



T.C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
BÜTÇE VE MALİ PLANLAMA BİLİM DALI

MALİ SAYDAMLIĞIN BİR BOYUTU OLARAK VERGİ
ŞEFFAFLIĞINA İLİŞKİN MESLEK MENSUPLARININ
ALGILARI: BURSA ÖRNEĞİ

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Aykut AYDAR

BURSA – 2023



T.C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
BÜTÇE VE MALİ PLANLAMA BİLİM DALI

MALİ SAYDAMLIĞIN BİR BOYUTU OLARAK VERGİ
ŞEFFAFLIĞINA İLİŞKİN MESLEK MENSUPLARININ
ALGILARI: BURSA ÖRNEĞİ
(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Aykut AYDAR

Danışman
Prof. Dr. Tolga DEMİRBAŞ

BURSA – 2023

TEZ ONAY SAYFASI

T.C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Maliye Anabilim Dalı, Bütçe ve Mali Planlama Bilim Dalı'nda 702002021 numaralı **Aykut AYDAR**'ın hazırladığı “**Mali Saydamlığın Bir Boyutu Olarak Vergi Şeffaflığına İlişkin Meslek Mensuplarının Algıları: Bursa Örneği**” konulu **Yüksek Lisans Tezi** ile ilgili tez savunma sınavı 16/08/2023 günü 13:00-14:30 saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin başarılı (başarılı/başarısız) olduğuna oybirliği (oybirliği/oyçokluğu) ile karar verilmiştir.

Üye

(Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu
Başkanı)

Prof. Dr. Tolga DEMİRBAŞ

Bursa Uludağ Üniversitesi

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Maliye Bölümü

Üye

Prof. Dr. Adnan GERÇEK

Bursa Uludağ Üniversitesi

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Maliye Bölümü

Üye

Dr. Öğr. Üyesi Rıdvan ENGİN

Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi

Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Maliye Bölümü

... / ... /2023



**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS İNTİHAL YAZILIM RAPORU**

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA**

Tarih: 15/09/2023

Tez Başlığı / Konusu: Mali Saydamlığın Bir Boyutu Olarak Vergi Şeffaflığına İlişkin Meslek Mensuplarının Algıları: Bursa Örneği

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 102 sayfalık kısmına ilişkin, 15/09/2023 tarihinde şahsım tarafından TURNITIN. adlı intihal tespit programından (Turnitin)* aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 14'tür.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç/dahil
- 3- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza

Adı Soyadı: Aykut AYDAR
Öğrenci No: 702012021
Anabilim Dalı: Maliye
Programı: Maliye Tezli Y.L.
Statüsü: Yüksek Lisans Doktora

Danışman
Prof. Dr. Tolga DEMİRBAŞ

* Turnitin programına Bursa Uludağ Üniversitesi Kütüphane web sayfasından ulaşılabilir.

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “**Mali Saydamlığın Bir Boyutu Olarak Vergi Şeffaflığına İlişkin Meslek Mensuplarının Algıları: Bursa Örneği**” başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntılarının kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

Tarih ve İmza

Adı Soyadı: Aykut AYDAR
Öğrenci No: 702002021
Anabilim Dalı: Maliye
Programı: Tezli Yüksek Lisans
Statüsü: Yüksek Lisans Doktora

ÖZET

Yazar : Aykut AYDAR
Üniversite : Bursa Uludağ Üniversitesi
Anabilim Dalı : Maliye
Bilim Dalı : Bütçe ve Mali Planlama
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : XVIII + 107
Mezuniyet Tarihi : / / 2023
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Tolga DEMİRBAŞ

MALİ SAYDAMLIĞIN BİR BOYUTU OLARAK VERGİ ŞEFFAFLIĞINA İLİŞKİN MESLEK MENSUPLARININ ALGILARI: BURSA ÖRNEĞİ

Türkiye’de mali saydamlık konusu 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 7. maddesinde ele alınmış, ayrıca mali saydamlığın sağlanması bir amaç olarak ilk maddede belirtilmiştir. Bununla birlikte uygulamada mali saydamlığın daha çok kamu harcamaları ile ilgili olduğu yönünde bir düşünce vardır. Bu nedenle mali saydamlığın bir boyutu olan vergi şeffaflığı üzerinde yeterince durulmamıştır. Uluslararası literatürde de vergi şeffaflığı daha çok devletlerin vergisel bilgilerini çeşitli anlaşmalarla birbirleri ile paylaşmaları olarak ele alınmıştır. Bu ise vergisel şeffaflığın sadece bir boyutunu oluşturmaktadır. Türkiye’de vergi şeffaflığının artırılması için neler yapılması gerektiği bu tezin çıkış noktasını oluşturmaktadır. Tezde meslek mensuplarının vergi şeffaflığı konusundaki algılarının ele alınması ve Türkiye’deki vergi şeffaflığı düzeyinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla Bursa ilinde SMMM ve YMM’lerden 20 meslek mensubu ile görüşme yapılmıştır. Görüşmeler neticesinde vergi şeffaflık düzeyinin 10 üzerinden 5,09 olduğu (orta seviyede) görülmüştür. Devletin vergisel şeffaflığının 5,83 ortalama puan ile “orta” seviyede olduğu; mükellefin vergisel şeffaflığının ise 4,58 ortalama puan ile “düşük” seviyede olduğu gözlemlenmiştir.

Anahtar Sözcükler

Mali Saydamlık

Vergi şeffaflığı

Vergi İdaresi

Bursa

ABSTRACT

Name and Surname : Aykut AYDAR
University : Bursa Uludağ University
Institution : Social Science Institute
Field : Public Finance
Branch : Budget and Fiscal Planning
Degree Awarded : Master
Page Number : XVIII + 107
Degree Date : / / 2023
Supervisor(s) : Prof. Dr. Tolga DEMİRBAŞ

PERCEPTIONS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS ON TAX TRANSPARENCY AS A DIMENSION OF FISCAL TRANSPARENCY: THE CASE OF BURSA

In Türkiye, the issue of fiscal transparency is addressed in Article 7 of the Public Financial Management and Control Law No. 5018, and ensuring fiscal transparency is stated as an aim in the first article. However, in practice, there is an opinion that fiscal transparency is mostly related to public expenditures. Therefore, tax transparency, which is a dimension of fiscal transparency, has not been sufficiently emphasized. In the international literature, tax transparency is mostly considered as states sharing their tax information with each other through various agreements. This constitutes only one dimension of tax transparency. The starting point of this thesis is what should be done to increase tax transparency in Türkiye. In this thesis, it is aimed to examine the perceptions of certified public accountants on tax transparency and to measure the level of tax transparency in Türkiye. For this purpose, interviews were conducted with 20 professional members from in Bursa province. According to the findings of the interviews, the level of tax transparency was 5.09 out of 10 (medium). The government's tax transparency was rated as "medium" with an average score of 5.83, while the taxpayer's tax transparency was rated as "low" with an average score of 4.58.

Keywords

Fiscal Transparency Tax Transparency Tax Administration Bursa

ÖNSÖZ

Konu itibari ile akademik anlamda daha önce ayrıntılı bir çalışma olmaması tezimizi önemli kılmaktadır. Tabi bunun yanında akademik anlamda daha önce yeterli sayıda çalışma yapılmaması gerekli kaynakları bulma noktasında zorluklar yaşanılmasını da beraberinde getirmiştir. Gelişen bir alan olarak vergi şeffaflığının her geçen gün önemi artmaktadır ve ülkemizde de bu konuda çalışmalara ihtiyaç vardır.

Danışmanlık etmeyi kabul edip akabinde büyük bir özveri ile yazmaya çalıştığım tezin her aşamasında bilgi birikimi, tecrübesi ve eleştirileri ile çalışmama yön veren değerli hocam, danışmanım Prof. Dr. Tolga DEMİRBAŞ'a, teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI.....	ii
İNTİHAL YAZILIM RAPORU	iii
YEMİN METNİ	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
ÖNSÖZ.....	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar	xi
ŞEKİLLER	xii
KISALTMALAR	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE MALİ SAYDAMLIK: KURAMSAL ÇERÇEVE

I. SAYDAMLIĞIN TANIMI VE TÜRLERİ.....	3
A. SAYDAMLIĞIN TANIMI.....	3
B. SAYDAMLIĞIN TÜRLERİ	5
1. Mali Saydamlık.....	6
2. Performans Saydamlığı.....	6
3. Parasal Saydamlık.....	7
II. MALİ SAYDAMLIK	7
A. MALİ SAYDAMLIĞIN TANIMI	7
B. MALİ SAYDAMLIĞIN ÖNEMİ.....	10
C. MALİ SAYDAMLIĞIN UNSURLARI.....	10
1. Erişebilirlik	11
2. Anlaşılabilirlik	12
3. İlgililik	12
4. Güvenirlilik.....	13
5. Zamanlılık.....	13
6. Kapsamlılık.....	13
7. Karşılaştırılabilirlik.....	14
III. MALİ SAYDAMLIĞIN FAYDALARI VE ETKİLERİ.....	14
A. MALİ SAYDAMLIĞIN FAYDALARI	14
1. Mali Disipline Katkı Sağlaması.....	15
2. Mali İstikrara Yardımcı Olması.....	16

3. Hesap Verme Yükümlülüğünü Sağlama	16
4. Yolsuzlukla Mücadele Etme	18
5. Vekâlet Problemini Azaltma.....	19
6. Yönetime Katılımı Artırma.....	20
B. MALİ SAYDAMLIĞIN ETKİLERİ.....	21
1. Saydamlığın Toplumsal Etkileri	21
2. Saydamlığın Siyasi Etkileri	22
3. Saydamlığın İktisadi Etkileri	23

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ ŞEFFAFLIĞININ İNCELENMESİ

I. VERGİ ŞEFFAFLIĞI	24
A. VERGİ ŞEFFAFLIĞI TANIMI VE ÖNEMİ.....	24
B. VERGİ ŞEFFAFLIĞININ BOYUTLARI	28
1. Vergi Yönetiminde (İdarede) Şeffaflık.....	29
2. Vergi Mevzuatının Şeffaflığı.....	31
a. Vergisel Düzenlemelerin Açık ve Anlaşılabilir Olması	33
b. Vergisel Düzenlemelerin Ulaşılabilir olması	33
c. Vergi Hukuku Norm Enflasyonundan Arındırılmış Olması	34
d. Vergisel Düzenlemelerin Tutarlı Olması.....	34
3. Vergi Mükellefinin İdareye Karşıya Şeffaflığı	35
4. Vergi Mükellefinin Kamuya Karşı Şeffaflığı	36
a. Tam Açıklama Kavramı.....	38
b. Sosyal Sorumluluk Kavramı.....	39
5. Vergi Şeffaflığının Uluslararası Boyutu	40
II. VERGİ ŞEFFAFLIĞI AÇISINDAN VERGİLENDİRME İLKELERİNE BAKIŞ.....	43
A. KLASİK VERGİLENDİRME İLKELERİ	44
1. Adalet İlkesi.....	45
2. Belirlilik İlkesi	46
3. Uygunluk İlkesi	47
4. İktisadilik İlkesi	48
B. MODERN VERGİLENDİRME İLKELERİ.....	49
1. Basitlik İlkesi.....	50
2. Açıklık İlkesi	50
3. İstikrar İlkesi.....	53
4. Kanunilik ilkesi.....	54
III. VERGİ ŞEFFAFLIĞI İLE İLİŞKİLİ KAVRAMLAR	55
A. VERGİ ŞEFFAFLIĞI VE KARMAŞIKLIĞI.....	55
B. VERGİ ŞEFFAFLIĞI VE OKURYAZARLIĞI	57
C. VERGİ ŞEFFAFLIĞI VE MÜKELLEF HAKLARI	59

D. VERGİ ŞEFFAFLIĞI VE VERGİ MAHREMİYETİ	61
IV. TÜRKİYE'DE VERGİ ŞEFFAFLIĞI	63

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ ŞEFFAFLIĞINA İLİŞKİN MESLEK MENSUPLARININ ALGILARI ÜZERİNE BİR İNCELEME

I. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ	69
A. AMACI	69
B. ÖNEMİ.....	69
II. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ.....	70
A. YÖNTEM	70
B. KAPSAMI.....	70
C. VERİLERİN TOPLANMASI.....	71
D. KATILIMCILARA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER	71
III. BULGULAR VE TARTIŞMA	72
A. VERGİ ŞEFFAFLIĞININ TANIMI.....	72
B. TÜRKİYE'DE VERGİ MEVZUATININ ŞEFFAFLIĞI.....	75
C. TÜRKİYE'DE GELİR İDARESİ'NİN ŞEFFAFLIĞI	79
D. TÜRKİYE'DE VERGİ POLİTİKALARININ ŞEFFAFLIĞI.....	81
E. MÜKELLEFLERİN, İDAREYE VE KAMUOYUNA KARŞI ŞEFFAFLIĞI... 84	
F. TÜRKİYE'NİN ULUSLARARASI DÜZEYDEKİ VERGİ ŞEFFAFLIĞI	87
G. TÜRKİYE'DE MÜKELLEFLERİN VERGİ OKURYAZARLIĞI İLE MÜKELLEFLERİN VERGİ ŞEFFAFLIĞI İLİŞKİSİ	89
Ğ. TÜRKİYE'DE VERGİ ŞEFFAFLIK DÜZEYİNİN ALGIYA DAYALI ÖLÇÜLMESİ.....	92
SONUÇ.....	94
KAYNAKÇA	97
EKLER.....	103
EK 1. GÖRÜŞME FORMU	103
EK 2. BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL VE BEŞERİ BİLİMLER ARAŞTIRMA VE YAYIN ETİK KURULU İZİN YAZISI	106

TABLolar

Tablo 1: Temel Muhasebe Kavramları	37
Tablo 2: Mükellef Hakları.....	60
Tablo 3: Mükellef Hakları Bildirgesi İlkelerinin Vergi Şeffaflığı İle İlişkisi	64
Tablo 4: Vergi Şeffaflığının Tanımına İlişkin Görüşler	72
Tablo 5: Türkiye’de Vergi Mevzuatının Şeffaflığına İlişkin Görüşler	75
Tablo 6: Türkiye’de Gelir İdaresi’nin Şeffaflığı İlişkin Görüşler.....	79
Tablo 7: Türkiye’de Vergi Politikalarının Şeffaflığı İlişkin Görüşler	81
Tablo 8: Mükelleflerin, İdareye ve Kamuoyuna Karşı Şeffaflığı İlişkin Görüşler	84
Tablo 9: Türkiye’nin Uluslararası Düzeydeki Vergi Şeffaflığını İlişkin Görüşler	87
Tablo 10: Türkiye’nin Mükelleflerin Vergi Okuryazarlığı İle Mükelleflerin Vergi Şeffaflığı İlişkisi Hakkında Görüşler.....	90
Tablo 11: Türkiye’de Vergi Şeffaflık Düzeyinin Algıya Dayalı Ölçülmesi.....	92
Tablo 12: Vergi Şeffaflığı Düzeyinin Değerlendirilme Skalası.....	93

ŞEKİLLER

Şekil 1: Mali Saydamlığın Unsurları	11
Şekil 2: Mali Saydamlığın Etkileri.....	21
Şekil 3: Mali Saydamlığın Toplumsal Etkileri	22
Şekil 4: Mali Saydamlığın İktisadi Etki Mekanizması	23
Şekil 5: Vergi Şeffaflığının Aktörleri, Temel Dayanakları ve Sonuçları.....	28
Şekil 6: Vergi Karmaşıklığı Yaklaşımları.....	56

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun
AER	: Otomatik Bilgi Alışverişi
Akt.	: Aktaran
Bkz	: Bakınız
Çev.	: Çeviren
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
Ed.	: Editör
ERD	: İstek Üzerine Bilgi Alışverişi
GIFT	: Global Initiative For Fiscal Transparency
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IMF	: International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
M	: Ortalama
Md.	: Madde
METOP	: Merkez Erişimli Taşra Otomasyon Projesi
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
R.G.	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
SK	: Sayılı Kanun
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TIEA	: Tax Information Exchange Agreement
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
Vb.	: ve benzeri
vd.	: Ve Diğerleri
VOB	: Vergi Basitleştirme Ofisi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
YÖK	: Yükseköğretim Kurulu

GİRİŞ

Vergi bir devletin varlığını sürdürebilmesi için olmazsa olmazlarından. Vergilerin toplanma süreci ve yöntemleri geçmişten günümüze farklılıklar göstermiştir. Küreselleşmenin de etkisiyle faaliyetlerin çeşitlenmesi verginin konusuna giren yeni alanlar ortaya çıkmıştır. Aynı zamanda var olan vergilerin de revize edilme ihtiyacı duyulmuştur. Bu durum vergi sisteminde karmaşıklığa neden olabilmektedir. Günümüze baktığımızda ise vergi yükümlüleri tarafından toplanan vergilerin nasıl toplandığı, nasıl vergilendirildiği, ne şekilde tahsil edildiği, neden vergi alındığı gibi durumlar sorgulanmaya başlanmıştır.

Vergi yükümlüleri tarafından vergilendirme sürecinin sorgulanması vergi şeffaflığı olgusunu ön plana çıkarmaktadır. Vergi şeffaflığı terimi yakın tarihte gündeme gelmeye başlamıştır. Uluslararası boyutu ile çalışılan bilgi değiş tokuşu şeklinde işleyen bir terimdir. Ancak günümüzde sadece uluslararası yönüyle değil vergilendirme sürecinde yer alan tüm aktörleri ve argümanları içine alan bir terim haline gelmiştir.

Vergi şeffaflığı; idarenin mükellefe karşı, mükellefin de idareye karşı şeffaflığı konusunu kapsamına aldığından karşılıklı bir etki tepki olduğu görülmektedir. Bunların dışında mevzuatın şeffaflığı, uluslararası alanda şeffaflık ayrı birer şeffaflık boyutudur.

Türkiye’de mali saydamlık 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 7. maddesinde ele alınmış, ayrıca mali saydamlığın sağlanması bir amaç olarak ilk maddede belirtilmiştir. Bununla birlikte uygulamada mali saydamlığın daha çok kamu harcamaları ile ilgili olduğu yönünde bir düşünce vardır. Bu nedenle mali saydamlığın bir boyutu olan vergi şeffaflığı üzerinde yeterince durulmamıştır. Açıkçası uluslararası literatürde de vergi şeffaflığı daha çok devletlerin vergisel bilgilerini çeşitli anlaşmalarla birbirleri ile paylaşmaları olarak ele alınmıştır. Bu ise vergisel şeffaflığının sadece bir boyutunu oluşturmaktadır.

Bütçe hakkı kamu harcamalarının ve kamu gelirlerinin miktar ve bileşimlerine karar verme ve kontrol etme gücü ya da yetkisi olarak tanımlandığına ve bütçe hakkının asıl sahibi vatandaşlar olduğuna göre vergisel şeffaflığına en çok ihtiyaç duyanlar yine vatandaşlardır. Bununla birlikte gerek devletin gerekse vatandaşların vergisel açıdan

birbirlerine karşı yükümlülükleri bulunmaktadır ki bu yükümlülüklerden birisi de şeffaflıktır.

Türkiye’de vergi şeffaflığının artırılması için neler yapılması gerektiği bu tezin çıkış noktasını oluşturmaktadır. Türkiye’de idarenin, mevzuatın ve mükellefin vergisel açıdan şeffaflık değerlendirmesi yapılabilir. Bu tez ise meslek mensuplarının vergi şeffaflığı konusundaki algılarını ele almayı amaçlamıştır.

Bu çerçevede tez üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde kamu mali yönetiminin bir unsuru olarak mali saydamlık kuramsal olarak incelenmiştir. Bu çerçevede saydamlık türleri, mali saydamlığın tanımı, önemi, unsurları, faydaları ve etkileri ele alınmıştır.

İkinci bölümde vergi şeffaflığının etraflıca incelenmesi gerçekleştirilmiştir. Vergi şeffaflığının; tanımına, boyutlarının neler olduğuna, ilişkili olan kavramlarına, vergilendirme ilkelerinden ilişkili olanlarına literatür taraması yapılarak ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Ayrıca Türkiye’de vergi yönetiminde, vergi mevzuatında şeffaflık, mükelleflerin idareye ve topluma karşı şeffaflığı meseleleri de tez kapsamında irdelenmiştir.

Tezin üçüncü bölümde ise yarı yapılandırılmış görüşme (mülakat) yöntemi ile “Vergi Şeffaflığına İlişkin Meslek Mensuplarının Algıları” hakkında Bursa ilinde toplam 20 meslek mensubu ile görüşmeler yapılmış; neticesinde ortaya çıkan bulgulara ve yorumlara yer verilmiştir. Aynı zamanda vergi şeffaflığı düzeyi hakkında bilgi edinilmek amaçlanmış ve vergi şeffaflığı düzeyi algıya dayalı olarak ölçülmüştür.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE MALİ SAYDAMLIK: KURAMSAL ÇERÇEVE

Günümüzde kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili olarak kamu kesiminde yaşanan gelişmeler sonucunda kamu yönetiminde yeni anlayışlar doğmuştur. Mali saydamlık, hesap verilebilirlik ve performans odaklılık yeni yaklaşımlar arasında yer almaktadır. Çeşitli ülkeler bu olgular çerçevesinde kamu mali yönetimi ile ilgili olarak çeşitli düzenlemeler yapmışlardır. Bu olgular arasında ön plana çıkanlar arasında mali saydamlık ayrı bir öneme sahiptir.

