sektöre uygulanan vergi mükellefiyeti, muafiyeti ve istisnaları açısından aynı şekilde iktisadi kamu kuruluşlarına da uygulanmaktadır. Özel bir işletmeye ait taşıtlar motorlu taşıtlar vergisine tabi olduğu gibi iktisadi kamu kuruluşlarına ait olan taşıtlar da motorlu taşıtlar vergisine tabi olmaktadır.

3.6.2. İktisadi Kamu Kuruluşları ve Emlak Vergisi

Emlak vergisi bina ve arazi vergisi olmak üzere iki ayrı vergiden oluşan bir servet vergisi türüdür. Emlak vergisi bu isim altında 1970 yılında yürürlüğe girmiş ve birçok değişiklik yapılarak 1986'da köklü bir değişiklik ile bu verginin tarh ve tahsil

³⁶⁴ Tosun, 2019, a.g.e., s. 80.

³⁶⁵ 197 Sayılı MTKV, md. 4.

işlemleri belediyelere bırakılmıştır. 2002 yılından itibaren de beyan esası kaldırılarak bildirim esasına geçilmiştir. Günümüzde emlak vergisi bina ve araziler üzerinden alınan, yönetimi ve elde edilen hasılatı ait olduğu belediyelere bırakılmış olan bir yerel yönetim vergisi halini almıştır. Mahalli idarelerin gelirlerini artırma amacıyla bu verginin hasılat ve yönetiminin belediyelere bırakıldığı söylenebilir. Emlak vergisi süreklilik arz eden, özel nitelikte bir servet vergisidir. Yani her dönem ödenmektedir ve servetin sadece belirli bir unsurunu kapsamaktadır. Emlak vergisinin matrahı verginin konusuna giren gayrimenkulün değeridir. Ayrıca emlak vergisi, belediyeler için önemli bir kamu geliri türü olmakla birlikte diğer bazı vergi uygulamaları için ölçüt olarak da kullanılan bir özelliğe sahiptir. Emlak vergisi objektif karakterli bir vergi olarak kişilerin ödeme gücünü dikkate almayıp, o gayrimenkulün özellik ve değerlerini dikkate alarak vergilendirme yapmaktadır. Emlak vergisinin gelir esnekliği de düşüktür. Hem vergi gelirleri içindeki payının düşük olması hem de esnekliğinin diğer vergilere nazaran düşük olması bu verginin istikrar sağlayıcılık özelliğini de azaltmaktadır³⁶⁶.

Bazı vergiler kişilerin ödeme gücünü önemser ve hesaplanmasında ödeme gücünü dikkate alırken, bazı vergiler kişinin ödeme gücünü ya da buna benzeyen birtakım kişisel özelliklerini dikkate almamaktadır. Kişilerin ödeme gücünü dikkate almayan vergiler objektif karakterli vergiler sınıfında yer alır. Emlak vergisi de objektif bir vergi sınıfındadır. Emlak vergisi kişilerin ödeme gücünü, kişisel ve ailevi özelliklerini dikkate almadan matrah belirlenmekte ve kanuni oranlar üzerinden vergi hesaplanmaktadır. Bu özelliği nedeniyle emlak vergisi objektif bir vergi olarak tasnif edilmektedir. Bunun nedeni, emlak vergisinin aynı, yani kişisel ve ailevi durumlardan bağımsız, eşyaya bağlı bir vergi olmasıdır. Buradaki aynı kavramı ile aynı ve nakdi vergiler ayrımındaki aynı kavramı değil, aynı ve şahsi vergiler ayrımındaki aynı kavramı kast edilmektedir. Bu yönüyle emlak vergisi tarhiyatının muhatabı bina ve arazinin tarh ve tahakkuk zamanındaki maliki, intifa hakkı sahibi veya malik gibi tasarruf edenidir. Herhangi bir kusuru olup olmadığına bakılmaksızın, güncel malik, intifa hakkı sahibi veya malik gibi tasarruf eden

³⁶⁶ Ceyda Şataf ve Şerife Aygün. “Türkiye’de Emlak Vergisine Yönelik Genel Bir Değerlendirme.” **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, 11.1 (2019): 89-96, s. 92-93.

zamanında ödenmemiş vergi borcunu ödemekle sorumludur. Ödediği borç bakımından borcun, fer'ilerinin ve cezalarının oluşmasına sebep olan kusurlulara rücu hakkı saklı olduğundan, hukuk yargısında alacağını talep etme imkânının bulunduğuna şüphe yoktur. Emlâk vergisinin bu özelliği, maliye ve maliye hukuku literatürüne emlâkin değerinin üzerindeki vergi yükü kadar azalmasını ifade eden “verginin amortismanı” kavramının girmesine neden olmuştur³⁶⁷. Halen ülkemizde uygulanan emlak vergisi, o gayrimenkulün bulunduğu yere, gayrimenkulün büyüklüğüne, yapı şekline, yapı sınıfına, gayrimenkulde kalorifer tesisatı ve asansör bulunup bulunmayışına, binanın yaşına göre değişiklik göstermektedir. Mükellefe göre vergi matrahı ve miktarı değişmeyen düz oranlı bir vergidir. Vergiye gönüllü uyumun sağlanması bakımından da emlak vergisi hasılatının belediyelere bırakılması olumlu bir değişiklik olmuştur. Mahalli idarelerin sunduğu hizmetler ile gayrimenkullerin birbiri ile irtibatlı olduğu açıktır. Belediyeler tarafından sunulan, yol, su, kanalizasyon, temizlik, çevre düzenlemesi gibi hizmetlerin gayrimenkul değerleri ile yakından bağlantılıdır. Bu hizmetlerin iyi sunulması gayrimenkullerin değerinde de artışlar yapmaktadır. Bu tür hizmetlerin iyi sunulmaması ise gayrimenkullerin değerinde düşüşler meydana getirebilir. Bu nedenle mükelleflerin belediye hizmetleri ile gayrimenkulleri arasında bir bağ kurma eğilimleri yüksektir. Belediyelerin bu tür hizmetleri yerine getirebilmeleri için kendi verdiği vergilere ihtiyaç duyduğunu düşünmeleri bu verginin mükelleflerinin vergiye olan uyumunu da artıracaktır. Gayrimenkullerin sabit ve taşınmaz bir varlık oluşu, matrahın tespitini kolaylaştırmaktadır. Bu yönüyle, mahalli idare sınırları içindeki taşınmaz varlıkların mahalli idareler tarafından tespit edilmesi daha kolay olacak ve mahalli idarelerin de gelirleri açısından daha etkin anlam kazanacaktır³⁶⁸.

Üniter devlet sisteminin uygulandığı ülkemizde yerel yönetimler vergi, resim, harç gibi benzeri mali yükümlülükler koyamazlar. Anayasamıza göre bu yetki sadece TBMM'ye aittir. Emlak vergisi için de durum böyledir. Ülkemizde emlak vergisinin oran, istisna, konu, muafiyet düzenlemeleri ile ilgili olarak belediyelere bir yetki

³⁶⁷ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, İstanbul: Beta, 2000, s. 273-274.

³⁶⁸ Taha Çiftçi ve İbrahim Organ. “Türkiye’de Emlak Vergisi Uygulamasından Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri.” **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 8.4 (2015): 127-147, s. 129-130.

tanınmamıştır. Belediyeler ancak bu vergiyi tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri ile ilgilenebilirler. Belediyeler Kanunu'na göre emlak vergisi il, ilçe ve büyükşehir altında bulunan ilçe belediyelerinin gelirleri arasında sayılmaktadır³⁶⁹.

Emlak vergisinin konusu, Türkiye sınırları içerisinde bulunan bina ve arazilerdir. Bu verginin mükellefi Emlak Vergisi Kanunu'nda, o gayrimenkulün sahibi, varsa intifa hakkı sahibi, bunlar yok ise bina ve o araziye sahibi gibi kullananlar olduğu belirtilmektedir. Ayrıca bina ve arazilerde paylı mülkiyet söz konusu olduğunda malikler hisseleri oranı itibarıyla mükellef olmaktadır³⁷⁰. Emlak vergisinin matrahının belirlenmesinde önemli bir unsur olan bina ve arazi metrekare birim değerleri dört yılda bir ilgili iki bakanlık tarafından belirlenir. Ara yıllarda ise bu değerler yeniden değerlendirme oranınca belediyeler tarafından güncellenmektedirler. Maliklik veya emlak vergisi değerini değiştiren bir durum olmadığı sürece her dönem bu vergi için beyan söz konusu değildir. Beyan ancak yeni sahiplik durumu ile vergi değerini değiştiren bir durum söz konusu olduğu zaman sadece bir kez yapılır. Her malik ayrı ayrı beyanda bulunmak durumundadır³⁷¹.

Emlak vergisi kanununda muaflık ve istisnalar daimi ve geçici olmak üzere iki başlık halinde yer almaktadır. Bina vergileri için daimi muaflıklar, genel olarak kamuya ait olan binalar olduğu görülmektedir. Ayrıca özel bütçeli idareler, belediyeler, il özel idareleri, köy tüzel kişiliklerine ait binaların daimi olarak muaf oldukları belirtilmektedir. Ordu evleri, kantinler, askeri gazinolar, kazanç amacı olmayan hastane, dispanser, öğrenci yurdu, prevantoryum, sağlık kuruluşu, düşkün evleri, kütüphaneler, yetimhaneler gibi binalar da muafiyetler kapsamında yer alır. Bu çerçevede iktisadi kamu kuruluşların binalarının muafiyetler arasında sayılmadığı görülmektedir. Bunun bazı istisnaları bulunmaktadır, onlar da Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü'ne ait olan hava limanı, meydanı ve terminal

³⁶⁹ 5393 Sayılı Belediye Kanunu, md. 59.

³⁷⁰ 1319 Sayılı EVK, md. 3.

³⁷¹ Emrullah Töremen, "Emlak Vergisine Esas Arsa Birim Değerlerinin Belirlenmesindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri." **Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2.1 (2020): 21-42, s. 23-24.

bina ve depoları ile tarım kredi ve tarım satış kooperatifleri olduğu kanunda belirtilmektedir³⁷².

İktisadi kamu işletmeleri tarafından kullanılan binalar eğer kamu idarelerine ait binalar ise o zaman bu binaların da yasada belirtilen muafiyetler kapsamında olduğu anlaşılmaktadır. Lakin iktisadi kamu kuruluşları tarafından kullanılan bu binalar kamu idarelerine ait olmayıp bu iktisadi işletmelerin üzerine kayıt ve tescilli olmaları halinde bu bina ve arazilerin de emlak vergisine tabi olacakları açıktır³⁷³. Kanunda yazılan iki iktisadi işletme için özel durum söz konusu olup, bu işletmeler için yasal dayanak mevcut olduğu için yukarıda sayılan iktisadi işletmelere ait binaların sadece emlak vergisinden muaf oldukları belirtilmelidir.

Genel olarak bakıldığında iktisadi kamu kuruluşlarının emlak vergisi söz konusu olduğunda özel bireylere ait olan ve özel sektör kuruluşlarına ait olan gayrimenkulleri için farklı bir vergilendirme yapılmadığı görülmektedir. İktisadi kamu kuruluşlarına ait gayrimenkuller de aynı özel birey ve kurumlara ait gayrimenkuller gibi aynı matrah belirleme yöntemleri ve aynı oranlar üzerinden vergilendirmeye tabi olmaktadır. Bu genel değerlendirmenin sadece iki istisnasının olduğu, emlak vergisi açısından iktisadi kamu kuruluşu olarak kabul edilebilecek Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü'ne ait binalar ile tarım kredi ve tarım satış kooperatiflerine ait binalar olduğu göze çarpmaktadır. Bu iki istisna hariç, iktisadi kamu kuruluşları özel sektör ile aynı vergileme esaslarına tabi olmaktadır.

Emlâk Vergisi Kanunu'nda 2019 yılında ayrı bir kısımda düzenlenen "Değerli Konut Vergisi"nin konusunu, değeri belli bir tutarı aşan mesken nitelikli taşınmazlar oluşturmaktadır; Vergini mükellefi ise bu taşınmazların malikleri, varsa intifa hakkı sahipleri, her ikisinin de bulunmaması halinde taşınmazı malik gibi tasarruf edenlerdir³⁷⁴. Bununla birlikte, genel ve özel bütçeli idareler, belediyeler,

³⁷² 1319 Sayılı EVK, md. 4.

³⁷³ Tosun, 2019, a.g.e., s. 75.

³⁷⁴ 1319 Sayılı EVK, md. 42.

üniversiteler ve Toplu Konut İdaresi Başkanlığı'nın malik ya da intifa hakkı sahibi olduğu bu nitelikteki taşınmazlar değerli konut vergisinden muaf tutulmuştur³⁷⁵.

3.6.3. İktisadi Kamu Kuruluşları ve Veraset ve İntikal Vergisi

Maliye tarihinin en eski vergilerinden biri olan veraset ve intikal vergisi sübjektif karakterli ve dolaysız bir servet transferi vergisidir. Verginin konusu, Türkiye Cumhuriyeti uyrukluğunda bulunan kişilere ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların, veraset yoluyla veya ivazsız olarak bir kişiden başka bir kişiye intikal etmesidir. Bu vergi aslında iki ayrı vergiden meydana gelmektedir. Verginin, sadece ölüme bağlı tasarrufları kapsayan bir ölüm vergisi şeklinde uygulanması halinde, kişilerin sahibi oldukları malları ölümlerinden önce mirasçılara bağışlayarak vergiden kaçınmalarını önlemek için ivazsız intikaller de vergi kapsamına alınmıştır³⁷⁶.

Veraset ve intikal vergisinin tarifesi, vergiye konu olan mal varlığının büyüklüğüne göre ve mirasçının miras bırakana yakınlığına göre değişiklik gösterdiğinden ödeme gücünü önemli ölçüde dikkate alan bir vergidir. Sübjektif vergilerin vergi adaletine yönelik amaç taşıdığı da bilinmektedir. Mali gücün en önemli göstergelerinden birisi de uzun yıllardan beri servet olarak kabul edilmektedir. Gelir de önemli bir mali güç göstergesi olsa da servetten sonra gelmektedir. Bu nedenle tüm toplumlarda ve geçmiş dönemlerde kişilerin malvarlıklarından vergi almak yaygın bir uygulama olmuştur. Geçmiş dönemlerde servet vergilerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı daha yüksek iken, bu oran günümüzde çok düşük noktalara gelmiştir. Günümüzde daha çok harcamalar ve gelir üzerinden alınan vergiler önemli yere sahip olmaktadır. Bu nedenle günümüzde servet vergilerinden amaç, daha çok sosyaldir. Çünkü bireylerin servetinin vergilendirilmesiyle gelir ve servet dağılımı farklılıklarındaki adaletsizliğin azaltılması amaçlanırken kamu için de kaynak olması hedeflenmektedir³⁷⁷.

³⁷⁵ 1319 Sayılı EVK, md. 46/1-a.

³⁷⁶ Turhan, 2020, a.g.e., s.207.

³⁷⁷ Fazıl Aydın, "Veraset ve İntikal Vergisine Yönelik Yeni Yaklaşım ve Model Önerisi." **Abant Sosyal Bilimler Dergisi**, 21.3 (2021): 529-543, s. 530.

Veraset ve intikal vergisi Türk vergi sistemi içerisinde vergiyi doğuran olaydan başlamak üzere tahsilatına kadar neredeyse her yönüyle diğer vergilerden ayrı özellikler göstermektedir. Uzun yıllardan beri bu kanunda çok fazla değişikliklerde yapılmadığı için bu verginin revizyona ihtiyacının olduğunu da ileri sürenler çoktur³⁷⁸.

Veraset ve intikal vergisi veraset yoluyla veya diğer yollarla karşılıksız olarak el değiştiren servet unsurları üzerinden alınan ve iki ayrı vergiden oluşan bir vergidir. Veraset vergisi ölüm sonucunda intikal eden malları vergilendirirken, intikal vergisi bunun dışında kalan diğer ivazsız intikalleri vergilendirmektedir. Diğer bir deyişle veraset ve intikal vergisinin konusu ölüm sonucu reddedilmeyen servet intikalleri ile diğer karşılıksız olarak intikal eden ve reddedilmeyen intikalleri kapsamaktadır. Veraset vergileri uygulama itibariyle tereke vergisi ve miras payı vergisi olmak üzere iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Bu şekillerden ilkinde, miras bırakanın bıraktığı malvarlığının tümü, mirasçılara paylar dağıtılmadan ve mirasçılara düşen paylar göz önünde bulundurulmadan vergilendirme yapan tereke vergisi olarak isimlendirilen vergidir. İkincisinde ise bırakılan tüm malvarlığı bütün halinde vergilendirilmez, mirasçılara düşen paylar vergi matrahını oluşturur ve miras payı vergisi şeklinde isimlendirilen vergidir. Ülkemizde miras payı vergisi şeklinde uygulanan veraset vergisi, bazı ülkelerde tereke vergisi şeklinde bazı ülkelerde ise ikisi birden de uygulanmaktadır³⁷⁹. Bu yönüyle baktığımızda tereke vergisi objektif bir vergiye daha çok yakın iken, miras payı vergisi tamamen sübjektif karakterli bir vergi olmaktadır. Yani miras payı vergisi daha çok kişiselleştirilebilme özelliği taşır.

Uygulama yöntemleri açısından veraset vergileri Fransa, Almanya ve İspanya ile birlikte Türkiye miras payı vergisini uygulamakta iken, İngiltere tereke vergisi şeklinde bu vergiyi uygulayarak daha yüksek bir vergi geliri elde etmektedir. Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ise bu iki sistemi aynı anda uygulayarak önce

³⁷⁸ Mehmet Güneş, “Veraset ve İntikal Vergisinde Revizyon Gerekliliği.” **International Journal of Public Finance**, 2.1 (2017): 124-158, s. 126.

³⁷⁹ Havva Şafak ve Hatice Yurtsever. “Servet Vergilerinden Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Değerlendirmeler.” **Ege Akademik Bakış Dergisi**, 15.1 (2015): 27-38, s. 27-28.

objektif uygulama olana tereke vergisini daha sonra ise sübjektif uygulama olan miras payı vergisini sırasıyla uygulamaktadır³⁸⁰.

Türkiye’de bu vergi ilk defa 1926 yılında yürürlüğe girmiştir, halen kullanılmakta olan kanun ise 1959 tarihinde çıkarılan 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’dur. Kanunun ilgili maddesinde bu verginin konusu olarak Türk vatandaşlarına ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset yoluyla veya ivazsız olarak bir kişiden diğer bir kişiye intikal etmesi olarak belirtilmektedir³⁸¹. Milli Piyango ikramiyeleri ayrı bir kanun ile bu verginin kapsamı dışında tutulmakla birlikte diğer çekilişlerden elde edilen ikramiyeler ile kumar yoluyla elde edilen kazançlar da bu verginin kapsamına girmektedir.