Bu bölümde öncelikle saydamlığın tanımı ve türlerine değinilecektir. Akabinde saydamlığın türleri arasında yer alan ve tez içinde önem arz eden mali saydamlık incelenecektir. Bu bağlamda mali saydamlığı tanımlayarak önemi, unsurları, faydaları, etkileri anlatılacaktır.

I. SAYDAMLIĞIN TANIMI VE TÜRLERİ

Saydamlık ya da şeffaflık, ekonomi, yönetim, siyaset vb. alanlarda her geçen gün üzerinde daha fazla durulmaya başlanan oldukça önemli bir kavramdır. Her bir alanın kendine özgü terimleri, boyutları ve kavramları ile ilişkileri baz alınarak ifade edilmiş ve tanımlanmıştır. Çalışmada ise saydamlığın genel tanımı yapılacak ve tezin asıl konusu olan vergi şeffaflığına altyapı hazırlaması açısından türlerine ve mali saydamlığa vurgu yapılacaktır.

A. SAYDAMLIĞIN TANIMI

Saydamlık kelimesine ilişkin ilk kayıtlar 1600'lü yıllara kadar uzanmaktadır. Latince bir kavram olan saydamlık, "içini göstermek" anlamına gelen Orta Çağ Latince fiili "transpārēre", "içinden" anlamına gelen "trans-" ve "görünmek" ya da "görünür olmak" anlamına gelen Latince "pārēre" fiilinden gelmektedir. Sözlük anlamıyla bir süreçte saydamlık, hiçbir şeyin gizlenmediğinin açıkça görülebilmesi için, sürecin

tamamen görünür ve incelemeye açık olmasını içerir. Kelimenin bu anlamı özellikle politikacılar, devlet kurumları ve işletmeler bağlamında kullanılır ve onları daha şeffaf olmaya veya şeffaflıklarını artırmaya davet eder. Bunun tersi gizli olmaktır.¹

Diğer dillerde karşılığına bakıldığında ise İngilizcede “transparency” kelimesi ile, Fransızcada “Transparence” kelimesi ile ifade edildiği görülmektedir. Türkçede saydamlık; ışığı geçirebilme özelliği, arka düzeyin görülmesini sağlayan etmen ve piyasanın durumu veya herhangi bir iktisadi olay, gelişme veya düzenleme hakkında, herkesin tam bilgi sahibi olması anlamlarına gelmektedir.²

Doktrinde saydamlık kavramı hakkında çeşitli tanımlamalar yapılmış olup bunlardan bazıları şu şekildedir: Eken’e göre saydamlık; yönetimde saydamlık, yönetimde açıklık, yönetsel demokrasi ve günışığında yönetim terimleri ile ifade edilmektedir. Bu terimler, yönetimde hâkim olan dışa kapalı ve gizli uygulamalara karşı düşünülen ve alternatif olarak öne sürülen yönetim modelini ve düşüncesini ifade eder. Saydamlık, perdelerin kaldırılması, arkasındakilerin görünmesi, saklanan şeylerin bilinmesi alenilik anlamında kullanılmaktadır.³

Atiyas ve Sayın’a göre saydamlık; devletin hedeflerini, belirlenen hedeflere ulaşmak için uyguladığı politikalarını ve uygulama sonucunda meydana gelen sonuçları izlemek için gereken bilgiyi anlaşılır, düzenli, güvenilir ve tutarlı bir şekilde sunmasıdır. Bu tanımda iki unsur öne çıkmaktadır. Sistemin saydam sayılabilmesi için süreçte yer alan uygulayıcıların sadece ne yaptıklarının bilinmesi değil ne yapacaklarının da kamuoyuna sunulması gerekmektedir. İkincisi bilginin sadece bir yerde mevcut olup ulaşılması değil aynı zamanda ulaşılan bilginin kamuoyu tarafından etkin bir biçimde kullanılabilmesi için düzenli, tutarlı ve anlaşılabilir olması gerekmektedir.⁴

Saydamlık kavramı esasen birkaç ilkeye dayanmaktadır. Birinci ilke, bilginin tüm vatandaşlar için hazır ya da mevcut olması gerektiğidir. Bilgisaydamlığı, raporların, çalışmaların ve diğer verilerin kolayca erişilebilir olması gerektiği anlamına gelir. Bu ise

¹ Dictionary.com, “Transparency”, <https://www.dictionary.com/browse/transparency> (Erişim Tarihi: 12/01/2023).

² Kelimeler.gen.tr, “Saydamlık” <https://kelimeler.gen.tr/saydamlik-nedir-ne-demek-267257> (Erişim Tarihi: 09/08/2023).

³ Musa Eken, *Yönetimde Şeffaflık*, 1. Baskı, Adapazarı: Sakarya Kitabevi, 2005, s. 22.

⁴ İzak Atiyas, Şerif Sayın, “Devletin Mali ve Performans Saydamlığı”, Editörler İ. Atiyas & Ş. Sayın, *Kamu Maliyesinde Saydamlık*, İstanbul: TESEV Yayıncılık, 2000, s. 28.

hükümetlerin bilgileri, ortalama bir vatandaşın kolayca okuyup anlayabileceği şekilde sunmasını gerektirir. Yine de insanlar, son derece ayrıntılı veya teknik bir dil ve veri içerebilen materyali orijinal haliyle de görebilmelidir. Her iki hedefi de gerçekleştirmenin bir yolu hem tam raporlara erişimin hem de devlet verilerinin özetlerinin sağlanmasıdır.

Saydamlığın ikinci ilkesi, bilginin kamuoyuna zamanında sağlanması gerektiğidir. Planlama veya karar alma süreci devam ederken insanların bilgi ve belgelere erişimi olmalıdır. Vatandaşın bilgi edinmiş olması durumunda ilgili kişilere geri dönüşü daha nitelikli, daha bilinçli olacaktır.

Üçüncü ilke, bilginin doğru olması gerektiğidir. Bilgi aleni şekilde erişilebilse de kasıtlı (bilinçli) veya kazara yapılan eylemler neticesinde doğru bilginin yayılması engellenebilir. Bazı durumlarda yetkililer, kamuoyunu etkilemek için etik olmayan bir girişimde bulunarak yalnızca kısmi bilgiler yayınlatabilir. Bu ise saydamlığın ilkelerine ters düşen bir durumdur.

Dördüncü ve son ilke, saydamlığın resmi bir yasal çerçeve gerektirdiğidir. Diğer üç ilkeye uyulmasını sağlamak için özel yasalar yürürlükte olmalıdır.⁵

B. SAYDAMLIĞIN TÜRLERİ

Literatürde her alanda kendine özgü lisanı ile farklı şekilde tanımlar yapılmış olsa da çalışmada kamu yönetimi ve kamu maliyesinde yer alan saydamlık kavramı üzerinde durulacaktır. Bu çerçevede saydamlık kavramı; bir kuruma ait bilgilere üçüncü kişiler tarafından ulaşabilmesi olarak dar anlamda; bir kurumun faaliyetinin ve performansının üçüncü kişiler tarafından izlenebilmesi ve değerlendirilebilmesi amacıyla üçüncü kişilerin bilgisine sunulması ise geniş anlamda kullanılabilir.⁶

Saydamlık çok çeşitli şekillerde türlere ayrılmakla beraber tezde saydamlık türlerinden mali saydamlık, performans saydamlık, parasal saydamlık olmak üzere 3 saydamlık türüne değinerek açıklamalara yer verilmiştir.

⁵ Lansford Tom, *Corruption and Transparency*, Mason Crest, 2016, ss. 43-44.

⁶ Abdullah Abid Oztoprak, Erna Ruijer, "Variants of Transparency: An Analysis of the English Local Government Transparency Code 2015", *Local Government Studies*, Vol 42, No 4, 2016, s. 538.

1. Mali Saydamlık

Mali saydamlık; dar anlamda açıklayacak olursak kamu kaynaklarının kimler tarafından, ne şekilde ve hangi amaçlarda kullanıldığı bilgisinin oluşması demektir.⁷ Bu açıklamadan yola çıkarak biraz daha geniş bakacak olursak mali saydamlık hükümetin görev ve fonksiyonlarının, mali politika uygulamalarının, kamu kesimi hesapları ve mali hedeflerin kamuoyuna açık olmasıdır.⁸

Bir diğer tanıma göre mali saydamlık devletin amaçlarının, bu amaçlar için uygulanacak politikaların ve bu politikaların sonuçlarını izlemek için lazım olan bilgilerin düzenli, anlaşılır, güvenilir, tutarlı bir şekilde kamuoyunun bilgisine sunulmasıdır. Kontrol edilecek bilgilerin, belgelerin ve verilerin gerçek ve doğru şekilde yani objektif şekilde kamuoyu bilgisine sunulması mali saydamlıkta oldukça önemlidir.⁹

2. Performans Saydamlığı

Performansın kelime anlamına bakacak olursak; yapılan iş, icraat, uygulama, herhangi bir olayı veya durumu başarma isteği ve gücü, kişinin yapabileceği en iyi derece, herhangi bir eseri, oyunu, işi vb.ni ortaya koyarken gösterilen başarı anlamlarına gelmektedir.¹⁰

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yapılan düzenleme ile mali yönetim ve kontrol sistemi yeniden düzenlenmiş ve çıktı/sonuç merkezli bir yönetim anlayışına geçilmiştir. Kamu kaynakları kullanımında; mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri dikkate alınarak kaynakların, ekonomik, etkili ve verimli kullanımı sağlanmaya çalışılmıştır. Bu husus ise kamu kurumlarında performans ölçüm sisteminin önemi artmıştır.¹¹

⁷ Atiyas ve Sayın, a.g.e., s. 28.

⁸ Devlet Planlama Teşkilatı, *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık*, 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara: DPT Yayını, 2000, s. 83.

⁹ Serkan Cura, “Türkiye’de Mali Şeffaflığı Sağlamaya Yönelik Bir Uygulama: Analitik Bütçe Sınıflandırılması”, *Marmara üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, Cilt 18, Sayı 1, 2003, s. 140.

¹⁰ Sözlük.gov., “Performans” <https://sozluk.gov.tr> (erişim tarihi: 27.05.2023)

¹¹ Ebru Yenice, “Kamu Kesiminde Performans Ölçümü ve Bütçe İlişkisi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 61, 2006, s. 57.

3. Parasal Saydamlık

Merkez bankalarının amaçları ve hedefleri için uyguladığı politikalar ve bu amaçlara ulaşmak için kullandıkları politika araçlarının kamuoyuna duyurulması ve kamuoyu tarafından bilinmesi parasal saydamlık olarak tanımlanır.¹²

Merkez bankasının temel amaçlarından birisi fiyat istikrarının sağlanmasıdır. Parasal saydamlık fiyat istikrarının sağlanması için önceden hazırlanan ve uygulanan para politikası araçlarının ve amaçlarının kamuoyu ve piyasalar tarafından anlaşılır olması anlamına da gelmektedir.

Geraats'e göre para politikasında beş çeşit saydamlık mevcuttur. Birincisi politik saydamlık; merkez bankasının uyguladığı ve uygulayacağı politikalarla, amaçlarla ve verilere ilişkin hedeflerle ilgili saydamlığıdır. İkincisi ekonomik şeffaflık; politikaların belirlenmesinde kullanılan ekonomik verilerin kamuoyu bilgisi dâhilinde olmasıdır. Üçüncüsü prosedürel saydamlık; para politikası hedefleri ve karar vericilere ilişkin politik tartışmaların bilgilerinin kamuoyu tarafından bilinmesidir. Dördüncüsü politika saydamlık; para politikasına ilişkin alınan ve uygulanacak kararların kamuoyuna duyurulması ve bilgi edinilmesi ile ilgilidir. Beşincisi operasyonel saydamlık; uygulanan politikaların piyasada etkinliğini sağlamak üzere gerçekleştirilen müdahaleler ile ilgili bilgi paylaşılması anlamına gelmektedir.¹³

II. MALİ SAYDAMLIK

A. MALİ SAYDAMLIĞIN TANIMI

Mali saydamlık hükümetin yapısı ve işlevleri, maliye politikası kararları, kamu kesimi hesapları ve projeksiyonları hakkındaki bilgilerin halka açık olarak sunulması şeklinde tanımlanmaktadır.¹⁴

¹² Hülya Kanalcı Akay, "Para Politikasında Şeffaflık", *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Sayı 510, 2007, s. 33.

¹³ Petra M. Geraats, *Why Adopt Transparency? The Publication of Central Bank Forecasts*, European Central Bank Working Paper No: 41, 2001, ss. 11-14.

¹⁴ George Kopits, Jon Craig, *Transparency in Government Operations*, Washington DC: International Monetary Fund, 1998, s. 1.

Mali saydamlık, seçmenlerin ve mali piyasaların hükümetin mali durumunu, mevcut ve gelecekteki ekonomik faaliyetleri de dâhil olmak üzere hükümet faaliyetlerinin gerçek maliyet ve faydalarını doğru bir şekilde değerlendirebilmesi için hükümet faaliyetleri hakkında güvenilir, kapsamlı, zamanında, anlaşılır ve uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir bilgilere erişimin sağlanmasını içerir.¹⁵

Mali saydamlık, hükümet faaliyetlerinin çeşitli yönlerini içeren geniş bir terim olmakla beraber farklı çerçevelerde kullanılmıştır. Cucciniello ve ark. mali saydamlığı iki farklı şekilde açıklamıştır. Birincisi, bütçe ve idari uygulamaları içerecek şekilde; ikincisi ise kamu kesiminin aktörleri arasındaki ilişkilere ilişkin bilgi akışına dayalı olarak açıklamıştır.¹⁶

Mali saydamlığın ölçülerek artırılması konusunda Uluslararası Para Fonu'nun (IMF) önemli çalışmaları bulunmaktadır. IMF'nin 2019 tarihli Mali Şeffaflık Tüzüğünde mali şeffaflık ilkeleri 4 başlık altında toplanmıştır: Bunlar; mali raporlama, mali tahmin ve bütçeleme, mali risk analiz ve yönetimi ve son olarak (doğal) kaynak gelirleri yönetimi.

1- Mali raporların, hükümetin mali yapısı ve performansı hakkında ayrıntılı, yararlı, zamanlı ve güvenilir bir bakış açısı sağlaması mali raporlamadan beklentiyi ortaya koymaktadır. Tüzük'te mali raporların kapsamı, açıklanma zamanı ve sıklığı, kalitesi ve doğruluğu konusunda hükümetlerin yerine getirmesi gerekenler sayılmaktadır.

2- IMF, bütçelerin ve onların dayandığı mali tahminlerin, hükümetin bütçe ve politika hedeflerini açık bir şekilde kamuoyuna sunması ve kamu maliyesinin gelişimine ilişkin ayrıntılı, zamanlı ve güvenilir bir bakış açısı sağlamasını bir diğer ilke olarak belirlemiştir. Tüzük'te mali tahmin ve bütçelerin kapsamlılığı, düzenliliği ve güvenilirliğini güçlendirmek için yapılması gerekenlere ilişkin bilgiler verilmektedir.

3- Mali risk analizleri ve yönetimi başlıklı ilkede IMF, hükümetlerin kamu maliyesine yönelik riskleri kamuoyuna açıklamasını, analiz etmesini ve yönetmesini, kamu kesiminin genelinde mali karar alma sürecinin etkin ve verimli şekilde koordinasyonunu sağlaması gerektiğini belirtmektedir.

¹⁵ Bkz. Kopits ve Craig, a.g.e., s. 1.

¹⁶ Beatriz Cuadrado-Ballesteros ve Marco Bisogno, "Budget Transparency and Financial Sustainability", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol 34, No 6, 2022, s. 213.

4- Doğal kaynak gelirlerinin yönetimi ilkesinde ise IMF, hükümetlerin doğal kaynak arama ve çıkarma faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin açık ve saydam şekilde toplanmasını, yönetilmesi ve dağıtılmasını istemektedir.¹⁷

Türkiye’de 5018 sayılı Kanununun 13. maddesinde mali saydamlığa bir ilke olarak değinilmiş ve “*Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve malî saydamlık esas alınır.*” hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca bununla da yetinilmemiş ve kanun koyucu tarafından mali saydamlığın uygulamasından, gerekli düzenlemelerin yapılmasından, önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu tutulmuş olup durumun Hazine ve Maliye Bakanlığınca da izleneceğini belirtmiştir.¹⁸ İlgili Kanun’un “mali saydamlık” başlığını taşıyan 7. maddesinde “*Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir*” dendiikten sonra “bu amaçla; a) Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması, b) Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması, c) Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması, d) Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması” zorunludur ifadelerine yer verilmiştir.

Yapılan açıklamalardan ve kanun maddelerinde yer alan hükümlerden görüleceği üzere; kamu kesiminde yer alan aktörler tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerden herkesin haberdar olabileceği şekilde, faaliyetlere ilişkin raporların kamuoyuna açık olması gerekmektedir. Bunun devletin hesap verme sorumluluğu kapsamında yerine getirilmesi gerektiği söylenebilir. Diğer bir deyişle, saydamlığın sağlanabilmesi için gerekli olan alenilik, açıklık, güvenirlilik, tutarlılık ilkeleri dikkate alınarak kamusal faaliyetler gerçekleştirilmelidir. Gerçekleştirilen kamusal faaliyetler ise sonuçları en iyi şekilde izlenebilmeli ve gözlemlenebilmelidir.¹⁹

¹⁷ IMF, “Financial Transparency Code”. <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/Code2019.pdf> (Erişim Tarihi: 03/04/2023).

¹⁸ Ahmet Ayanoğlu, *Türk Bütçe Sistemi ve Bütçe Denetimi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016, s. 28.

¹⁹ Mehmet Alpertunga Avcı, *Kamu Mali Yönetimde Mali Saydamlık Kavramının Gelişimi ve Önemi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s. 13.

B. MALİ SAYDAMLIĞIN ÖNEMİ

Kamu maliyesinin geçmiş, şimdiki ve gelecekteki durumuna ilişkin kamu raporlamasının kapsamlılığı, açıklığı, güvenilirliği, güncelliği ve uygunluğu olarak ifade edilen mali saydamlık, etkili mali yönetim ve hesap verebilirlik için kritik öneme sahiptir. Mali saydamlık, hükümetlerin ekonomik kararlar alırken politika değişikliklerinin fayda ve maliyetleri ile kamu maliyesine yönelik potansiyel riskler dâhil olmak üzere mali durumlarını gerçekçi bir şekilde görmelerine yardımcı olur. Ayrıca yasama organlarına, piyasalara ve vatandaşlara hükümetleri sorumlu tutmak için ihtiyaç duydukları bilgileri sağlar. Daha fazla mali saydamlık aynı zamanda bir ülkenin mali planlarının güvenilirliğini güçlendirmeye yardımcı olabilir ve mali yeterliğe ilişkin piyasa algılarını ve piyasa güvenini desteklemeye yardımcı olabilir.²⁰

Kamu yönetiminde hesap verilebilirlik ve saydamlık etkileşim içinde olan iki kavramdır. Yönetimde iyi bir hesap verilebilirlik olabilmesi için etkili ve iyi bir saydamlığın olması gerekmektedir. Etkin bir saydamlığın olabilmesi adına da iyi işleyen hesap verme süreçlerine ihtiyaç vardır. Bu sebeple iyi işleyen bir hesap verilebilirlik şeffaflığın olmazsa olmazı, saydamlık ise hesap verilebilirliğin olmazsa olmazıdır.²¹ Kamu yönetiminde iyi bir hesap verilebilirlik olması için saydamlığın olması ve saydamlığın iyi bir şekilde işlemesi gerekmektedir.

C. MALİ SAYDAMLIĞIN UNSURLARI

Mali saydamlık; genel anlamda kamu kesimi tarafından üretilen bilgilerin vatandaşlara sunulmasını, açıklanmasını ifade etmektedir. Ana temasında bilgi üretimi olan mali saydamlıkta açıklanan, sunulan bilgilerin birtakım özellikleri bulunmaktadır.²²

²⁰ International Monetary Fund, “Why Fiscal Transparency Matters”, <https://www.imf.org/en/Topics/fiscal-policies/fiscal-transparency#Fiscal%20Transparency%20Code> (Erişim Tarihi 03.06.2023).

²¹ İhsan Gören, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim”, Editörler Tülay Arın, Necdet Kesmez ve İhsan Gören, *Parlamento ve Sayıştay Denetimi*, İstanbul: TESEV Yayınları, 2000, s. 122.

²² Özlem Tümer, *Belediyelerde Mali Saydamlık*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2022, s. 27.

Bunlar erişebilirlik, anlaşılabilirlik, ilgililik, güvenilirlik, zamanlılık, kapsamlılık ve karşılaştırılabilirlik olarak belirtilebilir (Bkz. Şekil 1).

Şekil 1: Mali Saydamlığın Unsurları



Kaynak: Tümer, a.g.e.'den hareketle yazar tarafından oluşturulmuştur.

1. Erişebilirlik

Saydamlığın temel unsurlarından birisi bilgilerin herkese açık olmasıdır. Bilgilerin herkese açık olması için kanunlar ve yönetmelikler önemli bir güvence sağlamaktadır. Aynı zamanda herkese açık olan bilgilerin erişebilir de olması gerekmektedir. Erişilebilirlik; gazete, radyo, televizyon, genel duyurular, internet ve ağızdan ağza iletişim dâhil olmak üzere bilgi akışını kolaylaştıran kurumlar ve mekânlar tarafından desteklenebilir. Bu açıdan saydamlığı olumsuz etkileyen unsurlar da mevcut olabilir. Özellikle eğitim yetersizliği, bireyin bilgiye erişme, yorumlama ve bilgiye yanıt verme yeteneğini sınırlandıran ve bu nedenle saydamlığa zarar veren önemli bir sorundur. Bu nedenle saydamlığın sağlanmasında eğitim büyük önem arz etmektedir.