Aynı Kanunun beşinci maddesinde de bu verginin mükellefleri belirtilmektedir. Kanuna göre veraset ve intikal vergisinin mükellefi, miras yoluyla ya da karşılıksız bir şekilde (ivazsız) mal edinen kişilerdir. Bu kişilerin gerçek veya tüzel kişiler olması fark oluşturmaz. Muafiyet ve istisna kapsamına girmeyen tüzel kişiler de bu verginin mükellefi olmaktadırlar. Ölüm sonucu mal intikal etmesi mükellef olmak için yeterli görülmeyip, aynı zamanda ilgili süre içerisinde (üç ay) mirasçının bu mirası reddetmiş olmaması gerekir. Diğer karşılıksız intikallerde ise malların başka bir kişiye intikal etmesi mükellef olmak için yeterli olarak kabul edilmektedir³⁸².

Veraset ve intikal vergisinden elde edilen hasılatın oranı uzun yıllar içinde düşük kalmaktadır. Bu vergiden elde edilen hasılatın toplam kamu gelirleri içindeki oranı son yıllarda binde ikiler düzeyindedir. Ancak bu vergiden elde edilen hasılatın düşük olması bu verginin önemsiz olduğu anlamına gelmemektedir. Vergi adaletinin sağlanması ve vergilerin ödeme gücünü kavramak ve kapsamak bakımından bu verginin vergi sistemi içerisinde yer alması önem arz etmektedir³⁸³.

³⁸⁰ Hatice Yurtsever ve Havva Şafak. “Veraset ve İntikal Vergisi Bağlamında Karşılaştırmalı Ülke İncelemeleri.” **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 58 (2012): 51-94, s. 82.

³⁸¹ 7338 Sayılı VİVK, md. 1.

³⁸² Şafak ve Yurtsever, 2015, a.g.e., s. 28.

³⁸³ Günay, 2020, a.g.e., s. 231

Kamu kurum ve idareleri, devlet kurumları, mahalli idareler, belediyeler, il özel idareleri, mahalli idare birlikleri, köy tüzel kişilikleri, emekli sandıkları, yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, kamu yararına çalışan dernek ve vakıflar, siyasi partiler, bu sayılanlara ait olan ya da bunların aralarında ortaklaşa olarak kurdukları teşekküller içinden kurumlar vergisine tabi olmayanlar, tüzel kişilere ait ve kamu yararına çalışan ilim, kültür, sanat, araştırma, eğitim, sağlık, hayır, din, spor, imar amacıyla kurulmuş olan teşekküller veraset ve intikal vergisinden muaftırlar. Bunlara ilaveten genel bütçe kapsamında olan daireler, özel bütçeli kurumlar ve kamu bütçe paylarından iktisadi kamu kuruluşlarına aktarılan yardım ve transferler de intikaller de bu vergiden istisna edilmiştir³⁸⁴.

Görüldüğü üzere kanunda muafiyetler sayılırken iktisadi kamu kuruluşları sayılmamakta yani bu verginin kapsamında iktisadi kamu kuruluşlarının da olduğu görülmektedir. Ancak genel bütçe kapsamındaki daireler ile özel bütçe kapsamındaki kurumların bütçelerinden gerek kuruluş aşamasında gerek kuruluşlarından sonra yapılan iktisadi transferlerin ve yardımların bu verginin kapsamında olmayacağı belirtilmektedir. Buna göre iktisadi kamu kuruluşları bu vergiden muaf olmayıp, iktisadi kamu kuruluşlarına diğer kamu kurumlarından aktarılan paylar bu vergiden istisna sayılmaktadır.

Devletin kamusal görevleri yerine getirmek için kurduğu kurum ve idareler görevlerini icra ederken veraset ve intikal vergisinin kapsamına giren konular ile karşı karşıya kalabilirler. Buna göre kamu kuruluşları ve idareleri özel kişiler tarafında miras bırakılabilen kurumlar arasında olabileceği gibi bu kurum ve kuruluşlara özel birey ve kişilikler bağışta da bulunabilirler. Bu işlemler sonucunda kamu kurumları da ivazsız ve miras sonucunda mal edinmeleri mümkündür. Ancak devletin kendi kurumlarından vergi alması gereksiz işlem maliyeti çıkaracağından dolayı ve anlamsız olacağından dolayı kamu kurumları istisna ve muafiyetler arasında yer almaktadır. Belirtildiği üzere, bu istisna ve muafiyetler iktisadi kamu kuruluşlarını kapsamamaktadır³⁸⁵.

³⁸⁴ 7338 Sayılı VİVK, s. md. 3-4.

³⁸⁵ Ağın, 2009, a.g.e., s. 75.

Kanunun istisna maddelerinin sayıldığı hükmünde, ikramiye, yardım ve sosyal nitelikteki ödemelerin istisna kapsamındadır. Kamu kurumlarına bağlı ve ayrı bir tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi işletmelerin veraset ve intikal vergisi mükellefi olacakları da kanun maddelerinden anlaşılmaktadır³⁸⁶ (Günay, 2020, s. 232).

Kamunun bazı şartlarda özel sektöre öncülük etmesi ya da özel sektör tarafından yerine getirilemeyen veya kamusal çıkarları dengelemek için iktisadi kamu kuruluşları ile ticari ve özel sektör mantığı ile işletme kurabileceği bilinmektedir. Bu tür faaliyetleri yaparken rekabet şartlarını bozmamak için ve özel sektöre ait kuruluşlar ile kamuya ait olan iktisadi kuruluşlar arasında ayırım yapmamak için bir çok vergide olduğu gibi veraset ve intikal vergisinde de ayırım bulunmamaktadır. İktisadi kamu kuruluşları çok istisnai durumlarda vergilerden muaf kurumlar arasında sayılıyor olsa da genel olarak ve daha yaygın olarak vergilerin mükellefi oldukları anlatıldı. Bu çerçevede iktisadi kamu kuruluşları da özel kişi ve kuruluşlar gibi karşılıksız mal edindiklerinde bu olay veraset ve intikal vergisi kapsamında olacaktır. Veraset ve intikal vergisi uygulaması açısından da diğer birçok vergide olduğu gibi iktisadi kamu kuruluşları özel kişi ve özel kurum ve işletmeler gibi bu verginin mükellefi olabilmekte ve vergilendirme kapsamında yer almaktadır. Bu vergi söz konusu olduğunda da iktisadi kamu kuruluşları için Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda önemli düzeyde bir vergi ayrıcalığı yer almamaktadır.

³⁸⁶ Günay, 2020, a.g.e., s. 232.

SONUÇ

Öngörülerinin gerçekleşmemesi nedeniyle hakim iktisat anlayışında yirminci yüzyılın başlarından itibaren sorunlar görülmeye başlanması neticesinde, görevi sadece birkaç asli fonksiyonu yerine getirmekten ibaret olan devlet, özellikle 1929 Büyük Buhranı ile ekonomik fonksiyonlar da üstlenmeye başlamıştır. Bu fonksiyonların ifasında devletin diğer kurumlarının yanında, iktisadi kamu kuruluşları da önemli görevler yerine getirmiştir. Aslında, 17 Şubat - 4 Mart 1923 tarihleri arasında İzmir’de toplanan İktisat Kongresi’nde (Misak-ı İktisadi) ülke kalkınması için özel sektörün devlet tarafından desteklenmesine dair kararlar alınmıştır. Bununla birlikte, genç Cumhuriyetin içinde bulunduğu şartlar ve 1929 buhranının yol açtığı olumsuz ekonomik tablo, bu kararların tam olarak uygulanmasına imkân vermemiş; sanayii teşvik etmek ve ülke kalkınmasını hızlandırmak amacıyla 1929 buhranını takiben 1930 yılında on yıl sürecek bir iktisadi devletçilik dönemine girilmiştir. Bu dönemi takip eden yıllar içinde yaklaşık beş yıl devam eden İkinci Dünya Savaşı ülkemizi de etkilemiştir. 1946 yılı itibariyle çok partili sisteme geçilmesiyle 1923 İktisat Kongresi’nde ortaya konulan irade ile uyumlu olarak serbest piyasa ekonomisine ağırlık verilmeye başlanmış, bu kapsamda çeşitli hukuki düzenlemeler yapılmıştır. Gerek devletçilik döneminde, gerekse bu dönemin öncesinde ve sonrasında iktisadi kamu kuruluşlarının önemli görevler yaptığını belirtmek gerekmektedir,

Günümüzde geniş anlamda iktisadi kamu kuruluşları ile ilgili uygulanmakta olan kanun 08.06.1984 tarihli ve 233 sayılı, “Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname”dir. Her ne kadar, kamu iktisadi teşebbüsü türleri olan iktisadi devlet teşekkülü ve kamu iktisadi kuruluşunu zikreden ilk kanun 19.10.1983 tarihli ve 2929 sayılı, “İktisadi Devlet Teşekkülleri ve Kamu İktisadi Kuruluşları Hakkında Kanun” olsa da, bunların her ikisini de kapsayan “kamu iktisadi teşebbüsü” (KİT) kavramını açıkça belirten ya da kavramsallaştıran ilk hukuki düzenleme 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname olmuştur.

Bu kavram, Kurumlar Vergisi Kanunu’nda “iktisadi kamu kuruluşu” olarak ifade edilmektedir. İktisadî kamu kuruluşları; Kanun’un 2. maddesinin 3. fıkrasında:

“Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşu” olarak tanımlanmakta; maddenin 4. fıkrasında ise *“Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler, iktisadî kamu kuruluşu gibi değerlendirilir”* hükümlerine yer verilmektedir. Bu hükümlerden Kurumlar Vergisi Kanunu’nun sermaye şirketi ve kooperatif şeklindeki kurumlar dışında kalan ticarî, sınai ve ziraî işletme niteliğindeki kamu kuruluşlarını, iktisadi kamu kuruluşu olarak kabul ettiği anlaşılmaktadır. Aynı maddenin 6. fıkrasında da *“İktisadî kamu kuruluşlarının kazanç amacı gütmemelerinin, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunmasının, tüzel kişiliklerinin olmamasının, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği; mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kâr edilmemesinin veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadî niteliğini değiştirmeyeceği”* hükümleri yer almaktadır.

İktisadi kamu kuruluşları sermayelerinin tamamı ya da bağlı ortaklıklar bakımından yarısından fazlası kamu sektörüne ait olan ve özel hukuk kuralları çerçevesinde iktisadi alanda faaliyet gösteren kâr amacı güden ya da gütmeyen kuruluşlardır. Bu kuruluşlar iktisadi amaçlar dışında sosyal, kültürel ve başka amaçlar için de kurulabilmektedir. Hatta iktisadi kamu kuruluşlarının daha çok sosyal amaçlar için kuruldukları; “iktisadi” sıfatını almalarını sağlayan ticari, sınai ve ziraî faaliyetlerini sosyal amaçlara yönlendirdikleri ifade edilebilir.

Kamunun özel mal ve hizmet üreterek iktisadi kamu kuruluşları aracılığı ile ekonomik hayatın içinde bulunması klasik iktisat doktrini çerçevesinde kabul görmemektedir. Yirminci yüzyılın ilk çeyreğini takip eden yıllarda, Keynezyen iktisadi anlayışın piyasa aksaklıklarının giderilmesine yönelik devlet müdahalesinin gerekli olduğu görüşünün hakim olmaya başlamasıyla iktisadi kamu kuruluşlarının yaygınlaştığı görülmektedir. Dolayısıyla kamunun ekonomik alanda faaliyet göstermesi, doğrudan üretim süreçlerinde yer almasının yanında, piyasa aktörlerine yön vermesi ya da piyasayı şekillendirmesi anlamına da gelmektedir. Kamu

sektörünün piyasa sistemi içerisinde iktisadi kamu kuruluşları ile dahil olması halinde ise ekonomik etkinlik, kaynak dağılımı ve gelir/servet dağılımı gibi dengelerin bozulmamasına özen gösterilmesi gerekir. Bunu gerçekleştirmek için de kamu sektörü üretim birimlerinin, herhangi bir ayrıcalık tanınmaksızın, özel sektör üretim birimleri ile aynı şartlara tabi tutulması gerekir. Diğer bir söyleyişle, iktisadi kamu kuruluşlarının faaliyetleri piyasada rekabet eşitliğini bozmayacak şekilde yürütülmelidir. Rekabet şartlarının bozulmaması için de iktisadi kamu kuruluşları ile özel sektör aktörlerinin aynı şartlar altında ve aynı vergilendirme rejimi altında faaliyette bulunmaları gerekmektedir.

İktisadi kamu kuruluşlarının da özel kuruluşlar ile vergi kanunlarının aynı hükümlerine tabi tutulmalarıyla, aynı ekonomik alanda faaliyette bulunan iktisadi kamu kuruluşları ile özel kuruluşların eşit veya benzer vergi yüklerine maruz kalmaları sağlanmıştır. Böylece; aynı alanda faaliyette bulunan ve biri kamu sektörüne, diğeri özel sektöre ait olan iki işletmenin piyasa kurallarına göre hareket etmeleri sırasında, bir taraf lehine veya diğerk taraf aleyhine bir müdahalede bulunulmayarak ekonomik dengelerin olumsuz yönde etkilenmesi engellenmiş olacaktır.

Kamu ekonomik faaliyetlerinin temel amaçları aynı zamanda piyasa ekonomisinin ortaya koyması beklenen sonuçlar ile örtüşmektedir. Bu temel amaçlar kaynak dağılımda etkinlik, tam istihdam ve fiyat istikrarı, gelir dağılımında adaletin sağlanması ile iktisadi büyüme ve kalkınmanın gerçekleştirilmesidir.

Aynı alanda faaliyet gösteren bir özel sektör işletmesi ile kamu sektöründe yer alan bir işletmenin aynı türden ve ağırlıkta mali yükümlülöklere tabi tutulması, ekonomik genel dengenin tesisi ve korunması için zorunludur. Özellikle vergilendirme ve mali teşvik ile avantajlarda özel sektör işletmeleri aleyhine, dolayısıyla kamu sektörü işletmeleri lehine yapılacak rekabet eşitliğini bozucu farklılaştırmalar, kaynak dağılım etkinliğini bozmak, tasarruf, üretim ve yatırımlar ile dolayısıyla iktisadi büyüme ve kalkınmayı olumsuz yönde etkilemek suretiyle ekonomik dengeleri telâfisi çok güç şekilde bozacaktır.

İktisadi kamu kuruluşları için geçerli olan bu tespitler ile eşitlik mülâhazalarının, devletin genel makro ekonomik politikaları bakımından her zaman geçerli olmayacağı belirtilmelidir. Para, maliye, dış ticaret gibi iktisat politikalarının uygulanmasında ve devletin asli ve bir kısım yardımcı fonksiyonlarının yerine getirilmesinin sağlanması için, piyasa ekonomisinde özel sektör firmalarınca yaratılan katma değer bir kısmının vergiler aracılığı ile kamuya aktarılması hususunda bu türden bir mutlak eşitliğin söz konusu olmayacağı ifade edilmelidir. Vergi zaten fiyattan farklı olarak kamusal malların üretimini sağlamak üzere özel sektörden kamuya ya da topluma ihtiyari olarak değil, cebri olarak mali kaynak transferinin bir aracı olduğundan özel sektör işletmeleri ile kamu sektörü işletmeleri arasında aranması gereken eşitlik burada söz konusu olmamaktadır. Devletin, kamu yararı gerekçesiyle kamulaştırma, devletleştirme ve özelleştirme konularında Anayasa'nın 46 ve 47. maddeleri de dahil olmak üzere, çeşitli maddelerinde ifadesini bulan müdahalelerde bulunma yetkisinin mevcut olduğu hatırlanmalıdır. Bununla birlikte, bu yetkilerin kullanımında yine Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkı kuralına riayet edilmesi de zorunludur. Vergilendirme de mülkiyet hakkına müdahale sonucunu doğuran bir devlet yetkisi kullanımı olduğundan, makro ekonomik politikaların belirlenmesi ve uygulanmasında da vergilendirmenin nitelik ve ölçüsünün anayasal hak ihlâli doğurmayacak şekilde tespit edilmesi gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun verginin konusu ile mükelleflerini düzenleyen birinci ve ikinci maddelerine göre, iktisadi kamu kuruluşlarının kazançları verginin konusu kapsamında vergiye tabidir. Kuruluşlar da, "kurum" sıfatıyla verginin mükellefi sayılmışlardır. Kanunun 1/c ve 2/3,4. fıkralarında yer verilen iktisadi kamu kuruluşları; devlete, il özel idarelerine, belediyelere, çeşitli kamu idare ve kuruluşlarına ait ya da tabi olarak devamlılık arz edecek şekilde ticari, sınai ve zirai nitelikli işletmeler olarak tanımlanmaktadır. Çok geniş kapsamlı olan bu tanım kapsamına 3460 sayılı Kanun kapsamına girenler de dahil olmak üzere, kamunun her nevi ticari, sınai ve zirai işletmesi girmekle beraber, sermaye şirketi ile kooperatif şeklinde kurulmuş olanlar yine iktisadi kamu kuruluşu olarak kabul edilmekle birlikte, sadece bazı vergilendirme işlemlerinin farklılığı bakımından dışarıda

tutulmuştur. Bunun anlamı, sermaye şirketleri ile kooperatiflerin iktisadi kamu kuruluşu mahiyetinde olmayabileceğidir. Sermaye şirketleri; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile bunlara benzer yabancı kurumlardır. Bunların yanı sıra, şirketler hukuku bakımından sermaye şirketi olmayan, hatta şirket de olmayan Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi yatırım fonları ile bunların yabancı eşdeğerleri Kurumlar Vergisi Kanunu bakımından sermaye şirketi olarak sayılmıştır. Kamu kurumları tarafından kurulan sermaye şirketleri ve kooperatifler, özel hukuk tüzel kişileri tarafından kurulanlar ile aynı iktisadi ve mali kurallara tabidir. Kurumlar Vergisi Kanunu bakımından, sermaye şirketleri grubunda, ancak farklı bir statüde yer verilen yatırım fonları dışında kalan anonim ve limited şirketler ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile kooperatiflerin öncelikle tüzel kişiliklerinin bulunması özellikleri ile “iktisadi kamu kuruluşu” lâfzıyla kanunda ayrıca yer verilen gruptan farklılaştırıldığı görülmektedir. Tüzel kişiliği bulunmayan; iktisadi nitelikli, ancak son aşamada sosyal amaçlı iktisadi kamu kuruluşlarını, yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer verilen “dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler”e benzetmek mümkündür. Her ikisinde de vergi ve diğer mali yükümlülükler kuruluş ya da işletmenin varlığından alınmak kaydıyla vergi tarhiyatında muhatap, iktisadi kamu kuruluşlarında devlet, ilgili kamu idaresi veya kamu tüzel kişisi; dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerde ise bağlı bulunulan dernek veya vakıftır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan muafiyetler içinde; kamu idare ve kuruluşları tarafından tarımı, hayvancılığı, bilimi, güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek üzere işletilen; okullar, tiyatrolar, kütüphaneler, konservatuarlar, yayınevleri sağlık kurumları; sosyal amaçlarla işletilen çeşitli sosyal yardım kurumları, yoksul aş evleri, ceza ve tutukevlerine ait iş yurtları, huzur ve bakım evi atölyeleri, öğrenci yurtları gibi kuruluşlar; kanunla kurulmuş emeklilik, yardım ve sosyal güvenlik kurumları; verdikleri hizmet karşılığında resim ve harç tahsil eden kamu kuruluşları; Özelleştirme İdaresi, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi gibi bazı kurum ve kuruluşlar; Darphane, Damga Matbaası, askeri fabrika ve atölyeler; belediyelerin mezbaha, su ve otobüs işletmeleri gibi kurum ve kuruluşların sayıldığı görülmektedir. Doğrudan kamu idarelerinin kendisi olan bu kurum ve