Erişim ihtiyacının altında güçlü hakkaniyet kaygıları yatsa da, yararlı bilgilere erişimi geciktirmek veya sınırlamak kişisel menfaatin kamu yararının üstünde görülmesiyle bazı kişilere fayda sağlayabilir. Bu durumda erişim, kişisel çıkarların tutsağı

haline gelir. Bu nedenle, bilginin zamanında ve adil bir şekilde yayılmasının sağlanmasına ihtiyaç vardır.²³

2. Anlaşılabilirlik

Kamu kesimi aktörlerinin devletin kaynaklarını nasıl kullanıldığını ve harcamaların nasıl gerçekleştirildiğini ve aynı zamanda yetki ve sorumlulukların nelerden oluştuğunu kamuoyuna saydam ve anlaşılabilir bir şekilde sunması gerekmektedir. Bunlar saydamlığın bir gereğidir.

Bilginin anlaşılabilir olması, bilginin sade ve basit bir dil ile ifade edilmesi anlamına gelmektedir. Saydamlık için bilginin sadece sunulması yetmemekte, bilginin amacına ulaşması başka bir ifade ile herkes tarafından anlaşılması gerekmektedir. Bilginin güvenilir ve tutarlı olması ise söz konusu bilginin doğru olmasını ifade etmektedir. Doğru ve tutarlı olmayan bilgi saydamlığı sağlayamamaktadır. Kamuoyuna sunulan bilgilerin saydam olabilmesi için tüm bu unsurların gerçekleştirilmesi ve dikkatle izlenmesi gerekmektedir.²⁴

3. İlgililik

İlgi kelimesinin sözlük anlamına bakacak olursak “ilgilenmiş olan, ilgisi bulunan,”²⁵ ve “ilgili olma durumu, alakadarlık, alakalılık”²⁶ şeklinde tanımlanmıştır. Tanımlardan da yola çıkacak olursak mali saydamlık kapsamında kamuoyuna sunulan bilgilerin bir bütün halde sunulması gerekmektedir. Sunulan bilginin anlaşılması ve yorumlanması konusunda diğer bilgilere ihtiyaç duyulduğu durumlarda ihtiyaç duyulan diğer bilgilerin de birlikte sunulması gerekmektedir.

²³ Tara Vishwanath ve Daniel Kaufmann, “Toward Transparency: New Approaches and Their Application to Financial Markets”, *The World Bank Research Observer*, Vol 16, No 1, Spring 2001, ss. 42-43.

²⁴ Bkz. Vishwanath ve Kaufmann, a.g.m., s. 43.

²⁵ Sözlük, “İlgililik”, <https://www.seslisozluk.net/saydamlık-nedir-ne-demek> (Erişim Tarihi 08/02/2023).

²⁶ Türk Dil Kurumu Sözlüğü, “İlgililik”, <https://sozluk.gov.tr>, (Erişim Tarihi 08/02/2023).

Kamuoyuna açıklanan bilgilerin ihtiyaçlara karşılık vermesi ve ihtiyaçlarla ilgili olması gerekmektedir. Tarafların bilgi ihtiyaçlarının birbirinden farklı olması sunulan bilgilerin ihtiyaçlarla illiyet bağının olmasını zorlaştırmaktadır.²⁷

4. Güvenirlilik

Güvenilir bilgi “önemli hata ve önyargı içermeyen ve temsil ettiğini iddia ettiği veya makul olarak temsil etmesi beklenebilecek şeyi gerçeğe uygun şekilde temsil ettiğine kullanıcılar tarafından güvenilebilen bilgi” olarak tanımlanmıştır. Devlet muhasebe standartları güvenilirliğin bileşenleri olarak biçim yerine özün, tarafsızlığın ve ihtiyatlılığın olması aynı zamanda eksiksizlik (tam olarak) olması şeklinde belirlemiştir.²⁸

5. Zamanlılık

Kamu kesimi aktörleri; mali bilgilerde karar alırken, alınan kararları uygularken ve uygulama sonuçları denetlenirken bilgilere, uygulamalara, denetimlere ilişkin bilgilere zamanında ulaşılması önem arz etmektedir. Bilgilere saydam ve anlaşılabilir şekilde ulaşılmasının yanında zamanında da ulaşmak çok önemlidir. Zamanında ulaşılmaması, reaksiyon gösterilmesi nedeniyle kamuoyu tepkimesinde gecikme olur ve zamanında gösterilmeyen reaksiyonlar önemsizleşmektedir. Bu nedenle tüm bilgi ve belgelerin zamanında kamuoyuna sunulması, erişime açılması önem arz etmektedir.

6. Kapsamlılık

Devletin mali bilgilerinin kamuoyuna yararlı olabilmesi için doğru olması, zamanında sunulması gerekmektedir. Ancak bu bilgilerin daha fazla yarar sağlaması için aynı zamanda kapsamlı yani ayrıntılı olması da gerekmektedir. Çünkü kamu kesimi aktörleri mali durumu olumlu şekilde yansıtmaya eğilimine girdiklerinde mali risklerinin, borçluluk düzeylerinin ve yükümlülüklerinin neler olduğunu gizleme yoluna gidebilmektedir. Buna benzer durumlarda bazı mali işlemler bütçe dışı bırakılarak

²⁷ Bkz. Tümer, a.g.e., s. 28.

²⁸ IPSASB, *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, Vol 3, 2022, s. 41.

kamuoyu gözetimi dışında kalmış olacaktır. Devletin mali bilgilerinin tam ve doğru şekilde yansıtılacak kadar kapsamlı olmaması, mali saydamlığı engelleyecektir.²⁹

7. Karşılaştırılabilirlik

Finansal raporlar açısından karşılaştırılabilirlik, *kullanıcıların kalemler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlayan niteliksel bir özellik* olarak ifade edilmiştir.³⁰ Mali saydamlık boyutunda ise karşılaştırılabilirlik; vatandaşların ve kamu kesimi aktörlerinin mali bilgiler arasında farklılıkları ve benzerlikleri anlayabilmesine, yorumlayabilmesine olanak sağlayan bir özelliğidir.³¹ Karşılaştırılabilirlik, mali bilgilerin aynı kurumlarda farklı yılları, farklı kurumların aynı yıllarının mukayese edilmesine olanak sağlar. Bu sayede mali saydamlığın tamamlayıcı unsurları arasında yer almaktadır.

III. MALİ SAYDAMLIĞIN FAYDALARI VE ETKİLERİ

Her geçen gün mali saydamlığın önemi artmaktadır. Bunun temel sebebi mali saydamlığın birçok aktör için sağladığı faydalardır. Faydalar sağlandıkça mali saydamlığı yükseltmeye dönük çabalar yaygınlaşma eğilimi içinde olacaktır. Yaygınlaştıkça da birçok alanda olumlu etkileri ortaya çıkacaktır. Bu kapsamda çalışmada mali saydamlığın faydalarına akabinde de mali saydamlığın etkilerine değinilecektir.

A. MALİ SAYDAMLIĞIN FAYDALARI

Mali saydamlığın kamu mali yönetiminde ön plana çıkması devlet, toplum ve özel sektör açısından sağladığı faydalarla doğru orantılıdır. Mali saydamlığın temel faydalarını mali disipline katkı sağlaması, mali istikrara yardımcı olması, hesap verme yükümlülüğü

²⁹ Tümer, a.g.e., s. 28.

³⁰ Nuray Demirel Arıcı ve Mahmut Karğın, “Muhasebe Bilgilerinin Kalitesini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Literatür İncelemesi”, *Manisa Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F.*, Cilt 24, Sayı 1, 2017, s. 219.

³¹ Tümer, a.g.e., s. 29.

sağlaması, yolsuzlukla mücadele etme, vekâlet problemini azaltması, yönetime katılımı artırması şeklinde açıklamak mümkündür.³²

1. Mali Disipline Katkı Sağlaması

Birçok etkenden dolayı devletlerin bütçelerinde oluşan açıklar mali disiplin kavramını ön plana çıkarmıştır. Tabii sadece olağanüstü durumlarda değil devletin asli görevlerini de yerine getirmesinde mali disiplin önem arz etmektedir. Mali disiplin, hükümetlerin makroekonomik istikrar ve sürdürülebilir ekonomik büyüme ile uyumlu mali pozisyonlarını korumasını gerektirir. Bu amaç için hükümetlerin aşırı borçlanmadan ve borç birikiminden kaçınmaları gerekir. Bununla birlikte kaynak tahsisinde ve dağılımında etkinlik hedefleri ile çıktı dalgalanmalarını hafifletmede de akılcı davranılması lazımdır. Ayrıca, hem olumsuz şoklara yanıt verme hem de nüfusun yaşlanmasından kaynaklanan öngörülebilir mali baskılarla başa çıkma olasılığını sağlamak için yedek ödenek gibi araçlar oluşturmak düşünülebilir.³³

Mali disiplinde, harcamaların kontrol altında olmasını zorlaştıran faktörlerden birisi de yetersiz veya eksik mali saydamlıktır. Hükümetler bütçede yer alan ve var olan borçları gelecek dönem bütçelerine kaydırma veya bütçe dışı fonlar ile gizleme eğilimi içine girmektedirler. Alışıl gelmiş başka bir uygulama ise makroekonomik kalemler üzerinden iyimser varsayımlarda bulunmaktır. Tahminlerde gelirler fazla, harcama kalemleri düşük olarak sunulur, ancak beklenmedik bütçe açığı ise aksilik olarak tanımlanır. Bu şekilde bütçe açığı oluştuğunda hükümetin reaksiyonu az olduğuna ilişkin kamuoyunda algı çarpıklığı oluşturulur. Hükümet, sorumluluğu olmadığına ilişkin algı oluşturulduğundan sorumluluk üstlenmektedir.³⁴

³² Bkz., Tümer, a.g.e., s. 29-33.

³³ Manmohan S. Kumar ve Teresa Ter-Minassian, "Fiscal Discipline: Key Issues and Overview", *International Monetary Fund*, Washington, 2007, s. 2. <https://www.elibrary.imf.org/display/book/9781589066090/9781589066090.xml>. (Erişim Tarihi: 15.03.2023).

³⁴ Rıdvan Engin, Vatandaşların Belediyelerin Mali Saydamlığına İlişkin Tutumları: Çanakkale Örneği, Doktora Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, 2021, s. 25.

2. Mali İstikrara Yardımcı Olması

Maliye politikasının amaçlarına bakacak olursak; ekonomik-mali istikrarın sağlanması, ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanması, kaynak ve gelir tahsisinin düzenlenmesi yer almaktadır. Ekonomik ve mali istikrarın sağlanması özellikle gelişmekte olan ülkeler için önem arz etmektedir. İstikrar kelimesi herhangi bir durumun kararlılığının korunması halidir. Başka bir ifade ile veri koşullarında olacak olan değişimin olmaması ve sürekliliğin korunması olarak da tanımlanabilir.³⁵

Ekonomik istikrarın sağlanması için iki istikrarın bir arada sağlanması gerekmektedir. Birincisi dengeli fiyat düzeyinin oluşması ve aynı zamanda korunmasını ifade eden fiyat istikrarının sağlanması gerekmektedir. İkincisi ise üretim olanaklarının tamamının kullanılmasını ifade eden tam istihdamın sağlanmasıdır.³⁶

Ekonomi politikasının en temel olgularından biri de mali saydamlıktır. Mali saydamlığın olduğu ekonomilerde güven yaygın olur ve ekonomiye güven artar. Bu sayede ekonomide yatırımlar artar, üretim artar ve ekonomi dengede olur. Ekonomi; tam istihdam düzeyine ulaşır. Üretim ve ekonomi dengede olduğu sürece fiyat istikrarına da katkı sağlayacaktır. Mali saydamlık, ekonomik süreç içinde var olan ve etkileşim içinde olan bir kavramdır. Mali saydamlığın sağlanamamasında ise tam tersi durum söz konusu olabilmektedir. Ekonomi/mali istikrarın sağlanması için mali saydamlığın temini kaçınılmazdır.

3. Hesap Verme Yükümlülüğünü Sağlama

Hesap verilebilirlik, bir kişinin bir başkasına karşı tutum ve davranışlarından dolayı hesap verme ödevi şeklinde tanımlanabilmektedir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere demokratik yapıda oluşan bir olgudur. Demokratik değerleri ve ilkeleri kuvvetlendiren bir terimdir. Demokratik yapıya katkısına ilişkin 1978 tarihli insani yurttaş hakları bildirgesinde hesap verilebilirlik hakkında 15. Madde de “*Toplumun tüm kamu görevlilerinden, göreviyle ilgili olarak hesap sorma hakkı vardır.*” hükümleri yer almıştır. Bu çerçevede devletin gücünü kullanarak faaliyet gösterenlerin etkin şekilde

³⁵ Mircan Tokathoğlu, Ufuk Selen, *Maliye Politikası*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019, s. 24.

³⁶ Ufuk Selen, *Maliye Politikası Aracı Olarak Teşvik Uygulamaları*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2011, ss. 6-7.

denetlenmesi sağlanmıştır. Aynı zamanda vatandaşa daha fazla hesap verilebilirlik sağlanmıştır. Bunlar aynı zamanda hesap verilebilirliğin temel amaçlarını oluşturmaktadır. Bu şekilde demokratik yapının geliştirilmesine katkı sağlayacaktır. Temsili demokrasilerde vatandaşlar egemenlik haklarını temsilciler vasıtasıyla kullanabilmektedir. Hesap verilebilirlik ise bu noktada önem kazanmış ve ortaya çıkmıştır. Yetki verilmesi kontrol etme güdüsü ve isteğini doğuracaktır.³⁷

Demokrasilerde halk, kaynağı ve gücü devlet kurumlarına ve hükümete devretmektedir. Bunun sonucunda gücü ve kaynağı devrettiklerinden hesap sorulmasını ve onların sorumlu tutulmasını isteyebileceklerdir. Bu kapsamda temsili demokrasilerde vatandaş hesap soran konumunda devlet kurumları da hesap veren konumundadır. Hükümetin ve nüfuzu altındaki kamu kurum ve kuruluşlarının hesap verme sorumluluğu vatandaşa karşı yerine getirilmesi gereken bir yükümlülüktür. Bu anlamda etkin demokrasi etkin hesap verilebilirlik anlamına gelmektedir. Vatandaşlar hesap verilebilirlik nedeniyle hem hükümetin hem de hükümetin nüfuzu altındaki kamu kurum ve kuruluşlar üzerinde “demokratik kontrol” gücüne haiz olabilmektedirler.³⁸

Hesap verilebilirlik, kamu görevlileri ile kamu adına hizmet sağlayanların; uyguladıkları politikalar, faaliyetler ve kaynak tahsisleri hakkında kamuoyuna hesap verme durumudur. Hesap verilebilirlik mekanizması başlıca üç türden oluşmaktadır. Bunlar siyasi hesap verilebilirlik, idari hesap verilebilirlik, hukuki hesap verilebilirliktir. Siyasi hesap verilebilirlik; seçilmiş siyasi partiler ve onların temsilcilerinin seçimler yoluyla hesap verilebilirliğini ifade etmektedir. İdari hesap verilebilirlik; hükümet bünyesindeki kuruluşların, kuruluş içi veya arasında yatay ve dikey hesap verilebilirliğini ifade etmektedir. Hukuki hesap verilebilirlik ise devletin tüm organlarının yargı dâhil karar ve uygulamalarına karşı yargı mercilerine başvurulabilmesini ve yargı yollarının açık olmasını ifade etmektedir.³⁹

Hesap verme sorumluluğu ile kamu yönetimde saydamlık birbirine yakın ve etkileşim içinde olan iki kavramdır. İyi işleyen ve etkin bir hesap verilebilirlik

³⁷ Mehmet Özel, “Halka Hesap Verebilirliğin Sağlanması Bakımından Türkiye’de Ombudsmanlık Kurumunun Değerlendirilmesi”, *Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 12, 2016, s. 390.

³⁸ Özel, a.g.m., s. 391.

³⁹ Nihal Samsun, *Hesap Verilebilirlik ve İyi Yönetişim*, Ankara: Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Başkanlığı Yayınları, 2003, s. 20.

saydamlığın sağlanmasında olmazsa olmazlar arasında yer alırken hesap verilebilirliğin oluşması için de saydam bir maliye politikasına gereksinim vardır. Bu iki terim birbirini tamamlayıcı olduğu düşünüldüğünde birbirinden ayrı düşünülemez. Hükümetin ve kamu kesimi çalışanlarının kendilerine verilen yetkileri kamu yararını dikkate alınarak kullanmasını sağlamanın en iyi araçları arasında hesap verilebilirliğin temin edilmiş olması gelmektedir.⁴⁰

4. Yolsuzlukla Mücadele Etme

Yolsuzluk, kişisel menfaatler için veya kişinin ait olduğu bir cemiyet için kamu gücünü ve kaynaklarını kötüye kullanmasıdır. Diğer bir ifade ile yolsuzluk, kişisel menfaat sağlamak adına doğrudan veya dolaylı olarak özel sektör ya da kamu kaynaklarının kötüye kullanılmasını ifade etmektedir. Birçok faktör yolsuzluğa sebebiyet vermektedir. Bunlar doğrudan veya dolaylı etkisi olan faktörler şeklinde iki kısımda gruplandırılabilir. Karmaşık vergi sistemi, kanun haricinde diğer düzenlemeler ile verilen yetkiler, mal ve hizmet sunumunun piyasa fiyatı altında sunulması gibi durumlar doğrudan etkileyen faktörler arasında yer almaktadır. Kamuda sunulan hizmetlerin ücret düzeyi, saydamlık, denetim, hesap verilebilirlik, yolsuzlukla mücadele için yapılan düzenlemeler ve ceza sisteminin saygınlığı gibi faktörler de dolaylı faktörler arasında yer almaktadır.⁴¹

Yolsuzluk denildiğinde genel itibari ile ilk akla gelen devlet faaliyetleri ile ilişkili olmasıdır. Nobel ekonomi ödülü alan Gray Becker, yolsuzluğun olmaması için devletin olmaması gerektiğini belirtmiştir. Bu kapsamda devlet faaliyetleri ile yolsuzluk arasında sıkı bir bağlantı olduğunu ileri sürmektedir. Elbette yolsuzluğu sadece devlet faaliyetlerinin büyüklüğü ve yoğunluğu ile açıklamak mümkün değildir. Yolsuzluk kavramını sadece kamu harcamalarını ya da devlet faaliyetlerini azaltarak da çözmek olası değildir. Burada önemli olan devletin yönetilme biçimi ve fonksiyonlarının yerine getirilme şeklidir. Kamu yönetiminde saydamlığın ve hesap verilebilir bir yönetim şeklinin hâkim olması, yolsuzlukların azalmasında önemli faktör olacaktır.⁴²

⁴⁰ Tümer, a.g.e., s. 31.

⁴¹ Tümer, a.g.e., s.31.

⁴² Engin, a.g.e., s. 28.

Teoride yolsuzluk ve mali saydamlık arasında negatif bir ilişki olduğu belirtilmektedir. Saydamlık seviyesi yüksek olan ekonomilerde süreç içerisinde yolsuzluk azalma eğilimindedir. Saydamlık seviyesinin düşük olduğu ekonomilerde ekonomik kurum kalitesindeki azalmalarla yolsuzluğun arttığı tespit edilmiştir. Mali saydamlığın sağlanması ile bilgiye erişim kolaylaşacağı için yolsuzluğun azalması mümkün olacaktır çünkü kamu kaynağının suistimal edilmesi ortaya daha kolay çıkarılabilen riskli bir iş olacaktır. Ayrıca kamu hizmetlerini sağlayanların dürüst ve etik kurallara uyan kişilerden seçimi daha kolay olacaktır.⁴³

5. Vekâlet Problemini Azaltma

Demokrasinin rol modelinde vekil ve asil olguları mevcuttur. Halk asil olandır. Seçim yapabildir. Halk seçim yolu ile yürütmeye ve yasamaya yetki devretmektedir. Bunun temel sebebi, vatandaşların toplum için olması gereken tüm kararları alabilme yetkinliğine, zamana, uzmanlığa sahip olamamalarıdır. Yetki devrine dayalı asil-vekil ilişkisinde ise bazı problemler ortaya çıkmaktadır. Yetkiyi devralan vekilin, bilgi avantajını kullanarak asilin çıkarlarını gözetmekten uzaklaşabilmesi (vekâlet problemi) bu sorunların başında gelir. Vekiller seçildikten sonra bulunduğu konum itibari ile asillerden daha fazla bilgiye sahip olacaktır. Asil ile vekilin rasyonel olma durumu göz önüne alındığında vekillerin asillerin istediği veya olması gerekenden daha farklı davranış gösterme eğilimi olacağı vurgulanır. Faaliyet gücü elinde bulunan yürütme erki de yasamadan ve halktan çok daha fazla bilgiye sahiptir. Bu durum gizli bilgilerin ve gizli eylemlerin ortaya çıkmasına neden olabilir. Bahsedilen sorunlar iktisatta ters seçim ve ahlaki tehlike diye bilinen kavramlarla açıklanır. Ahlaki tehlike vekillerin asillerin yani yasamanın tercihleriyle örtüşmeyen eylemlerinin oluşmasına; ters seçim ise alanına vakıf uzman olmayan kişilerin halk tarafından seçilmesi olarak bilinir⁴⁴

Temsili demokrasilerde halkın en büyük gücü, seçim yoluyla yönetenleri seçmesi ve aynı şekilde memnun olmadığı takdirde seçim yolu ile iktidardan uzaklaştırarak değiştirmesidir. Halkın programlarını beğendiği siyasetçileri de aynı şekilde seçim yolu

⁴³ Erdal Eroğlu, Tolga Demirbaş, “Mali Saydamlığın Önemi ve Türkiye’de Kamu Mali Yönetiminin Mali Saydamlık Açısından Değerlendirilmesi”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 20, Sayı 1, 2016, s. 294.

⁴⁴ Tümer, a.g.e., s. 32.

ile iktidara getirebilme gücü vardır. Saydamlık ise bu yapının en iyi şekilde işlemesine katkı sağlamaktadır.⁴⁵

6. Yönetime Katılımı Artırma

Geçmişten günümüze bireyler; gerek ekonomik faaliyetlerde gerekse kamu kesimi örgütlerinde, sendika ve mesleki yapıda faaliyet gösteren olsun, yönetime katılmak isterler. Bireyler özellikle kendilerini ilgilendiren kararlarda karar alım sürecine fiili olarak katılım sağlamak ve düşüncelerini dile getirmek ister. Bu kapsamda karar alma ve uygulama yetkisinin belirli bir düzeyde bireylere de tanınarak yayılması katılım olarak ifade edilir. Katılım ekonomik anlamında katılım ve politik anlamında katılım olarak ikiye ayrılabilir. Bu başlıkta ön plana çıkan politik katılım, kamu kesiminde alınan kararlarda vatandaşların doğrudan doğruya ve demokrasinin bir gerekliliği olarak yönetime katılmasıdır⁴⁶

Kamu kesiminde saydamlık; daha önce belirtildiği gibi yönetimde yetki ve sorumlulukların, işlem ve karar alma silsilesinin bilinebilmesi, hazırlanan bilgi, rapor ve belgelere ulaşılabilir. Saydamlık kamu yönetimine olan güvenin, katılımın ve kamuoyu denetiminin artmasına katkı sağlar. Bu sayede karar alma sürecinde kamu yararı gözetilerek karar alma mekanizmasının işlemesi sağlanabilir.⁴⁷ Bu nedenle yönetime katılımın artması saydamlıkla yakından ilişkilidir. Doğru ve güvenilir bilgi açıklanması yoluyla saydamlık yönetime olan güvenin artmasını sağlayacak; güven artışı ise yönetime katılımı daha hızlı ve verimli şekilde teşvik edecektir.

⁴⁵ Atiyas ve Sayın, a.g.e., s. 29.

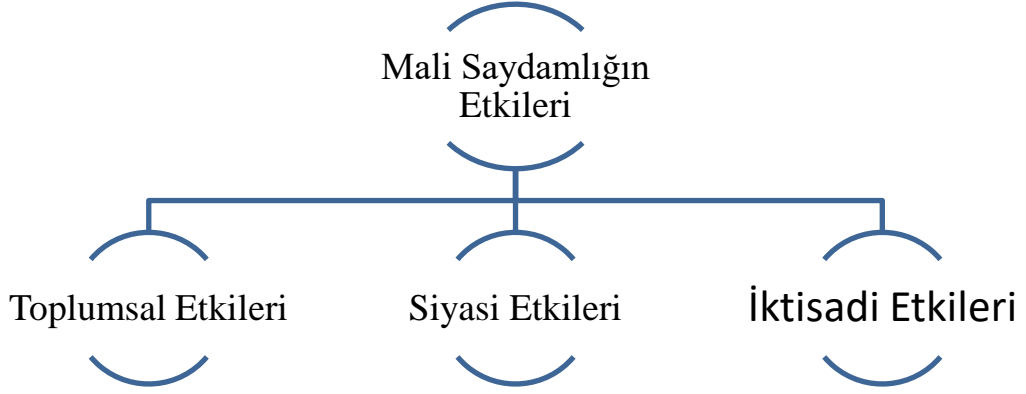
⁴⁶ Azim Öztürk, "Türkiye'de Halkın Yönetime Katılması Mevcut Yerel Yönetim Anlayışı ve Çözüm Bekleyen Temel Sorunlar", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 4, Sayı 4, 1996, ss. 105-106.

⁴⁷ Mehmet Aksoy, "Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasında Sayıştay Raporlarının Etkinlik Düzeyi", *International Journal of Public Finance*, Cilt 7, Sayı 1, 2022, s. 184.

B. MALİ SAYDAMLIĞIN ETKİLERİ

Kamu maliyesinde mali saydamlığın devlet açısından olumlu veya olumsuz etkileri mevcuttur. Mali saydamlığın etkileri şekil 2’de görüldüğü gibi toplumsal, siyasi ve iktisadi açıdan incelenecektir.

Şekil 2: Mali Saydamlığın Etkileri



Kaynak: Avcı, a.g.e., s. 8.

1. Saydamlığın Toplumsal Etkileri

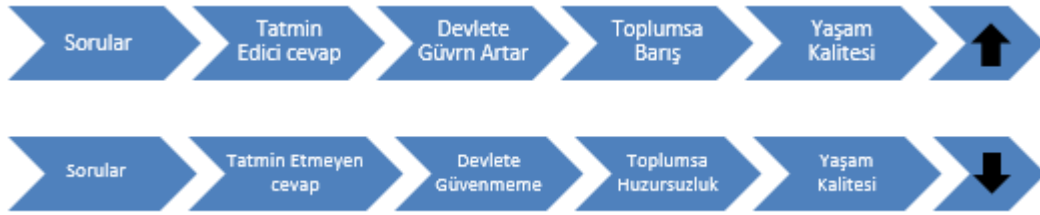
Kamu mali hesaplarda veya kamusal faaliyetlerde etkin bir saydamlığın sağlanması bireylerin hareketleri üzerinde birden fazla etkileri olacaktır. Özelden genele yani bireylerden topluma gidecek olursak bireylerin psikolojilerinden toplumun psikolojileri hakkında bilgi edinebiliriz. Toplum bireylerden oluşan bir yapı olduğundan, bireylerin kamusal faaliyetlere ve mali yapılara güvenmesi saydamlık ile sağlanacaktır.⁴⁸ Bu şekilde bakıldığında saydamlık ilk etapta bireyler daha sonra da bireylerin oluşturduğu toplum üzerinde etkili olacaktır.

Kamusal faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için gerekli olan finansmanın büyük bir kısmı hukuki cebir ile vergiler yoluyla bireylerden alınmaktadır. Bu aşamada bireyler ödemiş oldukları vergilerin nerede kullanıldığı ve nasıl kullanıldığı hakkında bilgi sahibi olmak ister. Bireylerin bilmek istediği bilgilere kamu kesimi aktörleri ne kadar tatmin edici yanıt verirse, o derecede kamuya yani devlete olan güven artacaktır. Artan güven, bireylerin gelecek ile ilgili kaygılarını azaltacaktır. Bu sayede, özelden genele gidilecek olursa toplumun da gelecek kaygısı azalacak ve toplumsal barış üst seviyelere çıkacaktır.

⁴⁸ Avcı, a.g.e., s. 18.

Bireylerin, ailelerin ve toplumun sırası ile beğenileri ön plana çıkacak ve toplumun yaşam standardı ve kalitesi artacaktır. Tam aksi bir durum söz konusu olduğunda yani devlete olan güven duygusu azalırsa bireylerin gelecek ile olan kaygıları artacak bu ise büyük ölçüde günlük yaşamlarına etki ederek toplumsal barış zarar görecektir.⁴⁹ Bu açıklamalar Şekil 3 aracılığıyla özetlenmiştir.

Şekil 3: Mali Saydamlığın Toplumsal Etkileri



Kaynak: Avci, a.g.e., S.19

2. Saydamlığın Siyasi Etkileri

Kamusal hesaplarda ve faaliyetlerde saydamlığın, bir takım siyasi etkilerinin olması kaçınılmazdır. Herhangi bir siyasi partinin saydamlığa verdiği önem kadar diğer siyasi partilere farklılık yaratacağı aşikârdır. Bu farklılığı oluşturabilmesi için ise saydamlığa olan iradelerini açık ve net bir şekilde ortaya koyması gerekmektedir.⁵⁰

İktidarların kamusal kaynakları hangi amaçlara yönelik ne şekilde kullandığını, bu kullanımların nasıl sonuçlar yarattığını kamuoyuna açıkçası sunması gereklidir. Bunun sonucunda saydam bir mali sistemde kimin hangi sonuçlardan sorumlu olduğu ortaya konulacaktır. Kamu kesiminde sorumluluk dağılımı konusunda kamuoyu bilgilendirilmiş olacaktır. Vatandaşlar tarafından bu bilgilere ulaşabilmesi, vatandaşın oy tercihini etkileyen faktörler arasında yerini alacaktır. Bu nedenle mali saydamlık, siyasi aktörlerin kamu kaynaklarını kamu yararına aykırı bir şekilde kullanmalarını zorlaştıracaktır. Vatandaşın oy kullanımında siyasi yönelimi etkileyen faktör olduğunu bildiğinden siyasi aktör vatandaşa duyarlı, tercihlerine duyarlı olmayı tercih edecektir.⁵¹

Saydamlığın olmadığı veya zayıf olduğu durumlarda temsili demokrasilerin etkin bir şekilde işleyebilme şartlarından biri yerine getirilmemiş olacaktır. Saydamlığın

⁴⁹ Avci, a.g.e., s. 19.

⁵⁰ Avci, a.g.e., s. 19.

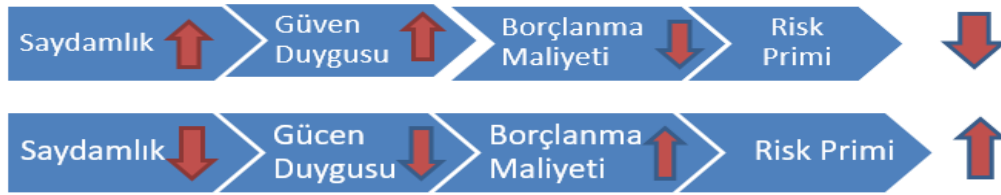
⁵¹ Atiyas ve Sayın, a.g.e., s. 29.

olmaması, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmemesi demektir. Kamuda yetkilerin nasıl ve ne şekilde kullanıldığının bilinmemesi denetim mekanizmasının etkinliğini yitirmesine yol açar. Bu durumda vatandaşın denetim araçlarından biri olan seçimler de etkinliğini yitirmiş olacaktır. Rekabet içindeki siyasi aktörler birbirleri ile karşılaştırılmayacağından rakip siyasi parti ve aktörler birbirlerine benzemeye başlayacaktır.⁵²

3. Saydamlığın İktisadi Etkileri

Kamu kesimi hesaplarının saydamlığı büyük oranda ekonomi alanına da etki etmektedir. Saydamlık gerek ulusal ekonomide gerekse uluslararası mali piyasalarda ekonomi aktörlerinin karar alma sürecini etkilemektedir. Saydamlığın olduğu varsayıldığında bu, güveni olumlu etkiler. (Bkz. Şekil 4). Bu çerçevede devlete olan güven duygusunun artmasıyla hem ulusal hem de uluslararası piyasalarda devletin borçlanma maliyeti azalacaktır. Aynı zamanda devletin ödemek zorunda kaldığı risk primi de azalma eğiliminde olur. Tam tersi durumlarda ise güven duygusu azaldığında borçlanma maliyeti artar, devletin ödemek zorunda olduğu risk primi artar. Bu gibi olumsuz durumlar özellikle ekonomik buhranlarda daha da olumsuz sonuçlar doğuracaktır.⁵³

Şekil 4: Mali Saydamlığın İktisadi Etki Mekanizması



Kaynak: Avcı, a.g.e., s. 29.

⁵² Atıyas ve Sayın, a.g.e., s. 29.

⁵³ Avcı, a.g.e., ss. 20-21.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ ŞEFFAFLIĞININ İNCELENMESİ

I. VERGİ ŞEFFAFLIĞI

Vergilerin şeffaflığı günümüzde gittikçe önem kazanan yeni bir terim olarak karşımıza çıkmaktadır. Literatürde kendisine yeterince yer bulan bir terim değildir. Vergi şeffaflığı genelde uluslararası düzeyde üzerinde durulmaya başlanan ve vergilendirme sürecinde uluslararası bilgi değişimi (değiş-tokuşu) bağlamında üzerinde çalışılan bir konudur. Adil bir vergilendirmenin olması, kayıp ve kaçakların önlenmesi, çifte vergilendirmenin önlenmesi adına devletlerarası bilgi değiş tokuşu önemli bir gereksinim olarak karşımıza çıkmaktadır. Bununla birlikte uluslararası vergi şeffaflığı, vergi şeffaflığının sadece bir boyutunu oluşturmaktadır. Vergi şeffaflığı uluslararası düzeyde ön plana çıkmış olsa da pek çok anlamı içeren ve birçok yönü olan bir terimdir. Çalışmanın bu bölümünde vergi şeffaflığının uluslararası boyutundan ziyade tüm anlamları ve boyutları ile irdelenmesi ve tanımlanmasına çalışılacaktır. Mali saydamlığın bir boyutu olan vergi şeffaflığı, Türkçe literatürde “vergi saydamlığı” yerine daha çok “vergi şeffaflığı” şeklinde ele alınmıştır. Bu nedenle tezde “şeffaflık” teriminin kullanılması tercih edilecektir.

A. VERGİ ŞEFFAFLIĞI TANIMI VE ÖNEMİ

Mali Saydamlık Küresel Girişimi'nin (Global Initiative for Fiscal Transparency-GIFT) Kolombiya'da 2022 yılında yaptığı toplantıda onaylanan “Vergi Politikası ve Yönetiminde şeffaflık İlkeleri” başlıklı belgede vergi şeffaflığı şu şekilde tanımlanmıştır.⁵⁴

“Vergi şeffaflığı, bir toplumun karar vericilerden hesap sormak ve vergi sisteminin belirli bir zaman diliminde nasıl performans gösterdiğine dair bilinçli yargılara varmak için ihtiyaç duyduğu, vergi sistemine ilişkin nicel ve nitel verilerin açıklanması ve yayınlanması olarak tanımlanabilir.”

⁵⁴ GIFT, Transparency Principles for Tax Policy and Administration, Colombia, 2022, <https://fiscaltransparency.net/wp-content/uploads/2022/08/Transparency-Principles-for-Tax-Policy-and-Administration-Approved02Aug22-1.pdf> (Erişim Tarihi: 12.04.2023).

Vergi şeffaflığına ilişkin çalışmalarında Funda BAŞARAN YAVAŞLAR ve Oytun CANDAS vergi şeffaflığını şu şekilde tanımlamıştır: ⁵⁵

“Kamu otoritesinin dış dünyaya karşı şeffaf olması şeklindeki genel anlamından farkı olarak vergi hukukunda şeffaflık sadece vergi idaresinin değil vergi mükellefinin de şeffaflığını içerir. Dolayısıyla, vergi ödevi ilişkisinin her iki tarafını da (hem idarenin hem de mükellefini) kapsamına bağlı olarak oldukça geniş kavramdır.”

Vergi şeffaflığı, vergi politikaları ve uygulamalarının tasarımı ve uygulanması konusunda karşılıklı bilgi akışını mümkün kılar. Hükümet ve yönetilenler arasında güveni teşvik eder ve hükümetin sosyal ve ekonomik hedeflere ulaşmadaki rolünün anlaşılmasını kolaylaştırır. Hesap verebilirlik ve şeffaflık iyi yönetişimin iki temel unsurudur. Hesap verebilir ve şeffaf bir vergi sistemi; vergi sisteminin ve vergi politikalarının temel amaç ve hedeflerinin açıklanması ile başlar. Çünkü vergi sisteminin performansının ölçülebilmesi ancak bu şekilde mümkündür. Hükümetler, yalnızca amaç ve hedefleri değil, aynı zamanda bunların dayandığı varsayımları ve bir vergi sisteminin kamu yararına çalışıp çalışmadığını değerlendirmek için gereken bilgileri de düzenli olarak yayınlamalıdır. Bu kısımda ise vergilerin şeffaflığı önem arz etmektedir. Çünkü çoğu zaman gelirlere ilişkin mevcut bilgiler eksiktir, zamanlı değildir ve bilinçli tartışmalara olanak sağlamak için gereken ayrıntı düzeyinde kamuya açıklanmamaktadır. Denetim oranları ve vergi kaçakçılığı tahminleri gibi vergi idaresinin kritik unsurlarına ilişkin bilgiler genellikle sınırlıdır. Vergi idaresinin performansına ilişkin bu bilgi eksikliği, adaletsizlik algısına yol açarak vergi kanunlarına uyumu azaltabilir. Ayrıca hükümetlerin neleri vergilendirmediğine ilişkin bilgiler (vergi harcamaları) genellikle bütçenin harcama tarafına ilişkin bilgilerden daha az mevcuttur⁵⁶.

Vergi şeffaflığı; bir başka bakış açısı ile devlet tarafından alınan vergilerin kamu hizmetlerinin sunulmasında etkin şekilde değerlendirildiği, zayi olma durumuna yer verilmediği, var olan kaynakların etkin ve özenli bir şekilde kullanıldığı hususları hakkında kamuoyunun bilgilendirilmesi ve bu durumlardan emin olunmasının sağlanmasıdır.⁵⁷

⁵⁵ Funda Başaran Yavaşlar, Oytun Candaş “Türkiye’de Vergi Şeffaflığı”, *Vergi Dünyası*, Sayı 443, 2018, s. 7.

⁵⁶ GIFT, a.g.e., s. 5.

⁵⁷ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2019, s. 201.

Vergilendirme süreci; vergiyi doğuran olay ile başlayıp idarenin vergiyi hesaplaması ve verginin tahsil edilmesi sürecini kapsamaktadır. Bu kapsamda vergilendirme sürecinde şeffaflık süreç içinde gerçekleşen olayların, işlemlerin ve bunlara ilişkin her türlü bilgi ve belgeler hakkında mükelleflerin/vatandaşın haberdar edilmesidir. Mükelleflerin/vatandaşların haberdar edilmesi, bilgi ve belgelere ulaşabilmesini de kapsamaktadır. Aynı zamanda bunların anlaşılabilirliği durumlarıdır. Burada iki taraflı şeffaflık göz önünde bulundurulmalıdır. İşlemlere muhatap olan vergi yükümlülerinin şeffaflığı hem de işlemleri yapan idarenin şeffaflığıdır.

Yapılan farklı tanımlamalardan da görüleceği üzere vergi şeffaflığı durağan bir olgu değildir. Devam eden bir yapıda bilgi toplama, inceleme ve değerlendirme süreçlerini içinde barındıran dinamik bir yapıya sahiptir.

Yapılan tanımlara bakıldığında vergi şeffaflığı belirli amaçları hedeflemektedir. Vergi şeffaflığı; vergilendirme sürecinde oluşan ve mükelleflere iletilmesi gereken bilgi ve belgelerin onlara iletilmesi sayesinde vergi sisteminin iyi işlemesini sağlayacaktır. Vergi şeffaflığı yapılacak seçimlerde vergi meselelerine ilişkin mevcut olan ile seçilecek olanların vaatlerini daha kapsamlı karşılaştırma imkânı vermekte ve karşılaştırmayı mümkün kılmaktadır.

Vergi, devlet gelirlerinin en önemli kaynağı konumunda olduğundan toplum ve devlet için oldukça önemlidir. Bu nedenle şeffaf olmak; ödenen vergilerin tasarrufu hakkında kolay erişilebilir bilgiler sağlamak, itibar ve kamu güveni oluşturmak veya yeniden inşa etmek için iyi bir yol olabilir. Sürdürülebilirliğe sözde bağlılık göstermekten daha fazlasını yapıldığını kanıtlamak için yapılması gereken tek şey, yapılanı açık ve şeffaf bir şekilde kamuoyuna sunmaktır. Bu sayede sürdürülebilirliğe, vergilerin toplanmasına, vergilendirme aşamasına uyum daha fazla sağlanmış olacaktır.

Vergi şeffaflığının sağlanması ile mükelleflerin/vatandaşın vergisel boyutu yönünden önemine bakacak olursak vergi şeffaflığı;

- İnsanların ödemek zorunda olduğu verginin nasıl belirlendiğini anlamalarına;
- Vergilerin nasıl ödeneceğini belirleyen idari uygulamaları anlamalarına;
- Ödeyecekleri vergilerin, bireyi oldukları toplumdaki diğer kişilerin katkılarına kıyasla adil olup olmadığını değerlendirmeleri;

- Vergi ödemesi gereken herkesin gerçekten ödeyip ödemediğinin belirlenebilmeleri;
- Toplumda gelirleri artırmak için hangi alternatif seçeneklerin mevcut olduğunu değerlendirilebilmesi,
- Vergi sistemlerinde birbirine benzer uygulamaların nasıl olduğunu karşılaştırılabilme ve anlayabilmeleri;
- Toplanan vergilerin devlet tarafından nasıl kullanıldığını bilmeleri,

gibi daha birçok katkısı olacaktır.⁵⁸

Vergi şeffaflığı; mükelleflerin tamamının herhangi bir verginin uygulama zamanında aynı vergileme işlemlerinde aynı işlemlerin uygulandığı, herhangi birine uygulama noktasında ayrıcalık sağlanmadığının bilinmesi vergi yükümlülerine huzurlu ortam sağlama açısından büyük öneme sahiptir. Toplum içinde yanlış yorumlama, şüpheli haller, değerlendirme gibi durumlar mükellefleri olumsuz etkilemektedir. Ancak şeffaf bir vergilendirme bu durumları ortadan kaldıracaktır.