kuruluşlar, iktisadi kamu kuruluşları olmadığı gibi faaliyetleri iktisadi işletmeler aracılığı ile yürütmemektedirler. Bu kurum ve kuruluşlar, devletin vergiler ile finanse edeceği hizmetleri doğrudan kendileri gördüklerinden, ayrıca vergilendirilmeleri halinde topluma çok düşük bedelle veya bedelsiz olarak sundukları sosyal nitelikli hizmetlerin yaklaşık bedelini bir kez daha ödemiş olacaklardır ki bunun iktisadi ve mali açıdan makul ve rasyonel olmayacağı açıktır. Örneğin kamuya ait olan eğitim kurumları ve okullar kurumlar vergisinden muaftır, çünkü bu tür eğitimler ücretsiz olarak kamu tarafından sunulmaktadır. Ancak eğitim hizmetleri özel sektör tarafın da yapıldığı zaman gelir ve kurumlar vergisi yönünden beş vergilendirme dönemi için özel sektör eğitim kurumları da istisna kapsamında yer almaktadırlar. Kamuya ait sağlık kuruluşları için ise yine bu hizmetlerin ücretsiz olarak ya da çok düşük ücretle kamu tarafından sunulduğunu ve genel sağlık sigortası kapsamında bu tür hizmetlerin verildiği görülmektedir. Benzer şekilde özel sağlık kuruluşlarının da bu hizmetleri yaptıklarında yine genel sağlık sigortası kapsamında sosyal güvenlik kurumundan yapılan tedavi miktarı oranında pay almaları mümkündür. Sosyal Güvenlik Kurumu'nun hizmetinin ise erdemli mal oluşu nedeni ile kamu tarafından sunulması ve kâr elde etme amacının olmaması nedeni ile özel sektör sigorta işletmeleri ile rekabet eşitsizliğini bozmayacağı ifade edilebilir.

En yüksek matrah beyan edenler kurumlar vergisi mükellefleri içinde önemli sayıda kamu kurumu olduğunu da belirtmek gerekir. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası A.Ş., T.C. Ziraat Bankası A.Ş., Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O. ve Türkiye Halk Bankası A.Ş. bunlardan bazılarıdır.

Bu muafiyetlerin esas olarak sosyal amacı yüksek olan faaliyet alanlarında tanındığı; benzer alanlarda özel sektörün de faaliyette bulunması halinde, benzer ya da farklı muafiyet ve istisnalardan yararlanabilecekleri görülmektedir. Tescilli spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler; kanunda sayılan şartları taşıyan kooperatifler; sadece bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar; uluslararası mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde, sadece kredi teminatı sağlamak için kurulan, bu faaliyetten doğan kazançlarını teminat sorumluluk fonlarına ilâve eden ve fonlarını ortaklara dağıtmadan kredi

sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar, bu özel sektör kurumlarının örneklerindendir.

Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca vergiye tabi olan kurumlarca yapılan tüm mal teslimi ve hizmet ifası işlemleri, özel sektör/kamu sektörü ayırımı yapılmaksızın, istisnalar dışında, katma değer vergisine de tabidir. Hatta, Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3,h,3 maddesinde, faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği lüzum üzerine yapılmasının, yapanların hukuki statü ve kişiliklerini işlemlerin niteliğini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeyi engellemeyeceği belirtilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu iktisadi kamu kuruluşlarına gerçek kişi olmamaları nedeniyle mükellefiyet yüklememektedir. İktisadi kamu kuruluşlarına vergi sorumluluğu kapsamında bazı ödevler yüklenmiştir. Bunlar içinde en önemlisi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde düzenlenen tevkifat yapma sorumluluğudur. İktisadi kamu kuruluşları personel çalıştırdıklarında çalışanların ücretleri üzerinden, işyeri kira ödemesi yaptıklarında ödenen kira üzerinden, kâr payı dağıtımı yaptıklarında ödenen kâr payı üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorundadırlar. Aynı zorunluluklar özel sektör işletmeleri için de geçerlidir. Gelir Vergisi Kanunu'nda olduğu gibi Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve 30. maddelerinde de tam ve dar mükellefiyete tabi iktisadi kamu kuruluşlarını tevkifat sorumluluğu düzenlenmiştir. Her iki vergi bakımından da özel kuruluşlar ile kamu kuruluşları arasında bir tevkifat oranı farklılaştırması yapılmamıştır.

Piyasa aksaklıkları teorisi kapsamında etkin olarak işlemediği kabul edilen piyasa sisteminin etkinliğini sağlamak; bazı ülkelerde piyasa sistemi yerine planlama benzeri başka bir sistemi ikame etmek; para, maliye, vergi, dış ticaret ve kambiyo politikaları ile diğer iktisat politikası araçlarıyla ekonomik dengelerin yeniden tesis edilmesine katkıda bulunmak amaçları ile devletler ekonomiye yapısal veya konjonktürel nedenlerle müdahalede bulunmaktadır Ancak, bu müdahaleleri iktisadi kamu kuruluşları ve bu kuruluşların faaliyetlerinden ayırt etmek gerekir. İktisadi kamu kuruluşlarının asli fonksiyonu iktisat politikası oluşturup uygulamak değil, kamu işletmeciliği faaliyetiyle kamu geliri sağlamaktır. Bütçe tasniflerinde bu gelirler “teşebbüs geliri” ya da “girişim geliri” olarak adlandırılmaktadır. Oysa, milli

savunma, iç güvenlik, adalet, eğitim, sağlık, kültür gibi faaliyetlerin ortak özelliği ya özel ekonomi üretim birimlerince sunulmalarına yapısal olarak imkân bulunmaması ya da eğitim ve sağlık hizmetlerinde olduğu gibi imkân bulunanlar bakımından, hizmetin toplumu ilgilendiren boyutunun büyüklüğü dolayısıyla, üretim veya denetim aşamasında devlet müdahalesinin hemen hemen kaçınılmaz olmasıdır. Bu birimler bazı mali ayrıcalıklara sahip olsalar da, aslında bu ayrıcalıklar topluma sundukları düşük bedelli veya bedelsiz hizmetin bir nevi karşılığını teşkil ettiğinden ayrıcalık olmaktan da çıkmaktadır. Bu tez çalışmasına konu olan iktisadi kamu kuruluşları, tamamen özel sektör kuruluşları (firmaları) ile aynı yapıya ve faaliyet kriterlerine sahip olduklarından mali/vergisel nimet ve külfet mukayesesini bunlar arasında yapmak uygun olacaktır. Devletlerin yasama yetkilerini kullanarak politika tercihleri doğrultusunda alan ve sektör esaslı ayırıcı düzenlemeler yapmalarının hükümlerlik haklarının bir gereği olduğu açık olmakla birlikte; bu düzenlemelerin yapılmasında, hem hukukun hem de iktisadın temel ilkelerine uyulması arzu edilen sonuçlara daha kolay ulaşılmasını sağlayabilecektir.

Aynı veya benzer sektörlerde faaliyette bulunan özel sektör kuruluşları ile iktisadi kamu kuruluşlarının aynı hukuki düzenlemelere tabi olması, aynı veya benzer hak ve ödevlerinin bulunması, devletlerin zaten asli fonksiyonlarının bir parçası olmayan iktisadi kamu kuruluşlarının, rekabet eşitsizliğine yol açarak ekonominin kurulu dengelerini bozması önlenmiş olacaktır. Eşitliğin iki taraflı bir kavram olduğu da dikkate alındığında, iktisadi kamu kuruluşlarının, özel sektör kuruluşlarının sahip olduğu hukuki ve dolayısıyla ekonomik serbestlik derecesinin gerisinde kalmış olmasının nedeni olan idari, mali, hukuki ve bürokratik engellerin de kaldırılması, en azından iktisadi kamu kuruluşları lehine özel sektör kuruluşlarına bir yaklaşma sağlanması, kamusal alanda da verimliliğin artmasına katkıda bulunacaktır. Özel sektör kuruluşları vergi denetimi dışında kayda değer bir kamusal dış denetime muhatap olmadığı ve piyasada serbestçe hareket edebildikleri halde; iktisadi kamu kuruluşlarının Devlet Denetleme Kurulu'ndan, Sayıştay'a; Sayıştay'dan Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın harcama ve vergi denetimlerine kadar her biri fevkalâde önemli olmakla beraber, pek çok kurumsal denetime tabi olmalarının, bu kuruluşların insan kaynakları politikası ile 4734, 4735 ve 2886 sayılı

ihale Kanunlarının getirdiği sınırlamalara kadar çeşitli yönlerden hareket serbestliğini kısıtladığı; iktisadi kamu kuruluşu yöneticilerinin ekonomik saiklerden ziyade; idari, mali, hukuki ve cezai yaptırımlarla karşılaşma endişelerinden dolayı, zaman zaman sorumluluk ve yaptırım korkusuyla iktisadi ve rasyonel olmayan kararlar almayı tercih ettiklerinin de önemle vurgulanması gereken ve çözüm bekleyen bir sorun olduğu düşünülmektedir.