Hangi boyutu ile ele alıp bakılacak olursa olsun, vergi şeffaflığı vergi idaresinin titizliği ve samimiliği hususlarında mükellef nezdinde oluşturacağı olumlu etkiler bakımından çok önemli olmaktadır.⁵⁹

Vergi şeffaflığı; vergi politikası konusunda karar vermesi gerekenlere de ihtiyaç duydukları bilgileri sağlar. Bu kapsamda hükümetin veya vergi idaresinin her türlü bilgiye sahip olabilmesi vergisel işlemlerin yapılmasında hayati öneme sahiptir. Aynı zamanda hesap vereceklerin de bilgilere sahip olması önem arz etmektedir. Aslında vergi şeffaflığı herkes açısından önem arz etmektedir. Vergi ile ilgili bilgilere hükümetler, yargı mercileri ve idarenin kendisi de rahat bir şekilde ulaşabilmeli ki vergi alanında yapılacaklara referans olsun, ihtiyaçlara cevap verebilsin.

Vergi şeffaflığı vergi kanunlarının açık, anlaşılabilir olmasını da kapsamaktadır. Vergi kanunları açık ve anlaşılabilir olmadığı sürece vergi yükümlüleri nezdinde uygulanabilirliği azalacaktır. Aynı zamanda vergi maliyeti artacaktır. Mükellef ise vergi kaçırma, kaçınma eğilimine girecektir. Bu durum ise devletin gelirlerinin azalmasına, vergi denetimin arttırmasına neden olacaktır. Ancak tam tersi durumda ise vergiye

⁵⁸ GIFT, a.g.e., s. 4.

⁵⁹ Bkz. Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, a.g.e., s. 201.

gönüllü uyum artacak, kayıp ve kaçak azalacaktır. Açıklamalar ışığında vergi şeffaflığı bu boyutu ile de önem arz etmektedir.

Şekil 5: Vergi Şeffaflığının Aktörleri, Temel Dayanakları ve Sonuçları

		MEVZUAT						
İDARE	Temel Dayanakları	Bütçe Hakkı	Kanunilik İlkesi	Belirlilik İlkesi	Adalet ilkesi	Mali saydamlık	Hukuki güvenlik ilkesi	KOMUOYU
	Vergi şeffaflığı							
	Sonuçları	Vergi bilincin artması	Kayıp kaçağın azalması	Vergiye gönüllü uyumun artması	Ekonomiye güvenin artması	Maliye politikalarının uygulanabilirliğinin artması		
		VATANDAŞ (MÜKELLEF)						

Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

Şekil 5'te görüleceği üzere; vergi şeffaflığı birçok boyutu olan bir kavramdır. rdır. Vergi şeffaflığının temel dayakları; bütçe hakkı, kanunilik ilkesi, belirlilik ilkesi, adalet ilkesi, mali saydamlık, hukuki güvenlik ilkesi vb. şeklinde sıralayabiliriz.

B. VERGİ ŞEFFAFLIĞININ BOYUTLARI

Vergi şeffaflığının tanımına ve içeriğine bakıldığında birçok yönünün olduğu görülmektedir. Vergi şeffaflığı birçok alanı kapsayacak şekilde anlam ifade ettiğinden her alanda/boyutta şeffaflık sağlanması gerekmektedir.

Vergi şeffaflığı açısından idarenin mükellefe karşı, mükellefin de idareye karşı şeffaflığı konusunun karşılıklı olduğu görülmektedir. Bunların dışında mevzuatın şeffaflığı, uluslararası alanda şeffaflık ayrı birer şeffaflık boyutudur.

Vergi şeffaflığı, vergi hedeflerinin planlanmasından, öngörülen gelir tahminleri, oranları, vergi indirimleri ve muafiyetleri hakkındaki politika kararlarına; vergi borçlarının tahsili ve geri alınmasına kadar geniş anlamda bir vergilendirme sürecinin tüm alanlarını içeren bir bilgi döngüsünü kapsamaktadır. Dolayısıyla vergi şeffaflığı sadece

idareyi ilgilendiren bir kavram değildir. Bu da vergi şeffaflığının çok yönlü olduğu, geniş kapsamlı bir terim olduğunu göstermektedir. Aşağıda Vergi şeffaflığının beş temel boyutu incelenecektir.

1. Vergi Yönetiminde (İdarede) Şeffaflık

Hukuk devleti; “devletin kişilere karşı yetkililerin hukuk tarafından sınırlandırıldığı ve belirlendiği, vatandaşların hakların özüne sahip olduğu ve kural koyucuların da kurallara etkin olarak uyduğu bir devlet yapısı” olarak ifade edilmektedir. Hukuk devletinin oluşmasında uyulması gereken belirlilik, eşitlik, ölçülülük, hukuki güvenlik gibi unsurlar (ilkeler) da vardır. Bunlardan hukuki güvenlik ilkesi gereği devlet faaliyetleri **tahmin edilebilir olmalı** ve hukuk normları **öngörülebilir** olmalıdır. Bu sayede keyfi uygulamalara yol açacak ve takdir yetkisini zorlayan kurallara yer vermemelidir.⁶⁰

Hukuk devleti ilkesi aynı zamanda tutarlılık ve belirlilik olgularını da içinde barındırmaktadır. Hukuka bağlı kalma gayesi ile hareket eden devletler, faaliyetlerinin önceden belli sınırlar dâhilinde idare edilenlerce öngörülebilir olmasını sağlamalıdır. İcra edilen herhangi bir idari işlemin açık ve belirli olması; işlemlerin mümkün olduğunca kapsam ve içeriklerinin basit cümle ile hazırlanması, işlemlerin sonuçlarının kestirilebilir olması ve aynı zamanda her vatandaşın anlayabileceği yalınlıkta ve söz dizilimlerinde anlatılmış olması gerekmektedir.⁶¹

Hukuk devleti ilkeleri belirli içerikleri kapsamaktadır. Ancak uygulama konusunda idare veya devlet tarafından da adımlar atılması gerekmektedir. Uygulamaya yönelik devlet yönetimine ilişkin Devlet Planlama Teşkilatı Özel İhtisas Komisyonu tarafından “*Kamuda İyi Yönetişim*” başlıklı 2007 yılında rapor hazırlanmıştır. Söz konusu raporda idarenin(yönetimin) şeffaflığına ilişkin aşağıda yer alan hususlara değinilmiştir.

Değişim süreci içinde olan toplumlarda yönetimle olan ilişkiler de yeniden yapılanmaktadır. Toplumun kamusal bilgi ve belgelere olan erişimi “lütuf” tan “talep” e doğru bir yön değiştirmiş zamanla yasal hak durumuna gelmiştir. Kamu kesiminde karar

⁶⁰ İ. Yılmaz Aslan ve Doğan Şenyüz, *Hukuka Giriş*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2020, s.27.

⁶¹ Harun Yılmaz, “*Türk İdare Hukukunda İdari İstikrar İlkesi*”, Doktora Tezi, YÖK Tez Merkezi, 2019, ss. 49-50.

alma mekanizması içinde olanların, kullandıkları kaynaklar ve aldıkları kararlar noktasında sorumlu olmaları ve hesap vermeleri yönünden talep sürekli artma eğilimindedir. Açık yönetim; sosyal istikrarın ve ekonomik gelişimin sağlanmasında aynı zamanda temel olan demokratik yönetimin olmazsa olmazları arasındadır. Yönetimde açıklık ilkesi saydamlık ilkesi ile aynı anlama gelmekle birlikte açıklık ilkesinin saydamlığı da içinde barındırdığı belirtilmektedir. Yönetimde açıklık ilkesi için üç karakteristikten söz edilebilir. Bunlar saydamlık, ulaşılabilirlik, cevap verebilmedir.⁶²

Yönetimde açıklık ilkesi ile yönetilen bireyler; kamusal bilgi ve belgeleri talep edebildiği, kamusal bilgi ve belgelere ulaşabildiği, sunulan hizmetlere ulaşabildiği, karar alma sürecine katılabildiği mekanizma içinde olmalıdır.⁶³

Hukuk devletinde yönetime ilişkin olması gerekenlere, yönetimde açıklık ilkesine değindikten sonra vergi idaresinde şeffaflığına bakacak olursak yönetimde açıklık ve hukuk devletinde olması gereken ilkeleri içinde barındırıyor olması gerekmektedir.

Vergi şeffaflığında asgari bulunması gerekenler hak ve zorunluluklar şu şekilde sıralanabilir.

“İdarenin zorunlu şeklinde yapacak olduğu işlemler olarak tanımlanabilecek;

-genel düzenleyici işlemler ve idari usul konusunda tüm mükellefleri bilgilendirme mecburiyeti,

-bireysel idari işlemler hakkında ilgililere bildirme mecburiyeti,

- vergi idaresi işlemleri açık, kesin ve ulaşılabilir olma mecburiyeti,

Mükelleflerin vergi idaresinden hak şeklinde talep edebilecek olanlar;

-bireysel idari işlemlerin gerekçesini öğrenme hakkı,

- kanunların ne şekilde yorumladığını bilme hakkı,

- idarenin elinde mükellef hakkında bulunan bilgi ve belgelere ulaşma hakkı,

- kanunlarını yorumlama ve uygulamama yaklaşımı ile bağlantılı olarak vergi idaresinin gelecekte yapacağı işlemleri ve takip edeceği usulü öngörebilme imkânı,

- idarenin bir önceki yıla ait kapsamlı ve ayrıntılı faaliyet raporuna ulaşma hakkı,

- İdarenin gelecek yıla/yıllara ilişkin kısa ve uzun dönemli planlarını bilme hakkı,

⁶² Devlet Planlama Teşkilatı, *Kamuda İyi Yönetişim*, Dokuzuncu Kalkınma Planı 2007-2013 Özel İhtisas Komisyonu Raporu No 2721, Devlet Planlama Teşkilatı, 2007, s. 6.

⁶³ Devlet Planlama Teşkilatı, *Kamuda İyi Yönetişim*, a.g.e., s. 6.

- idare tarafından kabul edilen genel düzenleyici işlem ve idari usul taslaklarını bilme hakkı,⁶⁴

İdare bazı bilgileri, belgeleri ve gerçekleştirmiş olduğu işlemleri vatandaşın bilgisine sunmak zorunda olduğu gibi bazı bilgi ve belgelerinde vatandaş tarafından talep edilebildiği durumlar mevcuttur. Örneğin kamuoyuna duyurması gereken bilgi ve belgele idare tarafından vatandaşın bilgisine sunulmaktadır. Burada aksiyon vatandaş tarafından talep edilmeksizin gerçekleşmektedir. Ancak idare tarafından vatandaşın şahsını ilgilendiren kamuoyuna duyurulmayan ancak talep edildiğinde bilgisine sunulan bilgi ve belgeler de mevcuttur. Bu iki durumun da olması ve gerçekleşmesi durumunda idarenin vergi şeffaflığından bahsedilebilir.

Bir düzenleme “vergisel açıdan şeffaf” olsa bile, vergi türlerinde şeffaflığın sağlanmasında farklılık oluşabilir. Örneğin gelir vergisi amaçlarına yönelik “vergi şeffaflığı”, kurumlar vergisi amaçlarına yönelik “vergi şeffaflığından” farklıdır. Bu aşamada kuralların vergiler arasında farklılık gösterdiğini söyleyebiliriz.⁶⁵

2. Vergi Mevzuatının Şeffaflığı

Kanunların belirli şartları (ilkeleri) sağlıyor olması gerekmektedir. Bunların başında hukuki güvenlik ilkesi gelmektedir. Hukuki güvenlik ilkesine geniş anlamda bakacak olursak bu ilke; bireylerin kanunların ve kanun uygulayıcıların güvenilir olmasıdır. Dar anlamda ise; hukuk kurallarının uygulamasında uyumsuzluk çıktığında yargı kararlarının istikrarlı, belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerini barındırır şekilde olmasıdır. Bu bakımdan sadece hukuk kurallarında değil, aynı zamanda uygulama ve yargı kararlarında da hukuki güvenlik aranmalıdır ki, hukuk sisteminin tamamında yaygın hale gelsin ve uygulanabilirliği daha mümkün olsun.⁶⁶

Dar anlamda hukuki güvenlik ilkesinin tanımından da anlaşılacağı üzere hukukun üç temel görünümü vardır. Birincisi hukukun yapılması, ikincisi kuralların idare

⁶⁴ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, a.g.e., s. 9.

⁶⁵ McGowan, M. T., *The classification of entities, and the meaning of "tax transparency", in United Kingdom tax law*. [PhD-Thesis - Research and graduation internal, Vrije Universiteit Amsterdam], 2021, s. 9.

⁶⁶ İsmail Köküsarı, *Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*, Doktora Tezi, YÖK Tez Merkezi, 2015, ss. 13-14.

tarafından uygulanmasıdır. Üçüncüsü ise kuralın uygulama safhasında uyuşmazlık çıktığında, mahkemeler nezdinde yargılama yoluyla uyuşmazlıkların giderilmesidir.⁶⁷

Hukuki güvenlik ilkesi; alt ilkelere oluşmaktadır. En önemli iki alt ilkelere birincisi hukuki belirlilik ilkesi, ikincisi ise öngörülebilirlik ilkesidir.⁶⁸ Aynı zamanda hukuki belirlilik ve hukuki öngörülebilirlik ilkeleri hukuki güvenlik ilkesinin tamamlayıcı ilkelere dir. Söz konusu ilkelere hukuk kurallarında yapılacak değişimlerin açık, tutarlı ve anlaşılır bir şekilde yapılmasını sağlamaktadır. Birbirini tamamlayıcı bu ilkelere yargı organlarının kararlarında istikrarın sağlanmasını ve kişilerin idareye, yargıya güvenmesi amacı taşımaktadır.⁶⁹

Hukuki belirlilik ilkesi hukuk kurallarının ulaşılabilir, açık, anlaşılabilir, çelişkilerden uzak, tutarlı ve norm enflasyonundan arındırılmış olması aynı zamanda kurallar bazında belirgin/açık/berrak ve anlaşılabilir olmasıdır.⁷⁰

Dolayısıyla hukuk kurallarının belirlilik ilkesi bağlamında taşınması gereken özellikler vergi kanunları/mevzuatları açısından da geçerlidir. Vergi kanunları; açık, anlaşılabilir, şeffaf, belirgin olmalıdır. Vatandaş; kanunların emrettiği uygulamaları ve yükümlülükleri okuyarak uygulayabiliyorsa veya kanun uygulayıcıları kanunları okuyarak uygulayabiliyorsa yasaların açık, anlaşılabilir ve şeffaf olduğundan bahsedilebilir.

Hukuki belirlilik ilkesi aslında iki aşamada değerlendirilebilir. Birincisi kural koyma aşamasında belirlilik ikincisi ise hukuku uygulama aşamasında belirliliktir. İkincisine çalışmamızın Vergi Yönetiminde (İdarede) Şeffaflığı başlığında değinilmiş olduğundan bu kısımda daha çok mevzuatın şeffaflığı üzerinde durulacaktır. Kural koyma aşamasında belirlilik ilkesinin içeriğine bakıldığında;

- Vergisel düzenlemelerin açık ve anlaşılabilir olması
- Vergisel düzenlemelerin ulaşılabilir olması
- Vergi hukukunun norm enflasyonundan arındırılmış olması
- Vergisel düzenlemelerin tutarlı olması gereklidir.

⁶⁷ Bkz. Köküsarı, a.g.e., s. 14.

⁶⁸ Abdullah Arıkan, *Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2022, s. 39.

⁶⁹ Hatice Övet, “*Hukuki Güvenlik İlkesi*”, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, 2022, ss. 15-16.

⁷⁰ Bkz. Arıkan, a.g.e., ss. 44-46.

a. Vergisel Düzenlemelerin Açık ve Anlaşılabilir Olması

Vergisel düzenlemelerin şeffaf niteliklere sahip olabilmesi için en başta düzenlemelerin açık ve anlaşılabilir bir biçimde düzenlenmesi gerekmektedir. Açık ve anlaşılabilir kriterlerini sağlamayan düzenlemeler vergisel yükümlülüklerini yerine getirecekler için rehber olacak, yol gösterecek nitelikte olmayacaktır. Vergisel düzenlemeler oluşumları itibari ile anlaşılması pek kolay olmayan yapısı gereği karmaşıklığı barındıran hukuki metinlerdir.⁷¹ Bu durum ise vergi mevzuatının saydam olmadığını, anlaşılabilirliği olmadığını gösterir.

Vergi mevzuatında şeffaflığını sağlanabilmesi adına hükümlerin açık ve anlaşılabilir olması gerekmektedir. Mevzuatın şeffaflığı, vergi ödevini yerine getirecekler için rehber olması ve aynı zamanda neyin ne için yapıldığının bilinmesi açısından değerlidir. Bu durum vergide gönüllü uyumun artmasına katkı sağlayacaktır.

b. Vergisel Düzenlemelerin Ulaşılabilir olması

Hukuk kurallarının insan davranışlarına yol gösterebilmesi için ulaşılabilir olması elzemdir. Ulaşılamama durumunda; hukuk kurallarının bilinmesi, olağan akışta insan davranışlarını düzene koyması beklenemez. Ulaşılabilirlikten bahsedebilmek için mevzuatın aleni bir şekilde yayınlanması gerekmektedir. Bu hususta en önemli yayın aracı, devletlerin çıkardığı resmi gazetelerdir. Vergi mevzuatı açısından bakacak olursak vergi kanunları, cumhurbaşkanlığı kararnameleri, yönetmelikler, düzenleyici ve açıklayıcı genel tebliğler Resmi Gazete’de yayınlanmaktadır. Ülkemizde vergi mevzuatına ulaşılabilirlik açısından sorun teşkil edecek bir husus bulunmamaktadır.⁷²

Ancak iç düzenleyici işlemler; yeni norm getirme durumu olması, vergi mevzuatı yönünden yükümlü olanlara hak ve menfaat olgularını etkilemeleri nedeniyle düzenleyici işlem mahiyeti taşıyan normlar, hukuki belirlilik ilkesinin ulaşılabilirlik unsuru ile sorun teşkil edebilecektir. Nedeni ise düzenleyici işlemlerin yayınlanmaması veya ulaşılabilirliğin yüksek olduğu Resmi Gazetede değil de başka mecralarda

⁷¹ Bkz. Arıkan, a.g.e., ss. 174-175.

⁷² Bkz. Arıkan, a.g.e., ss. 252-253.

yayınlanması/duyurulmasındandır.⁷³ Bu husus vergi mevzuatının şeffaflığı olgusuna gölge düşürücü bir durum olabilmektedir.

c. Vergi Hukuku Norm Enflasyonundan Arındırılmış Olması

Yaşadığımız çağda; toplumların değişim sürecinde olması ve yaşamın karmaşık yapı içinde olması nedeniyle yeni hukuki düzenlemelerin ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır. Bu hususlar ise yasama mercilerinin daha fazla hukuki düzenleme (kanunlar) yapma eğilimi içinde olmalarına yol açmıştır. Hukuki metinlerin üretim ve hacim ritimlerinin sürekli artma eğilimine girmesi ise kanun kalitesinin azalmasına neden olmaktadır. Ayrıca düzenlemelerin sayı itibari ile artması kanunların uygulama aşamasındaki muhatapları tarafından anlaşılabilir olmasını, erişebilir olmasını, izlenebilir olmasını, takip edilebilir olmasını dolayısıyla bilinebilir olmasını sekteye uğratacaktır.⁷⁴

Baktığımızda hukuki belirlilik ilkesinde öne çıkan olumsuz etki “kural çokluğu” sorunu olmasıdır. Bu sorunun aşılmasının en temel yolu, hukuki düzenlemelerin aşırı kazüistik olmamasıdır. Aynı zamanda kanun oluşturma tekniği açısından kanun koyucular tarafından sistematik bir bütün olarak görmesidir. Diğer bir ifade ile özel kanunların sayısı aşırı artırılmamalı ve genel kanunlar ise var olan kanunlardaki düzenlemeler dikkate alınarak daha dikkatli ve öngörülü bir şekilde hazırlanmalıdır.⁷⁵

d. Vergisel Düzenlemelerin Tutarlı Olması

Hukuk kurallarının bilinebilir olabilmesi için belli bir ölçüde uyum/insicam taşıyor olması gerekmektedir. Kanunların birbiri ile çatışması durumunda hangisinin uygulanacağını belirli olması hususu hukuki belirsizliğe neden olacaktır. Fakat her hukuk düzeninde az ya da çok kural çatışması bulundurmaktadır.⁷⁶

Vatandaş/mükellefler tabi oldukları vergi mevzuatının açık, anlaşılır olmasını temenni eder. Vatandaş/mükellefler, idareden; mevzuat hükümlerine göre işlem yapmasını beklemektedir. Kanun koyucu bu hususu dikkate alarak; anlaşılır şekilde

⁷³ Bkz. Arıkan, a.g.e., s. 253.

⁷⁴ Bkz. Arıkan, a.g.e., s. 83.

⁷⁵ Bkz. Köküsarı, a.g.e., s. 64.

⁷⁶ Bkz. Arıkan, a.g.e., s. 265.

okunup anlam çıkarılabilecek şekilde mevzuat hükümlerini tasarlamalıdır. Nitekim yapılan işlemin neye göre yapıldığını, nasıl yapılacağını, ne için tabi olduğunu bilmesi hem gönüllü uyumu sağlar hem de maliyet açısından avantaj sağlar. Maliyet konusuna değinmek gerekirse mükellef anlayamadığı, nasıl olacağını okuyarak yapamadığı işlemlerde danışman/bilirkişi gibi seçeneklere başvurmak zorunda kalacak, bu ise ödenen verginin yanında ekstra maliyet anlamına gelmektedir. Ödenen verginin yanında bir de vergi ödemek için yapılan masraf çıkmış olacak ki bu vergi ödeyen açısından hiç de kabul edilebilir bir durum değildir. Vergi mevzuatının açık, anlaşılır ve okunduğunda uygulanabilir olması vergi ödemenin yanında oluşacak masrafı azaltacağından vergiye gönüllü uyum da sağlanacaktır.

3. Vergi Mükellefinin İdareye Karşıya Şeffaflığı

Vergi şeffaflığının bu boyutu mükellefler tarafından özel hayatın gizliliğini ihlal eden bir durum olarak görülme eğilimindedir. Mükellef, kamuoyuna karşı şeffaf olma durumunu özel hayata müdahale olarak görebilmektedir. Bu bağlamda mükelleflerin benimsediği, uyguladığı veya özümlediği bir olgu değildir.

Mükellefin idareye karşı şeffaflığını belirleyen bir başka ölçüt ise vergi mahremiyetidir. Mükellefler sunmuş oldukları bilgi ve belgelerin gizli kalacağını bildiği ölçüde idareye karşı şeffaf olma eğilimi içine girecektir. Bu itibarla mükelleflerin idareye karşı şeffaflığından bahsedebilmek için vergi mahremiyetinden de bir o kadar bahsetmek gerekir. Vergi mahremiyeti Vergi Usul Kanununda ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir. Ayrıca diğer vergi kanunlarında anayasada da ayrıca koruma altına alınmıştır.

Mükellefler hakları arasında vergi mahremiyeti önemli bir yer tutmaktadır. Bu hak nedeniyle mükellefler vergi idaresine bilgiler paylaşabilmektedir. Vergi idaresi kamu yararı gereği mükellefin sunmuş oldukları bilgileri farklı amaçlarla açıklayabilir veya aktarabilir. Bu manada vergi mahremiyetinin mutlak suretle uygulanması toplum yararına karşı olacaktır.⁷⁷

Verginin toplanması yürütülmesi Anayasa'da yer alan usullere göre yerine getirilmektedir. Hangi vergilendirme usulü belirlenmiş olursa olsun kanunlarda yer

⁷⁷ Muhammet Durdu, "Mükellef Verilerinin Korunması ve Vergi Mahremiyeti", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 27, Sayı 3, 2009, s. 619.

alacağı şekilde yapılması zorunludur. Ancak bu usullerden hangisi belirlenmiş olursa olsun vergilendirme sürecinde bilgi toplama, vergilendirme olgularını mükelleflerin iradelerine bırakılamayacaktır. Vergilendirme sürecinde elde edilmesi gereken bilgiler mutlak suretle sağlanmalıdır. Vergi mükelleflerin keyfiliğine bırakılamayacak kadar önemli olduğundan denetim veya diğer yollarla bu bilgileri toplayacaktır.⁷⁸ Ancak vergi mahremiyetinden bahsettiğimiz şekilde iyi bir vergilendirme sistemi için de mükelleflerin vergi idaresine karşı şeffaflığı mutlak suretle olması gerekmektedir.

4. Vergi Mükellefinin Kamuya Karşı Şeffaflığı

Vergi yükümlülerinin topluma karşı şeffaflığı bir bakıma “özel hayatın gizliliği” olgusunu ortadan kaldırmaktadır. Vergi mükellefinin kamuya karşı şeffaflığı, mükelleflerin idareye karşı şeffaflığında olduğu gibi kanıksanmış bir durum değildir. Bu şeffaflık, hukuki alt yapısını, gerekçesini demokratik devlet ilkesinden almaktadır. Bu durumu ise kamu yararı kapsamında yasalaştırılmaktadır. Ancak hangi ölçülerde olmalı, sınırı ne olmalı tartışmaya müsaittir.⁷⁹

Vergi mükelleflerinin kamuya karşı şeffaflığı açısından muhasebenin temel kavramlarına bakılabilir. Muhasebe alanında genel kabul görmüş ilkeler mevcut olup uygulama alanı bulmuştur. Bu düşüncenin temelinde muhasebenin açık bir sistem olarak kabul edilmesi ve çevresi ile etkileşim içinde olmasıdır. Temel muhasebe kavramları içerisinde yer alan bazı kavramlar tüm toplumu ilgilendirmekte ve bilgi ve belgeleri kamuoyu ile mükelleflerin paylaşmasını gerektirmektedir. Bu noktada vergi mükellefinin kamuoyuna karşı şeffaflığına katkı sağlamaktadır. Bu çerçevede kanun ile doğrudan ilişkisi olduğu belirtilebilir.

Muhasebe kavramları; tündengelim ve tümevarım yaklaşımları ile ticari kişiliklere, faaliyetlere, mali durumlara ilişkin bilgi edinme gereksinimleri doğrultusunda ortaya konulmuştur. Muhasebe kavramlarının içeriği; ticari faaliyetin gerçeklerine, ticari yapıya, sosyal yapıya, örf ve adetlere göre oluşturulmaktadır.⁸⁰

⁷⁸ Bkz. Başaran Yavaşlar, Canyaş, a.g.e., s. 8.

⁷⁹ Bkz. Başaran Yavaşlar, Canyaş, a.g.e., ss. 8-9.

⁸⁰ Devlet Planlama Teşkilatı, *Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri*, Ankara: DPT Yayını, 1973, s. 9.

26/12/1992 tarihinde 1. nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği yayınlanmış ve muhasebe alanında uygulama birliği oluşmuştur. Bu tebliğe göre temel muhasebe kavramları Tablo 1'deki gibidir. Ancak bunlardan sadece konumuza en yakın olanlarına ayrıntılı olarak değinilecektir.⁸¹

Tablo 1: Temel Muhasebe Kavramları

TEMEL MUHASEBE KAVRAMLARI	
1. Sosyal Sorumluluk Kavramı	Muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.
2. Kişilik Kavramı	İşletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ifade etmektedir.
3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı	İşletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini, sahiplerine ve ortaklarına bağlı kalmaksızın devam edeceğini ifade eder.
4. Dönemsellik Kavramı	İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır.
5. Parayla Ölçülme Kavramı	Parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder.
6. Maliyet Esası Kavramı	Para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.
7. Tarafsızlık Ve Belgelendirme Kavramı	Muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade eder.
8. Tutarlılık Kavramı	Muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. Benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür.
9. Tam Açıklama Kavramı	Mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı

⁸¹ 26/12/1992 tarihinde yayınlanan 1. nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği, (Resmi Gazete 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı) https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf

	olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.
10. İhtiyatlılık Kavramı	Muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin gözönüne alınması gereğini ifade eder.
11. Önemlilik Kavramı	Bir hesap kalemi veya mâli bir olayın nispi ağırlık ve değerinin mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder.
12. Özün Önceliği Kavramı	İşlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Kaynak: 1. nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliğ

Temel kavramlardan Tam Açıklama Kavramı ve Sosyal Sorumluluk Kavramı, vergi şeffaflığı ile daha fazla ilişkili olup açıklamalarına aşağıda kısaca değinilecektir.

a. Tam Açıklama Kavramı

Mali tabloların; bu tabloları kullanacaklara, yararlanacak olanlara doğru bir şekilde karar vermelerine katkı sağlayacak şekilde açık, anlaşılır ve yeterli olması gerekmektedir. Bunun sağlanması için tam açıklama kavramına uyulması gerekmektedir. Bu kavram lüzumunda mali raporlar üzerinde tetkik yapacaklara lazım olan, bilinmesi gereken tüm bilgileri raporlar ile birlikte sunulmalıdır. Yapılan muhasebe işlemleri bu kavram gereğince tam açıklayıcı şekilde oluşturulmalı ve gerçekleştirilmelidir.⁸²

Tam açıklama kavramı birçok muhasebe işlemine sirayet edebilmektedir. Hesapların tasniflenmesi, raporlanması, mali bilançoların düzenlenmesinde tam açıklama kavramının dikkate alınması gerekmektedir. Bu tablolar esasen birçok işlem ve olayların özetini ifade eder. Bu kapsamda önemli olayların ayrıca açıklanması zaruri olmaktadır. Bu kavram gereği açıklanması gereken bilgiler iki şekilde açıklanabilir. Birincisi mevcut durumu yansıtan, dönemsel sonuçları yansıtan açıklamalar yer almalı ve dönem sonu durumları gösteren tablolar yer almalıdır. İkinci ise geleceğe dair veya gerçekleşmesi olası durumlara ilişkin bilgiler içermelidir.⁸³

Açıklamalar çerçevesinde muhasebe kavramlarından tam açıklama kavramına vergi şeffaflığı üzerinden bakacak olursak; işletmelerin ayrı bir kişiliği var olduğu

⁸² Orhan Sevilengül, *Genel Muhasebe*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2016, s. 22.

⁸³ Bkz. Devlet Planlama Teşkilatı, *Muhasebenin Temel ...*, a.g.e., s. 33.

bilindiğinden muhasebe işlemlerinin kamuoyuna açık bir şekilde, anlaşılır bir şekilde sunması gerekmekte, bu kapsamda vergi şeffaflığı ile ilişkilendirmek kaçınılmaz olmaktadır. Yatırım yapacaklara bilgi vermesi, borsaya kayıtlı şirketlerde yatırımcıları yönlendiren bilgiler sunması, sunulan bilgilerin açık, anlaşılır olması, yetmediği yerlerde dipnotlarda gerekli bilgilere yer verilmesi doğrudan vergi şeffaflığını ilgilendirmektedir.

b. Sosyal Sorumluluk Kavramı

İnsanların tüm hareketlerine uyarlanabilen sorumluluk teriminin, insanlığın varoluşundan günümüze kadarki süreçte var olduğu bilinmektedir. Ekonomideki gelişmeler ve buna bağlı olarak iş hayatındaki gelişmeler sorumluluk kavramını ön plana çıkarmıştır. Sorumluluğun ölçülmesi aynı zamanda rakamlarla ifade edilmesi gereği ortaya çıkmıştır. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin görevini ifa etmekteki sorumluluğunu belirterek, amacına kapsamına da işaret etmiştir. Ayrıca muhasebe işlemlerinde tarafsız olunması da şarttır.⁸⁴

Sorumluluk; kişililerin ve tüzel kişilerin kişisel davranışlarının ve yetki çerçevesindeki olayların neticelerini üstlenmesi şeklinde de tanımlanabilir. Bu kavram gereği muhasebe işletme ile ilgili olayları, bilgileri işleyip ilgili kişi/gruplara sunmakla birlikte geniş bir çevreye de sunmaktadır ve sorumluluğuna geniş çevre de dâhildir. Muhasebe görevini yerine getirirken hukuki sorumluluğun ötesinde bir sorumluluktan bahsedilmektedir. Bu da sosyal sorumluluğun önemini vurgulamaktadır. Bu sorumluluk çerçevesinde sunulan bilgiler gerçeğe uygun, dürüst, tarafsız anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, doğrulanabilir olmalıdır. Sosyal sorumlulukta ilk denetleyici muhasebenin kendisidir.⁸⁵

Sosyal sorumluluk kavramının içeriği vergi şeffaflığını destekleyici şekildedir. Muhasebe açıklamalarına yer verilme gereği, sunulan bilgilerin anlaşılabilir olması gereği, tarafsız şekilde bilgilerin sunulması vergi şeffaflığının şartlarını içermektedir. Bu kapsamda vergi şeffaflığı ile sosyal sorumluluk kavramı ilişkisi kaçınılmazdır.

⁸⁴ Yüksel Koç Yalkın, *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar*, Ankara: Nobel Yayınevi, 2013, s. 26.

⁸⁵ Bkz. Sevilengül, a.g.e., s. 18.

5. Vergi Şeffaflığının Uluslararası Boyutu

Uluslararası vergi şeffaflığı, ülkeler arasında vergi uygulamalarının şeffaf ve adil bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla ortaya konulan bir kavramdır. Tarafların, vergi sistemiyle ilgili bilgilere erişiminin kolaylaştırılması ve vergi düzenlemelerinin daha anlaşılır hale getirilmesini hedefler.

Uluslararası vergi şeffaflığı, birkaç önemli boyutu içerir. İlk olarak, vergi mevzuatının ve düzenlemelerinin açık ve net bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Vergi yasalarının karmaşık ve anlaşılması zor olması, mükelleflerin haklarını ve yükümlülüklerini tam olarak anlamalarını engelleyebilir. Vergi mevzuatının açıklığı, vergi mükelleflerinin vergi uygulamalarına ilişkin risklerini ve yükümlülüklerini daha iyi anlamalarını sağlar.

Vergi bilgilerinin paylaşımı ve uluslararası işbirliği vergi şeffaflığı için önemlidir. Ülkeler, vergi mükelleflerinin gelir ve varlık bilgilerini uluslararası standartlara uygun bir şekilde paylaşmalıdır. Ayrıca, ülkeler arasında vergi konularında bilgi paylaşımı ve işbirliği, çifte vergilendirmenin önlenmesine yardımcı olabilir ve uluslararası vergi kaçakçılığının azaltılmasına katkıda bulunabilir.

Uluslararası kuruluşlar ve forumlar, vergi şeffaflığı konusunda rehberlik sağlamak ve ülkeler arasında işbirliğini teşvik etmek açısından önemlidir. Örneğin, OECD (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü), GIFT (Global Initiative for Fiscal Transparency) ve G20 gibi kuruluşlar, vergi şeffaflığı ve uluslararası vergi konularında çalışmalar yürütmekte ve standartlar belirlemektedir.

GIFT'in mali şeffaflık amacı ile yayımladığı 14 temel ilke arasında uluslararası mali şeffaflığı ilgilendiren maddeleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:⁸⁶

- 1- Hükümetler, vergilendirmeyi daha geniş bir mali, ekonomik ve sosyal çerçeveye yerleştirmek için gereken bağlamsal bilgileri sağlamalıdır.
- 2- Hükümetler, uluslararası raporlama yükümlülüklerini yerine getirmek için uluslararası ve bölgesel finans kurumları ve vergi idarecileri ile işbirliği yapmalıdır. Daha genel olarak, gelir şeffaflığını artırmak, idari uygulamaları iyileştirmek ve ülkeler ve bölgeler genelinde vergi politikalarının etkisine

⁸⁶ GIFT, a.g.e., ss. 6-7.

ilişkin araştırmalara katılmak için uluslararası çabalarla (sivil toplum dahil) ilgilenmeye çalışmalıdırlar.

- 3- Hükümetler, vergi sistemindeki riskler ve zayıflıklar konusunda kendilerinin ve paydaşların anlayışlarını geliştirmek için vergi açığı analizleri ve vergi yayılma değerlendirmeleri gibi gelişmiş değerlendirme araçları uygulayarak vergi sistemlerinin performansını periyodik olarak değerlendirmek için uluslararası kuruluşlarla birlikte çalışmayı arzu etmelidir.

Ayrıca, OECD tarafından organize edilen, Vergi Amaçlı Şeffaflık ve Bilgi Alışverişi Küresel Forumu 168 üyesiyle, şeffaflık ve bilgi alışverişi konusunda uluslararası standartları uygulamak için çalışan uluslararası bir kuruluş bulunmaktadır. Kuruluş, ülkelerarası bilgi edinme ve uluslararası vergi şeffaflığı sağlama biçimi iki ana standarda ayırmıştır. Bunlar: istek üzerine bilgi alışverişi ile otomatik bilgi alışveriştir.⁸⁷

İstek Üzerine Bilgi Alışverişi (ERD): Bankacılık ve muhasebe kayıtlarının yanı sıra tüzel kişiler ile şahısların şeffaflığını gerektirir. Vergi makamları arasında talep üzerine bilgi almak için bir çerçeve sağlar. ERD, tüm vergi mükelleflerinin ödenmesi gereken vergi miktarını ödemesini sağlamak için dünyanın her yerindeki vergi makamları için önemli bir araçtır. ERD standardı kapsamında vergi makamları, vergi incelemelerini ilerletmelerine yardımcı olacak özel bilgi taleplerinde bulunabilir. Talep edilebilecek bilgiler arasında muhasebe kayıtları, banka ekstreleri ve varlık sahipliği bilgileri yer alır.

ERD Standardını uygulamak, her yargı bölgesinin değişim ortaklarından aldığı taleplere etkin bir şekilde yanıt vermesini gerektirir. Bu nedenle standart, üç temel gereksinim etrafında oluşturulmuştur:

- 1- Muhasebe ve bankacılık bilgilerinin yanı sıra mülkiyet bilgilerine de erişim sağlamak.
- 2- Vergi makamlarının bu bilgilere erişmesine izin vermek.
- 3- Bu bilgileri zamanında bir anlaşmanın yürürlükte olduğu ilgili yargı mercilerine iletmek.

⁸⁷ OECD, “Normes Fiscales Internationales”, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/notre-action/> (Erişim Tarihi:15.07.2023).

ERD Standardı uygulamaya konulduktan ve etkin bir şekilde uygulandıktan sonra, offshore vergi kaçakçılığıyla mücadelede etkin uluslararası işbirliğinin temelini oluşturur.

Otomatik Bilgi Alışverişi (AER): Offshore mali hesap bilgilerinin otomatik yıllık değişimine izin verir. AER, vergi makamları arasında önceden tanımlanmış bir bilgi setinin otomatik değişimini sağlar. AER standardı, yerleşik olmayan kişi ve kuruluşlar tarafından tutulan mali hesaplara ilişkin önceden tanımlanmış bir biçimde yıllık bilgi alışverişini gerektirir. Değiştirilen veriler, finansal hesabın ayrıntılarını (örneğin, hesabı tutan finans kurumu, hesap numarası ve bakiyesi) ve hesabın sahibini (örneğin, adı, adresi, doğum tarihi ve vergi kimlik numarası) içerir.

AER standardının uygulanması, yargı bölgelerinin finansal kuruluşlarından (bankalar ve yatırım fonları gibi) yıllık olarak bilgi toplamasını ve hesap sahibinin vergi mukimi olduğu yargı bölgeleriyle otomatik olarak değiş tokuş etmesini gerektirir. AER standardı bu nedenle üç temel ögeye dayanmaktadır:

- 1- Finansal kurumların bilgi toplamasını ve raporlamasını gerektiren ulusal bir yasal çerçeve.
- 2- Tüm uygun ve ilgili ortaklar arasında değişim anlaşmaları (bilgi almak isteyen ve beklenen gizlilik ve veri koruma standartlarını karşılayan yetki alanları olarak tanımlanır.)
- 3- Finansal kurumların uyumluluğunu sağlamak da dahil olmak üzere, pratikte etkili bir şekilde bilgi alışverişi ve iletişimi için önlemler ve düzenlemeler.

Bu üç unsur, AER standardını offshore vergi kaçakçılığını caydırmaya ve belirlemeye yardımcı olan güçlü bir araç haline getirir. AER, yetki alanlarının aldıkları bilgilerin güvenliğini sağlamak için önlemler ve düzenlemeler dahil olmak üzere gerekli gizlilik ve veri koruma standartlarını yürürlüğe koymasını şart koşar.

Bunun için aynı zamanda aşağıdakiler de gereklidir:

- 1- Verilerin kullanımını, değiş tokuş edilme amaçlarıyla sınırlayan ve izinsiz ifşasını yasaklayan ulusal ve uluslararası bir yasal çerçeve.
- 2- Verilerin gizliliğini ve korunmasını sağlayan önlemler ve cihazlar.

Gelinen noktada, vergi şeffaflığını artırmak için vergi idareleri arasındaki koordinasyon ve işbirliğini geliştirmekten başka yol yoktur. Vergi idarelerinin, sınır aşırı

faaliyetleri olan vergi mükellefleri hakkında bilgi sahibi olabilmesi, dolayısıyla vergi-şeffaf bir çevre oluşturulabilmesi için gerek anaakım devletlerin gerekse çok uluslu organizasyonların en önem verdikleri konu uluslararası bilgi paylaşımıdır. Vergi konularında uluslararası bilgi paylaşımı ülkeler arasında imzalanan anlaşmalarla gerçekleştirilmektedir.