İKK'ler, iktisadi sistemimizde önemli sorunlara da sebebiyet vermektedir. Bu kurumların birçoğunun mali yapılarının sürekli olarak bozulması, sorunlarının çok yönlü olduğunun bir göstergesi olarak kabul edilebilir. İKK'leri kaynak aktaran kuruluşlar statüsünden çıkararak kaynak yaratan kuruluşlar haline dönüştürmek için çaba sarf edilmektedir. Çünkü ekonomik kamu kurumu sisteminin işleyişindeki aksaklıkların ülke ekonomisi üzerinde çok yönlü olumsuz etkileri olduğu bilinmektedir. Özellikle son yıllarda tüm dünya ve bu arada ülkemiz enflasyonun getirdiği finansal sorunlarla karşı karşıyadır. Bireylerin temel mal ve hizmet ihtiyaçlarını karşılayan, toplumsal amaçlı olan ve devletin ekonomi politikasının bir aracı olarak kabul edilen ekonomik kamu kurumları, kendine has özellikleri nedeniyle bu durumdan daha fazla etkilenmektedir. Birçoğu günümüzde özelleştirilmiş olan bu kuruluşların kamuya bağlı olduğu dönemlerde siyasi, ekonomik sorunlar yaşadıkları söylenebilir.

Özel ekonomi birimlerinin faaliyet amaçları ile kamu ekonomisi birimlerinin faaliyet amaçları ve bu amaçları gerçekleştirmek için kullandıkları araçlar birbirlerinden çok büyük ölçüde ve yer yer de tamamen farklı olmakla beraber, aynı ülke içinde ve dolayısıyla Türkiye'de özel sektör/piyasa ekonomisi ile kamu sektörü/kamu ekonomisinin, birbirine rakip alanlar olmadığını da belirtmek gerekir. Her iki alanda oluşan gelir ve katma değer, sonuç olarak aynı milli gelirin bileşenleri durumundadır. Aynı sektör ve alanlarda faaliyette bulunulması halinde de rekabetten çok sektörler arası işbirliği eğilimi zamanla önem kazanmaya başlamış ve özel sektör- kamu sektörü işbirliği ve ortaklığının sonucunda pek çok önemli projeler hayata geçirilmiştir. Mimarisinin ve kısa vadeli finansmanının ağırlıklı olarak özel sektör işletmelerince üstlenildiği ve devlet ile diğer kamu üretim birimlerinin gider planlaması ve denetim gibi konularda destek verdiği, belli bir ölçeği aşan yatırım

projelerinde rekabet, yerini işbirliği ve ortaklığa bırakmıştır. Rekabetin yıpratıcı etkilerinin bertaraf edilmesi ve tecrübe değişimi ile her iki sektör için de bir kazan/kazan durumunun oluştuğunun anlaşılmasıyla gelecekte bu türden işbirliklerinin yaygınlaşarak devam etmesi beklenebilecektir.



KAYNAKÇA

Kitaplar ve Makaleler

Abdioğlu, Hasan, Ertan Demirkapı ve Münise Erdöl. “Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’na Göre Defterlerin İncelenmesi.” *Yönetim ve Ekonomi* 21.1 (2014): 91-105.

Acemoglu, Daron, Kremer, M., & Mian, A., **Incentives in Markets, Firms, and Governments**. *Journal Of Law, Economics & Organization*, 24(2), 2007: 273-306. doi:10.1093/jleo/ewm055

Ağamoğlu, Hacer, **Katma Değer Vergisinde Sorumluluk ve Tevkifat**, YL Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, 2020.

Ağın, Emrah, **Dernek, Vakıf ve İktisadi Kamu Kuruluşlarının Vergilendirilmesi**, YL Tezi. Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009.

Ak, Ahmet ve Şebnem Ekeryılmaz. “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İslah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi.” **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, 8.2 (2016): 1-16.

Akalın, Güneri, **Kamu Ekonomisi**. Ankara: Akçağ Basım Yayım Pazarlama, 2000.

Akdoğan, Abdurrahman, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulanması**, 7. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2008.

Akil, Cenk, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Bir Kararı Vesilesiyle Devlet Mallarının Haczedilmezliği Kuralı Üzerine Düşünceler.” **Ankara Barosu Dergisi**, (2012): 97-119.

Akkaya, Mustafa, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu.” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 45.1 (1997): 185-208.

- Akkaya, Şahin ve Muhammet Aktuğ. “Teorik Temelleri ve Gelişimi Bakımından Özel Tüketim Vergilerinin Analizi.” **Maliye Çalışmaları Dergisi**, 65 (2021): 1-23.
- Akkoyunlu, Pınar F., **Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Özelleştirme**. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2011.
- Akşehir, M. İrfan, “Sosyal Tesisler, İktisadi İşletmeler ve Tabi Olduğu Esas ve Usuller.” **Denetim Dergisi**, 11 (2016): 86-91.
- Akyürek, Ömer, “Şirketlerin Vergi Borcunu Ödemesinde Perde Arkasındaki Temsilcilerin Sorumluluğu.” **Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 1.1 (2015): 25-37.
- Alptemoçin, Ahmet Kurtcebe, “Katma Değer Vergisi ve Uygulaması.” **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 30 (1985): 1-6.
- Arıkan, Vural, “Katma Değer Vergisi.” **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 30 (1985): 7-19.
- Arın, Tülay, “Dünyada Katma Değer Vergisi Uygulaması.” **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 30 (1985): 31-52.
- Arpacı, Altar Ömer, “Kurumlar Vergisi Mükellefi Olarak İktisadi Kamu Kuruluşları ile Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler.” **Mali Çözüm**, 97 (2010): 167-184.
- Ash, Timothy N. ve Paul G. Hare. “Privatisation in the Russian Federation: changing enterprise behaviour in the transition period.” **Cambridge Journal of Economics**, 18.6 (1994): 619-634.
- Atasoy, Veysel, **Türkiye’de Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Özelleştirme Sorunu**. Ankara: Türk Dünyası Araştırmaları Vakfı, 1993.
- Ayas, Işıl, Cahit Şanver ve Nihayet Mehtap Topalfakıoğlu. “Mükelleflerin Özel Tüketim Vergisinde Yapılan Değişikliklere Tepkileri.” **Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 4.4 (2017): 214-231.

- Aydın, Fazıl, “Veraset ve İntikal Vergisine Yönelik Yeni Yaklaşım ve Model Önerisi.” **Abant Sosyal Bilimler Dergisi**, 21.3 (2021): 529-543.
- Batur, Ömer, “Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi.” **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, 43 (2020): 203-218.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin, “Geçici Vergi Kavramı ve Vergi Adaleti Açısından Önemi.” **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 1.2 (1999): 121-132.
- Bilici, Nurettin, **Türk Vergi Sistemi**. Ankara: Savaş Yayınevi, 2014.
- Bilici, Nurettin, **Vergi Hukuku**. Ankara: Savaş Yayınevi, 2015.
- Biniş, Mine, “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları ve Türkiye’de Uygulanabilirliği.” **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, 5.2 (2013): 15-30.
- Biyan, Özgür, Nilüfer Altundal Biyan ve Zehra Ötgen. “İzaha Davet Müessesesinin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisinde Güvenin Aracılık Rolü: Denizli İli Muhasebe Meslek Mensupları Örneği.” **International Journal of Public Finance**, 6.2 (2021): 332-352.
- Boratav, Korkut, **Türkiye’de Devletçilik**. Ankara: Savaş Yayınları, 1982.
- Budak, Tamer ve Serkan Benk. “Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme.” **Business and Economics Research Journal**, 2.2 (2011): 61-76.
- Bulur, Alper, “Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Arabuluculuk Yöntemi.” **Ankara Barosu Dergisi**, 4 (2007): 30-46.
- Bulutoğlu, Kenan, “Kurumlar Vergisi Üzerine Bir Deneme.” **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, 20.1-4 (1958): 199-227.
- Bülent, Yıldız ve Ahmet Erol. “Vergi Sistemimizde Sorumluluk (1).” **Vergi Raporu**, 28 (1997): 46-52.
- Cosciani, Cesare, “Katma Değer Vergisi.” **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 18 (1969): 135-153.

- Çakır, Tufan, “Türkiye’de KİT’lerin Sorunları ve Çözüm Önerileri.” **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 18.1 (2002): 117-124.
- Çakmak, Orhan, “İktisat Teorisi Açısından Kamu Girişimciliği ve Özel Girişimcilik: Karşılaştırmalı Bir Analiz.” Saruç, Tolga, Temel Gürdal ve Nurullah Altun. **Kamu Maliyesinde Seçme Yazılar**. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Yayınları, 2010. 367-416.
- Çarıkçı, Oğuzhan, “Kayıtlar ile Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulmasının (Defter-Beyan Sistemi) Mali Müşavirler tarafından Değerlendirilmesi.” **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 18.55 (2018): 119-140.
- Çetiner, Selma ve Armağan Ebru Bozkurt Yüksel. **Ticari İşletme ve Şirketler Hukuku**, 2. Baskı. Ankara: Detay Yayıncılık, 2014.
- Çiçek, Hüseyin Güçlü ve Burcu Güneş. “Vergi Uyuşmazlıklarını Önlemeye Yönelik Yeni Bir Yöntem: İzaha Davet Müessesesi.” **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, 6.17 (2019): 12-29.
- Çiftçi, Taha ve İbrahim Organ. “Türkiye’de Emlak Vergisi Uygulamasından Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri.” **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 8.4 (2015): 127-147.
- Dağlıoğlu, Şanlı İclal ve Şefika Eda Çiçek. “Federal Almanya Cumhuriyeti’nde Yüksek Denetim.” **Sayıştay Dergisi**, 96 (2015): 5-23.
- Demir, Oğuzhan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme.” **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 11.1-2 (2007): 219-256.
- Demirci, Zeynep, “Uluslararası Vergi Anlaşmaları Kapsamında Kurumlar Vergisi Sorunsalının Değerlendirilmesi.” **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 32 (2018): 379-393.
- Dinler, Zeynel, **İktisada Giriş**. Bursa: Ekin Yayınları, 2015.
- Erol, Ahmet, **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008.