Türkiye’de vergi konularında uluslararası bilgi paylaşımı hususundaki gelişmeler OECD’nin bu konudaki çalışmaları ile paralel olarak gelişmiştir. Türkiye diğer ülkelerle ilk olarak OECD Model Vergi Sözleşmesi’nin 26’ncı maddesine dayanarak, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde bilgi paylaşımında bulunmaya başlamıştır. Bunun yanında Türkiye’nin, Vergiye İlişkin Bilgilerinin Paylaşımı Anlaşması TIEA (Tax Information Exchange Agreement) Modeli kapsamında karşılıklı bilgi paylaştığı ülkeler de bulunmaktadır. Türkiye, OECD’nin Avrupa Komisyonu ile 1988 yılında kabul edip 2010 yılında tadil ettiği Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması’nı 2011 yılında imzalamış ancak 2017 yılında onaylayarak yürürlüğe koymuştur. Türkiye OECD Ortak Raporlama Standardı’nı da kabul etmiş olup 2018 yılında otomatik bilgi paylaşımına başlamıştır.⁸⁸

II. VERGİ ŞEFFAFLIĞI AÇISINDAN VERGİLENDİRME İLKELERİNE BAKIŞ

İyi bir vergilendirme sisteminin nasıl olması gerektiği ile ilgili geçmişten günümüze birçok çalışma yapılmıştır. Bunlar iyi bir vergilendirme nasıl olmalı sorusuna ilkeler ile açıklık getirmiştir. Tabii ilkeler, üzerinde çalışılan dönemde uygulanan maliye politikaları ile doğrudan ilgili olmuştur. Örneğin klasik iktisat anlayışı ile Keynesyen iktisadi anlayış arasında fark mevcuttur. Bu farklar maliye politikalarını etkilediği gibi dolaylı olarak vergilendirme ilkeleri üzerinde de etkisini göstermiştir. Klasik iktisadi düşüncenin savunulduğu dönemdeki vergilendirme ilkeleri daha dar, modern iktisadi düşüncenin savunulduğu dönemdeki vergilendirme ilkeleri ise daha geniş kapsamlıdır.

⁸⁸ Muhammet Aktuğ, Ersan Öz, “Küresel Vergi Şeffaflığının Artırılmasında Uluslararası Bilgi Paylaşımının Rolü”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt 17, Sayı 1, 2021, s. 137.

Ekonomide devletin müdahaleci rolü ile yer aldığı model ile yer almadığı modelde uygulanan politikalar dolaylı olarak vergi politikalarına sirayet etmektedir. Hangi model uygulamada olursa olsun vergilendirme sürecinde şeffaflık olgusuna doğrudan ya da dolaylı olarak değinilmiştir.

Vergileme ilkeleri, devletin ve toplumun hedeflerinin gerçekleşmesine katkı sağlayan, iktisadi ve ekonomik hedeflerin oluşmasında kolaylık sağlayan niteliklerdir. Alınacak vergiler öyle olmalıdır ki seçilen vergilendirme modeli toplumun sosyal ve ekonomik hedeflerine yatkın olmalıdır. Büyük ölçüde hedeflerin gerçekleşmesine katkı sağlamalıdır.⁸⁹

Çalışmanın devamında öncelikle Adam Smith'in vergilendirme ilkelerine, sonrasında modern vergilendirme ilkelerinden konumuzla daha fazla ilgili olanlara değinilecektir.

A. KLASİK VERGİLENDİRME İLKELERİ

Adam Smith'in 'Milletlerin Zenginliği' eserinde üzerinde durduğu vergilendirme ilkeleri adalet, uygunluk, belirlilik ve iktisadiliktir. Bu ilkeler halen vatandaşlar ve devlet tarafından benimsenmektedir. Smith'in ilkeleri hem hazinenin hem de mükelleflerin çıkarlarını gözetmektedir. Söz konusu ana ilkeler 'Vergilemenin Dört Temel Direği' ve 'Mükelleflerin Hukuk Beyannamesi' şeklinde kabul görmektedir.⁹⁰ Klasik ekonomi düşünürlerinin düşüncelerini kapsayan ve onların prensiplerine uygun olarak ortaya konulmuştur.⁹¹ Dört vergilendirme ilkesi şeffaflıkla bağlantı kurularak aşağıda ele alınmaktadır:

⁸⁹ Nihat Edizdoğan, *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2007, s. 225.

⁹⁰ Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2020, s. 238.

⁹¹ Şerafettin Aksoy, *Kamu Maliyesi*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998, s. 222.

1. Adalet İlkesi

Vergilendirme ilkelerinden en temelleri arasında yer alan ilkedir. Adalet ilkesi gerçek manada vergi yükünün vatandaş üzerinde dağılımı değil, iktisadi manada bir eşitliğin gerçekleşmesi anlamına gelmektedir. İleri sürülen bu ilkede bireylerin devletin gözetiminde elde edilen gelir ile orantılı şekilde vergi ödemesi lüzumdur.⁹²

Bireyler devletin yapmış olduğu harcamalara olabildiğince vergi ödeyebilme durumları dikkate alınarak katkı sağlamalıdır. Devletin himayesi altında oluşturabildikleri gelirlerle orantılı olarak devletin gerçekleştirmiş olduğu harcamalara pay verilmelidir.

Bu kuralın açıklaması yapılırken; hissedarların bulunduğu büyük bir mülkün idare giderleri devlet harcaması olarak kabul edilmekte ve hissedarların bahsedilen mülkten sağladıkları fayda ile orantılı harcamalara katkı sağlaması gerektiği vurgulanmaktadır.⁹³

Vergilemede adalet ilkesi adil bir vergileme sistemini de vurgulamaktadır. Adil bir vergileme sisteme nasıl olmalıdır sorusu tartışmaya açık ve farklı görüşler ileri sürülebilen bir olgudur. Günümüzde adil bir vergileme için herkesin ödeme gücü kadar katkı sağlaması düşünüldüğünde çeşitli vergileme tekniklerinden bahsedilebilir. Bunların en başında vergi oranlarının durumu, emek ile sermayenin vergilendirilmesinin ayrımı, en az geçim indirimi, muafiyet ve istisnalar vb. sayılabilir. Bu terimlerin tamamı adil vergilendirme gereksinimi nedeniyle oluşturulmuştur.

Vergi şeffaflığı yönünden adalet ilkesine bakarsak doğrudan ilişkili değildir ancak vergi şeffaflığının vergilendirmede adalet ilkesine katkı sağlayacağı belirtilmelidir. Şeffaf bir vergi sisteminin kendiliğinden vergilemede adalet ilkesini de destekleyeceği aşikârdır. Vergi şeffaflığının sağlandığı durumda mükellef ne kadar vergi ödediğini, hangi vergiyi ödediğini, nasıl vergilendirildiğini, diğer bireylerin nasıl vergilendirildiğini bilecektir. Bu sayede ödeme gücü dikkate alınarak mı vergilendirildiği hakkında bilgi sahibi olacaktır. Ödeme gücüne göre vergilendirme ise vergilemede adalet ilkesi içinde yer aldığından bir nevi otokontrol sağlanmış olacaktır.

⁹² Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993, s. 191.

⁹³ Bkz. Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., s. 238.

2. Belirlilik İlkesi

Herkesin ödeyeceği vergi kesin, açık ve belirgin olmalı ve aynı zamanda keyfi olmamalıdır. Vergi toplayanların keyfi uygulamalarına maruz kalınmaması için ödenecek vergi tutarı kesin bir şekilde bilinmelidir. Bunun yanı sıra keyfiliğin önüne geçmek için ödeme şekli ve zamanının da bilinmesi gerekmektedir. Bu ilkeye uyulmaması eşitsizlik durumunun varlığından bile daha kötü sonuçlar doğurabilme potansiyeline sahip olmaktadır.

Adam Smith'in belirlilik ilkesine bu kadar önem vermesi, dönemin vergi toplama sistemi ile yakından ilgilidir. Vergi idaresinin yeterince örgütlenmediği, vergilerin iltizam usulü ile tahsil edildiği, vergi toplayanların yetkinliğinin olmadığı dönemde vergi toplayanların keyfi uygulamalarına maruz kalınması, uygulanan vergi politikası ile ters düşen uygulamaların olduğu ifade edilebilir.

Tam da bu noktada vergilendirmede belirlilik ilkesi önem arz etmektedir. Çünkü ilke; keyfiliği, belirsizliği ortadan kaldırmaktadır. Günümüzde ise gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde keyfilik, belirsizlik gibi durumların görülebilme ihtimali söz konusu olabilir. Özellikle bu ülkelerde belirlilik ilkesi önem arz etmektedir.

Gelişmiş ülkelerde ise de keyfilik, belirsizlik gibi durumlar ile pek karşılaşmamaktadır. Belirlilik ilkesi her ne kadar vergilerin kesinliği ile ilgili olsa da günümüzde belirlilik ilkesinin bir diğer yönü de açıklıktır. Vergi hukuku normlarında, belirlilik ilkesi açıklık ilkesini de kapsamaktadır.⁹⁴

Kesinlik adı da verilen bu ilkede; vergi miktarının, zamanının ve ödeme şeklinin açık ve net şekilde yükümlüler tarafından bilinmesi gerektiği vurgulanmıştır. Vergi miktarının belirli olmaması vergi yükümlülerinde belirsizlik yaratır. Bu durum vergiye karşı bir tepki oluşmasına ve otoriteye karşı bir güven sarsılmasına neden olacaktır.⁹⁵

Keyfiliğin önlenmesi için vergiyle ilgili kural ve işlemlerin net bir şekilde açık ve anlaşılabilir olması gerekmektedir. Belirlilik ilkesi idarenin istikrarını sağlayıcı niteliktedir. Aynı zamanda da vergi yükümlülerinin hukuki güvenliğini korumaktadır.⁹⁶

⁹⁴ Bkz. Turhan, a.g.e., s. 192.

⁹⁵ Bkz. Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., ss. 238-239.

⁹⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Cenker Göker, *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2020, s. 50.

Vergiler kesin ve belirli olmalıdır. Bundan dolayı kanunda yer almayan bir olayda benzer bir olayın hükmü uygulanmamaktadır. Yani vergi uygulamalarında kıyas yapılmamaktadır. Hukuk literatüründe kıyas; kanunlarla düzenlenmemiş bir durum var olduğunda kanunda düzenlenen duruma benzer başka bir durumun uygulanmasıdır. Kıyas ile vergisel yükümlülüklerde yeni değişiklikler olabileceğinden vergi hukukunda kıyas yasaklanmıştır. Bu durum da vergi kanunlarının geniş yorumlanmasını, mali hükümlerin genişlemesini engellemiştir.⁹⁷

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere belirlilik ilkesi iki yönüyle vurgulanmaktadır. İlki ödenecek verginin netliği ile ilgili ikincisi ise vergi hukuku normlarının belirgin net(açık, anlaşılır) olmasına ilişkindir. Her iki durum da vergilerin şeffaflığı ile doğrudan ilişkilidir. Belirlilik ilkesi açıklanan iki yönüyle ne kadar uygulanırsa vergi şeffaflığı da o derecede artacaktır.

Vergi yükümlülüğü olanların ne kadar vergi ödeyeceği, ne zaman ödeyeceği, nasıl ve hangi şartlarda ödeyeceğinin bilmesi şeffaflığın olmazsa olmazları arasındadır. Vergi şeffaflığından bahsedebilmek için vergilendirme sürecindeki bu aşamaların net bir şekilde vergi yükümlülükleri tarafından bilinmesi gerekmektedir. Ayrıca açık bir şekilde kamuoyuna sunulması da gerekmektedir. Belirlilik ilkesi ancak bu şekilde hayata geçebilir.

Ayrıca belirlilik ilkesinin ikinci yönü olan vergi hukukunun normlara ilişkin olanı; vergi kanunları açık, anlaşılır olmalıdır. Kıyas yasağının olması ile kanunların anlaşılır olmasının vergi şeffaflığı üzerinde etkisi vardır. Vergi şeffaflığından söz edebilmek için belirlilik ilkesinin vergi hukuku üzerinde etkisinin hissedilmesi gerekmektedir. Belirlilik ilkesinin iki yönü de tamamlayıcı nitelikte olup vergi şeffaflığından bahsedebilmek için benimsenmeli ve uygulanmalıdır.

3. Uygunluk İlkesi

Uygunluk ilkesi; vergi idaresi tarafından her türlü verginin yükümlülükler için en uygun zamanda ve en uygun şekilde tahsil edilmesini ifade etmektedir. Vergi ahlakının olmadığı, vergi bilincinin az olduğu devletlerde uygunluk ilkesi olmazsa olmaz

⁹⁷ Caner Koyuncu, *Anayasa Mahkeme Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri*, Bursa: Ekin Basım Yayın, 2016, s. 162.

vergilendirme ilkelerindedir. Vergi yükümlülerinin vergi ödeme eğilimlerini olumlu yönde etkileyen ilkedir. Bu sayede vergi kayıp ve kaçığına yönelimin de azalmasına katkı sağlamakta ve vergi gelirlerinin artmasını sağlamaktadır.⁹⁸

Bu ilke verginin alınması bakımından mükellefler arasında dağılımı değil verginin miktar bakımından alınma zamanı, şekli bakımından adil ve uygun dağılımın yapılması bakımından önemlidir. Mükelleflerden vergi alınırken zorlanmaması amaçlanırken diğer taraftan da ayırım yapılmadan uygulanması vergi adaleti açısından olumlu sonuçların alınmasını sağlayacaktır. Uygulama bakımından güçlük çekilebilen bir ilkedir. Çünkü her mükellefin kendine ait özel durumları olabilmektedir. Her bir durumun dikkate alınarak mükellef bazında vergi alınması olanaksız olduğundan uygulama noktasında güçlüklerle karşılaşmaktadır.⁹⁹

Vergi yükümlülerinden vergi en uygun zamanda alınmalıdır. Ödeme zamanı öyle seçilmelidir ki yükümlüler en yüksek ödeme yapabildiği döneme denk getirilmelidir. Ödeme gücü bakımından en uygun zamanda alınmalıdır.¹⁰⁰

Uygunluk prensibinin yukarıda yer alan açıklamalardan görüleceği üzere vergi şeffaflığı ile doğrudan ilişkisi bulunmamaktadır. Ancak ileride düzenlenecek bazı vergisel durumların önceden yükümlüler tarafından bilinmesi, buna göre kendilerini hazırlamaları, tedbirler alınarak hazırlık yapılması açısından önem arz etmektedir.¹⁰¹

4. İktisadilik İlkesi

İktisadilik ilkesi, vergilerin tahsili aşamasında kayıpların olmaması anlamına gelmektedir. Vergilerin tahsil edilmesinde; mükellefin ödediği ile devletin hazinesine intikal eden para arasında bir fark olmamasını ifade etmektedir. Verginin tahsil edilmesi için yapılan harcamalar vergilerden sağlanan gelirin büyük bir bölümünü kapsamamalıdır. Verginin toplanması için gerçekleştirilen harcamalar eğer yüksek olursa

⁹⁸ Bkz. Turhan, a.g.e., ss. 193-194.

⁹⁹ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2019, ss. 219-220.

¹⁰⁰ Mahmut Kalenderoğlu, *Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma*, Ankara: Agon Bilgi Akademisi, 2017, s. 133.

¹⁰¹ Ahmet Arslan, Mali Şeffaflığın Sağlanmasında İdeal Vergilendirme Nasıl Olmalıdır? Klasik ve Modern Vergilendirme İlkeleri Açısından Bir Değerlendirme, Editörler Ahmet Arslan, Esra Çıkmaz, *İşletme ve Maliye Araştırmaları: Denetim, Vergileme, Üretim ve Yönetimde Şeffaflık*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2020, s. 110.

vergilerin gelir sağlama niteliği anlamını yitirecektir. Vergilerin ödenmesi/toplanması aşamalarında sadece devletin değil vergi yükümlülerinin de bazı maliyetlere katıldığı bilinmelidir.¹⁰²

İktisadilik ilkesi ile ilgili iki farklı görüş ileri sürülmüştür. Birincisi verginin toplanma aşamasında tarh/tahsil için yapılan harcamaların mümkün olduğunca az olmasını içerir. Daha geniş anlamda ikincisi ise vergilerin etkileri kapsamında iktisadi alana mümkün olabildiğince az zarar vermesi şeklinde yorumlanmıştır.¹⁰³

Hedeflenen vergi hasılatının toplanması vergi idaresi tarafından minimum harcamalar yapılarak gerçekleştirilmelidir. Diğer yönü ise vatandaşın çalışmasına müdahale edilmemesi, ekonomi aktörlerinin kararlarını etkilememesi gerekmektedir. Bu husus vergilerin tarafsız olması açısından önem arz etmektedir.¹⁰⁴

İktisadilik ilkesi ile vergi şeffaflığı arasından doğrudan bir ilişki bulunmamaktadır. Ancak açıklamalar dikkate alındığında dolaylı olarak etkisi olduğu dile getirilebilir. Vergilendirme aşamasında vergi harcamalarını en aza indirmek için yapılanlar vergi yükümlülerine şeffaf şekilde sunulmalıdır. Bu sayede şeffaflığın sağlanmasında katkı sağlayacak ve vergi gelirleri uyumlu mükelleflerin oluşması sayesinde artış kaydedecektir.

B. MODERN VERGİLENDİRME İLKELERİ

Klasik ekonomi modellerinin terkedilmesi ve yeni ekonomi modellerinin uygulandığı dönemlere geçilmesi ile birlikte devletin ekonomiye müdahale etmesi söz konusu olmuştur. Vergilendirme ilkelerinde de ekonomi modellerinin değişmesiyle birlikte yeni birçok ilke ortaya çıkmıştır. Aşağıda modern vergilendirme ilkelerinden şeffaflıkla doğrudan ilişkili olanlara değinilecektir. Bu sayede günümüzde de etkili olan ilkelerin hangilerinin vergi şeffaflığını etkilediğine bakabilme olanağı bulunacaktır.

¹⁰² Asuman Altay, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Seçkin Akademik ve Meslek Yayınları, 2019, s. 161.

¹⁰³ Bkz. Turhan, a.g.e., s. 194.

¹⁰⁴ Bkz. Akdoğan, a.g.e., s. 220.

1. Basitlik İlkesi

Vergilendirme ilkelerinden olan basitlik ilkesi; vergilerin anlaşılması ya da uygulanması kolay olan, karmaşık olmayan, sade olmasını gerekli kılan ilkedir. Vergisel yükümlülükleri yerine getirenler bazı fedakârlıklarla karşı karşıya kalabilmektedir. Bu fedakârlığa katlanırken bunun yanında karmaşık, anlaşılamayan işlemlerle karşılaşmaları halinde uygulama noktasında ciddi sorunlar oluşabilecektir. Bu ilke hem kanuni düzenlemelerin kapsamını ve içeriğini hem de uygulama aşamasını kapsamaktadır. Aynı zamanda mükellefler sıkıntı ve zorluklarla karşılaşmadan vergisel yükümlülüklerini yerine getirebilecek düzenlemeler ve uygulamalar olmasını gerekli kılmaktadır.¹⁰⁵

Vergi kanunlarının anlaşılır şekilde açık ve yalın şekilde olması vergi yükümlülerinin hata yapma eğilimini azaltacaktır. Bu sayede vergi denetiminde daha rahat inceleme yapılmasına katkı sağlayacaktır. Aynı zamanda vergi kayıp kaçakları da azalma gösterecektir. Tüm bunların yanında vergilerin mükellef nezdindeki maliyetleri azalacak ve bu sayede uyum maliyetleri de azalma gösterecektir.¹⁰⁶

Vergilere ilişkin kanun metinleri ve diğer yasal düzenlemeler açık ve anlaşılır olduğu derecede basitlik ilkesi işlerlik kazanacaktır. Tabi bunların yanında idarenin de işlemleri açık ve anlaşılır şekilde olmalıdır. Her ikisi de sağlandığı zaman basitlik ilkesi hayata geçmiş olacaktır. Vergilemede basitlik ilkesi işlerlik kazandığında gerçekleştirenler aynı zamanda vergi şeffaflığına da katkı sağlayacaktır. Açıklık, sadelik, anlaşılabilirlik gibi terimler vergi şeffaflığının olmazsa olmazlarındadır. Basitlik ilkesi ile vergi şeffaflığı arasında bu kapsamda sıkı bir ilişki vardır.

2. Açıklık İlkesi

Vergilendirme ilkesi Fritz Neumark'ın vergilendirme ilkeleri arasında yer alıp daha önce dile getirilen ilkelerin üzerine biraz daha anlam yüklenerek ifade edilmiştir. A. Smith'in kesinlik (belirlilik) ilkesini de kapsayan geniş bir anlamı içermektedir. Bu bakımdan iki yönünden bahsetmek mümkündür. Vergi yükümlülerinin ödemekle yükümlü olduğu vergilerin; ödeme zamanını, tutarını, ödeme şeklini vb. durumları kesin, belirli ve açık olması gerekmektedir. Bu yönü ile kesinlik (belirlilik) ilkesi ile

¹⁰⁵ Bkz. Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, a.g.e., s. 221.

¹⁰⁶ Bkz. Arslan, a.g.e., s. 107.

bağdaşmaktadır. İkincisi ise vergi mevzuatı normlarının belirli olması ve birden fazla anlamlılığı içermeyecek şekilde olmasıdır.

İlk yönüne bakacak olursak vergilerin ödeme zamanı, şekli, miktarı keyfiliği içinde barındırmayan şekilde olması gerektiğinin kabulü istenir. Bu hususun sadece vergi yükümlüleri tarafından değil herkes için açık olması gerekmektedir. A. Smith'in kesinlik ilkesinin bu kadar önemli olması abesle iştilal değildir. Bu açıklamalarda yer alan hususlar günümüzde sağlanmış olsa da ilkelerin kabul gördüğü dönemlerde oldukça önemlidir. Günümüzde de az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde halen en önemli ilkelerdendir.