- Eser, H. Bahadır; Memişoğlu, Dilek ve Gökhan Özdamar, “Sosyal Siyasetin Üretilmesi Sürecinde Refah Devletinden Neo-Liberal Devlete Geçiş: Devletin Kamu Hizmeti Sunma İşlevinin Değişimi.” **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 16.2 (2011): 201-217.
- Geçer, Ahmet Emrah, “Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk.” **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 129 (2017): 107-132.
- Genç, Mehmet, **Osmanlı İmparatorluğunda Devlet ve Ekonomi**. İstanbul: Ötüken Yayınları, 2014.
- Gerçek, Adnan, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 2. Baskı. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2011.
- Gökçay, Şerif Emre, “Taxation of Limited Taxpayer Corporates Under The Corporate Income Tax Law.” **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, 13.13 (2017): 456-466.
- Gülçiçek, Ayşe, **Yorum ve Açıklamalarla Katma Değer Vergisi**. Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, 2015.
- Günay, Fehmi, **Türk Hukukunda Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşlarına Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi**, YL Tezi. Ankara: Ankarar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2020.
- Günege, Uğur, **Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Denetim ve Türkiye'deki Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Mali Denetimi**, Doktora Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 1983.
- Güneş, Mehmet, “Veraset ve İntikal Vergisinde Revizyon Gerekliliği.” **International Journal of Public Finance**, 2.1 (2017): 124-158.
- Güngör, Berkan ve Fatmanur Aksöz, “1929 Dünya İktisadi Krizi, Otoriterleşen Devletler ve Türkiye’ye Yansımaları”, **Türkiye Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Yıl: 25, Sayı: 1, Nisan 2021: 33-52.
- Gürgür, Şebnem Pınar ve Eren Yeşilyurt. “Vergi Hukukunda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-III.” **Yaklaşım Dergisi**, 132 (2003): 129-138.

- Güven, Ahmet ve Yavuz Acungil. “Türkiye ve Fransa Merkezi İdaresinin Mali Denetiminde Sayıştayın Rolü.” **Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi**, 10.1 (2015): 1-20.
- Hanson, A.H., **İktisadi Devlet Teşekkülleriyle İlgili Bazı Meseleler**, Çev: Gülgün Gönenç, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Konferans Serisi No: 2, Ankara, 1959.
- Hasırcı, Hakan, “Belediye Mallarının Haczi.” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 65.4 (2016): 2821-2865.
- Hepaksaz, Engin ve Orçun Avcı. “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları (İzaha Davet Müessesesi ve Mükellef Hakları Bağlamında Değerlendirmeler).” **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 23.Geybulla Ramazanoğlu Özel Sayısı (2018): 759-772.
- İncekara, Ahmet, “KİT'ler ve Özelleştirme.” **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, 47.1-4 (2011): 151-166.
- İstanbul 6. Vergi Mahkemesi 2009/2993 Esas, 2010/1089 Karar no.lu ve 07.04.2010 tarihli kararı.
- Kaçer, Fevzi, “Kamu Mali Yönetiminde Değişim ve Sayıştay'ın Performans Denetimi Yetkisinin Gelişimi.” **Bingöl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 3.1 (2019): 1-29.
- Kaneti, Selim, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş ve Mahmut Kaçıkçı, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2022.
- Karakoç, Yusuf, “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi.” **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 16.Özel Sayı (2014): 3637-3739.
- Karataş, Ali Rauf, **Türkiye'de Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Faaliyetleri ve Bölge Ekonomisine Katkıları Üzerine Bir Araştırma: Ülfet Gıda ve Sabun Sanayii Anonim Şirketi Örneği**, YL Tezi. Karabük: Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016.

- Keleş, Dilşad, **Alternatif Çözüm Yöntemleri ve Vergi uyumsuzluklarında Uygulanabilirliği**, YL Tezi. Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, 2020.
- Kepenek, Yakup, **Türkiye Ekonomisi**. Ankara: ODTÜ Yayınları, 1983.
- Keskin, Nur, “Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Paysal Gelişimi (2006-2016).” **Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi**, 2.32 (2018): 32-42.
- Kıral, Halis ve İlhan Hatipoğlu, “İngiltere Kamu İç Denetim Sisteminde Merkezileşme ve Devlet İç Denetim Ajansının Kurulması.” **Sosyoekonomi**, 27.39 (2019): 175-185.
- Kırbaş, Sadık, **Vergi Hukuku**, 18. Baskı. Ankara: Siyasal Kitabevi, 2008.
- Kızılot, Şükrü, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1998.
- Korkut, Sevgi, “Parlamenter Denetim Kapsamında Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetlenmesi.” **Yasama Dergisi**, 6 (2007): 5-48.
- Kök, Recep, **Ekonomi-Politik Popülizm Özelleştirme ve Kitler**. İstanbul: Dergay Yayınları, 1995.
- Kumrulu, Ahmet, “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım.” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof.Dr. Akif Erginay’a 65. Yaş Armağanı Özel Sayı (1981): 647-668.
- Kurdoğlu, Elif, **Yargı Kararları Işığında Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu**, YL Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.
- Kuru, Baki, “Haczi Caiz Olmayan Şeyler.” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 19.1 (1962): 277-326.
- Küçükerman, Önder, **Beykoz Deri ve Kundura Fabrikası**, Beykoz Belediyesi Kültür Yayınları, İstanbul, 2020.

- Kwiatkowski, Grzegorz and Paweł Augustynowicz, “State-Owned Enterprises in the Global Economy- Analysis Based on Fortune Global 500 List”. **Management, Knowledge and Learning, Joint International Conference by Managing Intellectual Capital and Innovation for Sustainable and Inclusive Society**, 27-29, May 2015 Bari Italy p.1739-1747.
- Macit, Erkan, “İktisadi Kamu Müesseselerinin Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi.” **Vergi Raporu**, 2004.5 (2004): 51-58.
- Mazzucato, Mariana, **The Entrepreneurial State**. London: Demos, 2011.
- Mercan, Ahmet, “Ekonomik Büyümenin Belirleyicileri ve 2008 Krizi: Orta Asya Ülkeleri ve Türkiye Ekonomisi İçin Panel Veri Analizi”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl: 2014, Cilt: 1, Sayı: 21, 125-142.
- Mucuk, Mehmet, “Geçici Vergilerin Çalışma Sermayesi Üzerine Etkileri.” **Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 5.10 (2005): 232-245.
- Muttaqin, Zainal, “Confiscation on the Assets of State-Owned Enterprises in the Perspective of Taxation Law.” **Jurnal Dinamika Hukum**, 18.2 (2018): 229-234.
- Nadaroğlu, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, İstanbul: Beta, 2000.
- OECD, **Ownership and Governance of State-Owned Enterprises: A Compendium of National Practices**. Paris: OECD , 2018.
- Oktar, Salim Ateş, **Türk Vergi Sistemi**, 3. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2022.
- Oktar, Salim Ateş, **Vergi Hukuku**. 14. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2019.
- Oktar, Salim Ateş. **Az Gelişmiş Ülkelerde İç ve Dış Finansman Politikaları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, İstanbul, 1981.
- Oktay, Ercan, Selime Yıldırım ve Erdal Bilgiç. “Dönüşüm Sürecinde Kamu İktisadi Teşebbüsleri Nereye?” **Memleket Siyaset Yönetim Dergisi**, 16.35 (2021): 73-96.

- Ortaç, Fevzi Rifat ve Hilmi Ünsal. “Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar.” **İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 3.1 (2016): 1-22.
- Owen, Doger ve Şevket Pamuk. **20. Yüzyılda Ortadoğu Ekonomileri Tarihi**, Çev. Ayşe Edirne. İstanbul: Sabancı Üniversitesi Yayınları, 2002.
- Ömür, Özgür Mustafa ve Adnan Gerçek. “Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Servet Vergilerinin Karşılaştırılması.” **Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 15.2 (2017): 197-216.
- Öncel, Mualla, “Katma Değer Vergisi.” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 29.3 (1973): 289-312.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, **Vergi Hukuku**, 31. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022.
- Öncel, Yenal, “Katma Değer Vergisi ve Uygulama Esasları.” **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 23 (1974): 227-247.
- Öner, Cihat, “Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye’de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine.” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 63.2 (2014): 365-396.
- Öz, Ersan, Hüseyin Kutbay ve Davut Buzkiran. “Türk Servet Vergisi Sistemine Modern Bir Yaklaşım.” **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, 4 (2014): 86-99.
- Öz, Semih, “Türkiye’de Geçici Vergi Uygulamasının Karşılaştırmalı Değerlendirmesi.” **Sosyoekonomi**, 18.18 (2012): 105-132.
- Özbek, Mustafa, “Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Temel Çözüm Türleri Nelerdir?” **Ankara Barosu Dergisi**, 2-3 (1999): 187-204.
- Özcan, İsmail Çağrı, **Özelleştirmeye Hazırlanan Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Analizi**, Doktora Tezi. Ankara: Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.

- Özdemir, Mustafa, **Türk Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları**, YL Tezi. İstanbul: İstanbul Arel Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi Anabilim Dalı, 2021.
- Özgür, Doğan,. “Kamu İktisadi Teşebbüslerinde İbra ve Anonim Şirketler Hukukuyla Karşılaştırılması.” **Yasama Dergisi**, 41 (2020): 297-316.
- Özmen, İbrahim, “Vergi Usul Kanununda İzaha Davet: 370 inci Madde Mükelleflere Yeni Bir Fırsat Mı?” **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 26.1 (2018): 63-85.
- Özmen, Selahattin, **Amme Alacaklarının Tahsil - Ödeme Kılavuzu**. Ankara: Beta Basım Yayın Dağıtım, 1996.
- Özsoy, Numan, “Teoride ve Uygulamada Katma Değer Vergisi.” **Ankara University SBF Journal**, 27.3 (1972): 953-970.
- Öztürk, Bilge Şen, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Uzlaşma Kurumunun Değerlendirilmesi**, YL Tezi. Gaziantep: Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 2020.
- Resmi Gazete, Sayı: 32141, Anayasa Mahkemesinin 28/9/2022 tarihli ve E: 2022/59, K: 2022/111 sayılı Kararı.
- Robinet, David, **Held by the Visible Hand: The Challenge of SOE Corporate**. Washington DC: World Bank Working Paper 37711, 2006.
- Sarı, Özgül, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesinin İşleyişinin Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi: Aydın İline Yönelik Ampirik Bir Analiz.” **Aydın İktisat Fakültesi Dergisi**, 5.2 (2020): 40-64.
- Sarı, Özgül, “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolu Olarak İzaha Davet Uygulaması.” **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, 7.22 (2020): 22-72.
- Sarıoğlu, Fatih, “Servet Vergilerinde Konu-Tarife-Etkinlik İlişkisi.” **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 6.2 (2004): 213-230.

- Savaş, Vural, **Az Gelişmiş Memleketlerde Kalkınmanın Finansmanı**, Eskişehir, 1962.
- Shirley, Mary, “The Experience with Privatization.” **Finance & Development**, 25.3 (1988): 34-35.
- Stan, Ciprian V., Mike W. Peng ve Garry D. Bruton. “Slack and the performance of state-owned enterprises.” **Asia Pacific Journal of Management**, 31.2 (2014): 473-495.
- Stiglitz, Joseph E., **Kamu Kesimi Ekonomisi**, 2. baskı, Çev. Ömer Faruk Batırel. İstanbul: Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını, 1994.
- Susam, Nazan, **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, Beta, İstanbul, 2020.
- Şafak, Havva ve Hatice Yurtsever. “Servet Vergilerinden Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Değerlendirmeler.” **Ege Akademik Bakış Dergisi**, 15.1 (2015): 27-38.
- Şataf, Ceyda ve Şerife Aygün. “Türkiye’de Emlak Vergisine Yönelik Genel Bir Değerlendirme.” **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, 11.1 (2019): 89-96.
- Şeker, Kadir, “Türkiye’de Kamu İktisadi Teşekküllerine Bir Örnek: Keçiözümlü Kükürt Fabrikası.” **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2.3 (2010): 93-102.
- Şeker, Murat, **Kamu Ekonomisi**, Ders Noları. İstanbul: İ.Ü. Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Yayınları, 2020, 12.
- Şeker, Sakıp, “Dünden Bugüne Vergi Hukukumuzda Mütessesil Sorumluluk - I.” **Vergi Sorunları Dergisi**, 154 (2001): 5-33.
- Şener, Orhan, **Kamusal Mallar Teorisi**, İstanbul: Özkaya Matbaacılık, 1977.
- Şenyüz, Doğan, “Susma Hakkı Karşısında Vergi Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu.” **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 15.1 (2013): 29-40.

- Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 8. Baskı. Bursa: Ekin Yayınları, 2017.
- Taylar, Yıldırım, “Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbzarı.” **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 20.2 (2018): 375-408.
- TC Hazine Müsteşarlığı. **Kamu İşletmeleri Raporu**. Ankara: TC Hazine Müsteşarlığı Yayınları, 2012.
- TC Hazine ve Maliye Bakanlığı, **2021 Kamu İşletmeleri Raporu**, Ankara, 2022.
- TC Kalkınma Bakanlığı. **Kamu İşletmeciliği Özel İhtisas Komisyonu Raporu**. Ankara: TC Kalkınma Bakanlığı, 2014.
- TC Kalkınma Bakanlığı. **Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018**, Ankara: TC Kalkınma Bakanlığı, 2013.
- TC Sayıştay Başkanlığı, **Kamu İşletmeleri 2019 Yılı Genel Raporu**. Ankara: TC Sayıştay Başkanlığı, 2020.
- TKİB, Türkiye ve Dünyada Kamu İşletmeleri, **AB, OECD, BRICS Ülkeleri Karşılaştırmalı Araştırma, İnceleme Raporu ve Siyasa Önerileri**. Ankara: TKİB - Türk Kamu İşletmeleri Birliği, 2015.
- Tosun, Elif, **İktisadi Kamu Kuruluşlarının Vergilendirilmesi**, YL Tezi. Kayseri: Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, 2019.
- Tosun, M. Umur, “Türkiye’de Kamu Sektöründe Yeni Yönetim Felsefesi: Kaynak Kullanımında Etkinlik Açısından Bir Değerlendirme”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 19, Aralık 2007: 75-94.
- Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Usul Hukuku**. İzmir: Kanyılmaz Matbaası, 2018.
- Töremen, Emrullah, “Emlak Vergisine Esas Arsa Birim Değerlerinin Belirlenmesindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri.” **Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2.1 (2020): 21-42.
- Turhan, Salih, **Genel Vergi teorisi**, 7. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2020.

- Uğur, A. Atilla ve İbrahim Çütcü, “E-Devlet ve Tasarruf Etkisi Kapsamında VEDOP Projesi”, **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, 1.12.2009, ss. 1-20.
- Uzay, Nisfet, “Kamu Büyüklüğü ve Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye Örneği (1970-1999)”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 19, Temmuz-Aralık 2002, ss. 151-172.
- Ülgener, Sabri, “İktisadi Gelişmenin Şartları ve Sınırları”, **İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 16 (1954-55): 3-51.
- Ümit, Ceyda, “Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçunda Cezai Sorumluluk.” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 70.4 (2021): 1261-1296.
- Ünveren, Mustafa, “Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca İşletilen Sosyal Tesislerin Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Mükellefiyetleri.” **Denetışim (KİDDER)**, 14 (2014): 86-91.
- Veblen, Thorstein, **The Theory of Leisure Class**, İlk baskı 1899, NewYork, 2016.
- Vural, Tarık ve Erdoğan Teyyare. “Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Kuruluş Gerekçeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi: Türkiye Taşkömürü Kurumu TTK Çalışanları Üzerinde Bir Araştırma.” **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, 7.13 (2011): 69-86.
- World Bank, **Corporate Governance of State-Owned Enterprises: A Toolkit**. World Bank Group Washington, DC. 2014.
- Yalavaş, Ceren, **Türkiye'de Katma Değer Vergisi'nde Vergi Sorumluluğu**, YL Tezi. Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, 2011.
- Yardımcıoğlu, Mahmut ve Mehmet Kütükçü. “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma.” **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD)**, 6.11 (2014): 2-26.

- Yavaş, Sadık, **Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Kurumsal Yönetim: Türkiye Örneği**, Dr Tezi. Ankara: Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.
- Yeğen, Baki, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Adli Yargı Kapsamında Çözüm Süreçleri ve Önerileri.” **Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 7.2 (2019): 131-141.
- Yıldırım, Ayşe Elif, “Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemlerinde Özel Tüketim Vergisi.” **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 19.1 (2015): 219-252.
- Yıldırım, Bekir, “Dernekler ile İktisadi İşletmelerin Hukuki Durumu ve Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi.” **Vergi Dünyası**, 363 (2011): 157-167.
- Yıldız, Emrah, **Yeni Ekonomi Sosyolojisi Perspektifinden Türkiye’de Devlet-Toplum İlişkileri ve Kamu İktisadi Kuruluşlarının Rolü: Et ve Balık Kurumun Örneği**, Dr Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi SBE, 2019.
- Yurtsever, Hatice ve Havva Şafak. “Veraset ve İntikal Vergisi Bağlamında Karşılaştırmalı Ülke İncelemeleri.” **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 58 (2012): 51-94.
- Yücedoğru, Recep ve Gülcan Ören. “Katma Değer Vergisi’nde Vergi Uyum ve Dünyada KDV Uyumunu Arttırmaya Yönelik Uygulamalar: Sistemik Bir Literatür Analizi.” **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, 13.Özel Sayı (2017): 939-963.
- Yücel, Ökkeş ve Serpil Ağcakaya. “Yargısal Yüksek Denetim Modelinde Fransa Sayıştayının Analizi.” **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 23.3 (2018): 1117-1130.
- Zülfüoğlu, Özkan, “Seçilmiş Ülke Örnekleri Üzerinden Teoride ve Uygulamada Geçici Vergi.” **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, 14.2 (2018): 363-380.

Kanunlar ve Diğer Mevzuat

1982 Anayasası

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

233 sayılı KHK.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu.

2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu.

2575 sayılı Danıştay Kanunu.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Millet Meclisince Denetlenmesi Hakkında Kanun.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu.

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu.

5393 sayılı Belediye Kanunu.

5422 sayılı Mülga Kurumlar Vergisi Kanunu.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu.

VUK 396 Nolu Tebliğ.

VUK 459 Nolu Tebliğ.

117 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 14.04.2012.

519 Nolu Tebliğ.

ÖZGEÇMİŞ

Metin Küçük, ilk orta ve lise eğitimini aynı ilde tamamladıktan sonra üniversite eğitimini İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesinde tamamlamıştır. Avukatlık stajını tamamladıktan sonra Hakimlik mesleğine atanmıştır. Bu mesleği iki yıl sürdürdükten sonra akademik personel olarak Sakarya Üniversitesine geçmiştir. 1997 ile 1998 yılları arasında Berlin Freie Üniversitesinde misafir öğretim görevlisi olarak çalışmalarda bulunmuştur. 2010-2013 yılları arasında Sakarya Üniversitesi Genel Sekreterliği görevinde bulunmuştur. 2013 yılında başladığı İstanbul Üniversitesi Genel Sekreterliği görevini halen sürdürmektedir.