İkinci yönü ise “vergi hukuku normlarının bilirliliğini ve tek anlamlılığı” olgularını kapsamaktadır. Normların belirliliği olumlu yönde gelişme gösterememiştir. Bunun birçok nedeni olmakla birlikte bazıları şu şekilde sıralanabilir. İlki dolaysız vergilerin artması ve bu vergilerde şahısların ve vergisel olayların çok fazla ölçüde dikkate alınması gerekliliği olmasıdır. İkincisi ekonominin her geçen gün karmaşık bir hal almış olması ve bu durumun vergi hukuku normlarına da yansımış olmasıdır. Üçüncüsü belirli çıkar gruplarının uzmanlaşmış olması ve bu uzman grupları için vergi hukuku normları anlam ifade etmiş olmasıdır. Dördüncü vergi müşavirleri veya ekiplerinin vergi mevzularında, hükümleri hakkında mesleki odalar, idare vb. tarafından eğitilmeleri, vergi düzenlemelerinin zor anlaşılır olmaları ile ilişkilidir. Beşinci ise dördüncüsü ile bağlantılıdır. Vergi kanunlarının hukukçular tarafından hazırlanması yalnızca belirli bir kesim için anlaşılır olması sonucunu doğurmuştur. Kanunların hukukçular tarafından hazırlanması ve belirli bir kesim için anlaşılır olması açıklık ilkesine ters düşen uygulama olmuştur.

Bu açıklamalar kapsamında; açıklık ilkesi gereğince vergi mevzuatı, uygulaması, talimatları öyle bir şekilde ortaya konulmalı ki tüm vatandaş tarafından hukuki ve teknik bakımından en yüksek derecede anlaşılır olmalıdır. Kanun ve hükümler o derece açık olmalıdır ki vergi yükümlüleri ve vergi idaresi açık bir şekilde anlamalı, vergi idaresi görevlerini ve vergi yükümlüleri ise haklarını kesin bir şekilde idrak edebilmelidir. Vergi yükümlüleri haklarını ve görevleri hakkında bilgi sahibi olabileceğinden tereddütler oluşmayacak ve vergilendirme aşamasında ise keyfilikler ortadan kalkacaktır.

Anlaşılabileceği üzere belirlilik ilkesi gibi açıklık ilkesi de vergi yükümlülerinin haklarını koruyan ilkelere aittir.¹⁰⁷

Yukarıda yer alan teknik açıklamaların dışında daha genel kapsamda açıklık ilkesini açıklamakta fayda olacaktır. Teknik ve teorik anlamdaki açıklamalar herkese hitap etmeyebilir; bu açıdan çalışmamızda açıklık ilkesine ters düşmüş olunabilir. Bu durumu ortadan kaldıracak açıklamalara ihtiyaç duyulabilir.

Her alanda olduğu gibi iletişimin etkinliği mali olay ve ilişkilerde de önem arz etmektedir. Vergi uygulamaları bakımından; hedeflerin, hukuki ayarlamaların, idari uygulamalar kapsamındaki yapılacak işlemlerin açıkça ortaya konulması gerekmektedir. Vergisel politikaların başarılı olabilmesi adına vergi kanunlarının açık ve herkes tarafından anlaşılabilir olması gerekmektedir. Mükellef ve vatandaşların yerine getirmesi gereken yükümlülüklerin ne olduğunu, nasıl yapacağına ilişkin bilgileri açıkça ortaya koyulmaması kanunların konuluş amacına uygun davranılmamasını doğurur.¹⁰⁸

Vergilerin konuluş amacının belirli olması, ayrı bir gayrete gerek kalmadan anlaşılabilirliği; vergi yükümlülerinin başka bir merciden yardım almadan yükümlülüklerini rahatlıkla yerine getirebilmesini sağlayacaktır. Aynı zamanda vergi idaresinin ve yargı mercilerinin de işleyişi açısından olumlu etkileri söz konusudur. Bu kapsamda vergi adaletinin oluşması ve korunması gibi olguların sağlanması önem arz etmektedir. Vergi kanunları vatandaşların konuşma dilinde yazılması, açık bir şekilde oluşturulması, farklı anlamlara gelmeyecek şekilde yazılması, farklı anlamları içerecekse de bu hususların belirtilmesi gerekmektedir. Bu sayede vergi politikalarından olumlu sonuçlar alabilecektir. Diğer taraftan vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu, vergi matrah, vergi oranları, ödeme zamanı, ödeme şekli açıkça anlaşılabilir olmalıdır. Bu durumlar mükelleflerin en temel hakkı olarak kabul edilmedi.¹⁰⁹

Vergileme ilkelerinden açıklık ilkesinin iki yönü olduğu vurgulandı; birincisi vergilendirme aşamasında tüm durumların açık ve anlaşılır olması ikincisi ise vergi hukuku normlarının açık ve anlaşılır olmasıdır. Baktığımızda açıklık ilkesi her iki yönüyle de vergi şeffaflığını sağlayan, vergi şeffaflığına katkı sunan ilkedir. Bu kapsamda

¹⁰⁷ Fritz Neumark, *Vergi Politikaları*, Çev. İclal (Feyzioğlu) Cankorel, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1975, ss. 371-374.

¹⁰⁸ Bkz. Akdoğan, *Vergi Hukuku...*, a.g.e., s. 217.

¹⁰⁹ Bkz. Akdoğan, *Vergi Hukuku...*, a.g.e., s. 218.

vergi şeffaflığı ile doğrudan ilişkilidir. Açık ve anlaşılır olmayan bir vergi sisteminde şeffaflıktan bahsedilemez. Açıklık ilkesi; hem vergi kanunları açısından hem de uygulama alanı açısından benimsendiği, uygulandığı ölçüde şeffaflık sağlanacak ve vergi şeffaflığından bahsedilebilecektir.

3. İstikrar İlkesi

İstikrar ilkesine göre vergi ile ilişkili düzenlemeler; vergi kanunları ve diğer yasal düzenlemelerin sürekliliği korunmalı, tarh ve tahsile ilişkin yasal düzenlemeler sık sık değiştirilmemelidir. Tam tersi durum olduğunda hem idare hem de vergi yükümlüleri değişen yasal düzenlemeleri öğrenmekte, bunlara hâkim olmakta ve uygulamakta zorlanacaktır. Bu durumda her kesim nezdinde uyuşmazlıkların yaşanması olağandır. Günümüzde değişen ve gelişen teknolojiler, ekonomik yapıların değişimleri dikkate alındığında uygulanması güç bir ilke olarak karşımıza çıkmaktadır. Kanunların ve diğer düzenlemelerin değişen hususlara uyum sağlaması durumunda istikrar ve esneklik ilkeleri bir arada bütünlük sağlamaktadır.¹¹⁰

İlke vergiyle ilgili olarak vergilendirme tekniği hususunda ki düzenlemelerde sık sık değişiklik olmaması, düzenli olmasını vurgulamaktadır. Verginin uygulanması aşamasında düzen ve denge olması gerektiğini savunan bu ilkenin her zaman geçerliliği olduğu ileri sürülemez. Mevzuatın değişen ve gelişen şartlara cevap veremez, uygulama noktasında verimliliği kalmamış, amaçlanana gerçekleştirilemez hale gelmiş olması durumunda sürdürülmesi de savunulamaz. Bu durumda değişim yapılması elzemdir. Tabi bu durum sık sık değişiklik yapılmasını da gerekli kılmaz. Alışkanlıkların zamanla olduğu ileri sürülerek vergilerin aynı kalması, değiştirilmemesi gerektiği kanısına varılmıştır.¹¹¹

İstikrar ilkesine vergi hasılatı yönünden de bakılabilir. Vergi hasılatı piyasa konjonktüründeki dalgalanmalara göre seyir izlememelidir. Diğer bir deyişle daralma döneminde vergi hasılatı azalma genişleme döneminde ise artma eğilimi göstermemelidir. Ekonomide oluşan dalgalanmalardan; daralma dönemi, refah dönemi ve çöküntü dönemi

¹¹⁰ Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul: Beta Basım, 1998, s. 365.

¹¹¹ Bkz. Akdoğan, *Vergi Hukuku ...*. a.g.e., s. 221.

vergi hasılatını etkilemiyorsa vergi istikrarlıdır. Tabi günümüzde istikrar ilkesinin bu yönünün kabul edilebilirliği yoktur.¹¹²

Vergi şeffaflığı yönüyle istikrar ilkesine bakacak olursak istikrar ilkesinde savunulan düşünce vergi kanunları ve diğer yasal düzenlemelerin sürekliliği olduğunu sürekli değişmemesi gerektiğini savunmaktadır. Bu kapsamda vergilerin sürekli değişmesi güven duygusunu zedeleyecek ve vergi kanunları vergi yükümlüleri karşısında ciddiyetini yitirecektir. Güven duygusunun zedelenmesi vergi şeffaflığı olgusuna zarar verecektir. Tabi değişime uğramayan, ihtiyaçlara cevap vermeyen, işlerliği kalmayan vergi kanunları ve diğer yasal düzenlemeler de vergi yükümlüleri karşısında güven duygusunu ve ciddiyeti azaltacaktır. Bu durum da vergi şeffaflığı olgusuna zarar verecektir. Değişimin elzem olduğu durumlarda yeni hazırlanacak vergi kanunları ve diğer yasal düzenlemeler acele edilmeden planlı ve programlı şekilde yapılmalıdır. Bu sayede sürekli değişime muhtaç olunmamalıdır.

4. Kanunilik ilkesi

Vergileme hukuki temellere dayanmalıdır. Vergilemenin her türlü içeriği kanunlarla düzenlenmiş olmalıdır. Dolayısıyla vergi ile ilgili kanunlara ve diğer düzenlemelere keyfi, muğlak hükümler konulmamalıdır. Vergi kanunları mükellefi kesin şekilde ortaya koymalı, vergi konusunu, vergi konusu dışı olanları, muafiyet ve istisnaları açıkça ortaya koymalıdır. Tabi bunun dışında diğer unsurları da vergi oranlarını, matrah tespitinin nasıl olması gerektiğini, neler içermesi gerektiğini de kesin şekilde ortaya koymalıdır.¹¹³

Vergilemede kanunilik ilkesi; “vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak yasama organı tarafından ve kanunla konulabileceğini, değiştirebileceğini ve kaldırılabilmesini ifade etmektedir.” şeklinde ifade edilmektedir. Olağanüstü haller dışında kanun harici düzenlemeler ile vergi ve diğer mali yükümlülükler getirilemez. r. Kanunilik ilkesi; vergi ile ilgili durumlarda keyfiliği ve takdiri işlemler, yaptırımlar olmamasını amaçlamaktadır. Kanunlar halkın temsilcisi konumunda olan yasama

¹¹² Şafak E. Çomaklı Cengizhan Doğruyol, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Savaş Yayınevi 2013, s. 118.

¹¹³ İlhan Özer, *Devlet Maliyesi*, Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No:1989/218, 1980, s. 105.

tarafından halkın istekleri dikkate alınarak, belirgin, açık, anlaşılır ve kesin şekilde oluşturulmalıdır. Bu sayede hukukun üstünlüğü, hukukun güvencesi hissedilir şekilde olacaktır.¹¹⁴

Vergi şeffaflığı ile ilişkisine bakıldığında kanunilik ilkesinin vergi şeffaflığını tamamen etkilediği belirtilebilir. Kanunların konuluş biçimleri, içeriği gibi hususlar, vergi şeffaflığına katkı sağlamaktadır. Keyfiliğin olmasını engellemesi, takdiri işlemlerin olmasını engellemesi gibi durumlar şeffaflık sayesinde olacaktır. Vergi şeffaflığı vergilendirme ilkelerinden kanunilik ilkesini destekler niteliktedir. Ne kadar şeffaf olunabilirse o kadar keyfi vergi uygulamaları olmayacaktır. Ne kadar şeffaflık sağlanırsa o derecede takdiri işlemler azalacaktır.

III. VERGİ ŞEFFAFLIĞI İLE İLİŞKİLİ KAVRAMLAR

Vergi şeffaflığının tanımı ve boyutlarından yola çıkılarak çok yönlü olan bir kavram olduğunu belirtmiştik. Vergi şeffaflığının; vergi karmaşıklığı, vergi okuryazarlığı, vergi mahremiyeti, mükellef hakları gibi birçok kavramla doğrudan ilişkili olduğu da görülmektedir. Bu nedenle söz konusu kavramlarla vergi şeffaflığının nasıl ilişkili olduğuna bu kısımda yer verilecektir.

A. VERGİ ŞEFFAFLIĞI VE KARMAŞIKLIĞI

Vergi karmaşıklığı günümüzde karşımıza çıkan yeni bir terim değildir. Ancak son dönemlerde dünya genelinde gündeme gelmiş ve akademik alanda devletlerin uyguladığı vergi politikaları alanında hummalı bir şekilde tartışılmaya başlanılmıştır. Mükellef tarafından da devamlı olarak şikâyet edilen bir olgu olarak karşımıza çıkmıştır. Tabı bu durum vergi alanında ana konu haline gelmiştir. Vergi sistemini sadeleştirme kapsamında çalışmaları olan devletler için; vergi karmaşıklığı vergi sisteminde yer alan sorunlar içinde en önemli sorun olarak yerini almıştır.¹¹⁵

¹¹⁴ Bkz. Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., s. 264.

¹¹⁵ Muharrem Çakır, *Türk Vergi Sisteminde Vergi Karmaşıklığının Analizi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2021, ss. 5-6.

Vergi karmaşıklığı birçok yönü olan bir olgudur. Bu nedenle tanımlanması güç bir kavramdır. Vergi karmaşıklığına ilişkin çeşitli akademik çalışmalar yapılmış olsa da genel kabul gören bir tanımı bulunmamaktadır. Bu kapsamda karmaşıklığın kelime anlamından yola çıkmak mantıklıdır. Karmaşıklık; Cambridge sözlükte “birçok parçaya sahip olma ve anlaşılmasının veya cevap bulunmasının zor olması durumu” şeklinde açıklanmıştır.¹¹⁶ Burada asıl vurgulamamız gereken; anlaşılması zor olan ve cevap bulunması zor olan kısımlarıdır. Bu kapsamda vergi karmaşıklığı; vergi mevzuatının anlaşılır olmaması, vergi sisteminin basit olmaması gibi durumları kapsamaktadır.

Vergi karmaşıklığı; araştırma alanlarına, önyargılarına, perspektiflerine göre çeşitli biçimlerde anlamlandırılarak açıklanabilir. Farklı bilim adamları tarafından çeşitli yaklaşımlar ileri sürülerek açıklanmış olsa da ortak görüşleri ortak vergi karmaşıklığının karmaşık bir olgu olmasıdır. Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere kapsamlı, net bir tanım yapmak zor olduğundan vergi karmaşıklığını tanımlayan argümanlar tasniflenerek açıklanmıştır.¹¹⁷ (Bkz. Şekil 6)

Şekil 6: Vergi Karmaşıklığı Yaklaşımları

Vergi Karmaşıklığı Yaklaşımları			
Slemrod (1989)	McCaffery (1990)	Cooper (1993)	Harris (1996)
<ul style="list-style-type: none">•Öngörülebilirlik•Yürütülebilirlik•Zorluk•Uygulanabilirlik	<ul style="list-style-type: none">•Teknik Karmaşıklık•Yapısal Karmaşıklık•Uyum Karmaşıklığı	<ul style="list-style-type: none">•Öngörülebilirlik•Orantılılık•Tutarlılık•Uyum•Yönetim•Koordinasyon•İfade	<ul style="list-style-type: none">•Politika karmaşıklığı•Şekil karmaşıklığı•Eylem karmaşıklığı

Kaynak: Tunahan Değirmenci, Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Kapsamında Türk Vergi Sisteminde Vergi Karmaşıklığı Analizi, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, 2019, s. 5'ten alınmıştır.

Cooper'a göre; vergilerin sadeleştirme çalışmalarında; vergi üzerine çalışma yapanlar vergi karmaşıklığını açıklamak için yedi olgudan birine değinmiş olurlar. Bunlar (1) Öngörülebilirlik; mükellefler kuralları ve kapsamını doğru şekilde anlaması; (2) Orantılılık; vergi kanunlarının sunduğu çözümlerin ne kadar basit olduğu ile ilgili amacını

¹¹⁶ Cambridge Dictionary, “Complexity”, <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/complexity> (Erişim Tarihi: 11.04.2023).

¹¹⁷ Tunahan Değirmenci, Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Kapsamında Türk Vergi Sisteminde Vergi Karmaşıklığı Analizi, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, 2019, s. 5.

ifade eder; (3) Tutarlılık; Benzer konulardaki kuralları içeren tutarlılığı ifade eder ve bu hususta yasalar, keyfi ayrımlar olmaksızın tutarlı olmalıdır; (4) Uyum; vergi mükellefinin yüksek uyum maliyetlere maruz kalmadan uyum sağlamanın kolaylığını ifade eder. (5) Yönetim; Uygulanacak vergi kanunlarının basitliğini ifade eder. (6) Koordinasyon; Vergi kanunlarının diğer kurullarla tutarlılığını içerir. Bu kapsamda vergi kanunlarının diğer kurullarla ilişkisi uygun olmalı ve karmaşık olmamalıdır. (7) İfade; tüm kurulların açık bir şekilde ifade edilmesi gerektiğini ve anlaşılabilir olması gerektiğini ifade eder.¹¹⁸

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere vergi karmaşıklığı çeşitli anlamlar ifade ettiğinden birçok boyutu olan bir kavram olarak anılabilir. Vergi karmaşıklığı; hangi boyutu ile bakılırsa bakılsın vergi şeffaflığını doğrudan etkilemektedir. Gerek dil yönüyle, gerekse vergi uyumu ile doğrudan ilişkilidir.

Vergi karmaşıklığı; vergi idaresine ve vergi yükümlüsüne birtakım maliyetler yükleyebilmektedir. Vergi idaresine idari maliyet mükelleflere ise uyum maliyeti gibi maliyetler yükleyebilir. Bu durum ise mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu olumsuz etkileyerek azalmasına yol açabilmektedir.¹¹⁹

Vergi karmaşıklığının belirleyen olgular dikkate alınarak belirlendiği varsayıldığında bu olgular vergi şeffaflığının sağlanmasını mümkün kılmamaktadır. Vergi karmaşıklığı olan devletlerde vergi şeffaflığından söz etmek imkânsız hale gelebilmektedir. Dolayısıyla vergi karmaşıklığı en az olduğu, hatta olmadığı durumlarda vergi şeffaflığı sağlanabilecektir.

B. VERGİ ŞEFFAFLIĞI VE OKURYAZARLIĞI

Okuryazarlık; basılı ve yazılı bilgileri kullanarak nesir, belge ve sayısal görevleri yerine getirmek için bir yetişkinin sahip olması gereken bilgi ve becerileri ifade etmektedir. Farklı bir bakış açısı ile de basılı ve yazılı bilgileri toplumda birey olarak işlev görmek, kişinin hedeflerine ulaşmak ve bilgisini ve potansiyelini geliştirmek için

¹¹⁸ Musa Sulaiman Umar, Natrah Saad, "Readability Assessment of Nigerian Company Income Tax Act", *Jurnal Pengurusan, UKM Journal of Management*, Sayı 44, 2015, s. 27.

¹¹⁹ Seda Öner, Mehmet Cural, "Vergi Karmaşıklığı: Gelir Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberleri Ve Beyan Broşürlerinin Okunabilirliği", *Maliye Araştırmaları Dergisi*, Cilt 5, Sayı 1, 2019, s. 100.

kullanma becerisini olarak ifade edilmektedir.¹²⁰ Okuryazarlık; kişinin dünyayı anlamak amacıyla düşünmesini ve öğrenimini geliştirmek amacıyla okuma yazma becerisini, bilgisini geliştirdiği bir süreçtir. Aynı zamanda dünyayı anlamak amacının yanında kendisini de anlamak içinde geliştirmesi gerekmektedir.

Vergi okuryazarlığı ise okuryazarlığın tanımını da dikkate alarak yazılı veya görsel bir şeyi anlayabilme, yorumlayabilme şeklinde ifade edilebilir. Bu noktada vergi ile ilgili yazılı metinleri, görsel ibareleri anlayabilme, yorumlayabilme yeteneği ile ilgilidir.

Vergi okuryazarlığının birçok anlamı mevcuttur. En yalın haliyle vergilendirmeye ilişkin mevzuları anlamak ve belirli bir düzeyde okuma ve yazma kabiliyetine sahip olmaktır. Vergi okuryazarlığı ilk olarak vergilere ilişkin bilgi sahibi olmaya yardımcı olmaktadır. Sonrasında belirli bir vergi özelinde değil yerel, ulusal veya uluslararası yapıda mevcut olan vergileri ve bunların vergilendirmeye muhatap olanların üzerindeki etkisi anlayabilmeyi içerir. Daha geniş perspektiften bakacak olursak vergilendirmeye ilişkin mevzuların yanında toplanan vergilerin harcama aşamasındaki durumlarının da bilinmesi gerekmektedir. Bir de vergi okuryazarlığı vergilerle muhatap olanların yanı sıra bu konuları ilgilenen herkesi içine almaktadır.

Vergi okuryazarlığı; vergilerin ne olduğu, hangi işlemlerde vergi doğduğu, ne için vergi alındığı, hangi şeyler üzerinden alındığı, vergi oranlarının/türlerinin neler olduğu gibi durumları anlama ve analiz etme yeteneğini barındırmaktadır. Vergi sisteminin işleyişini anlayabilme, vergiye karşı bakış açısı kazanma gibi durumları kapsamaktadır. Bu sayede beyanname verme, bildirimde bulunma, vergi gelirini tespit etme, vergisel ödevleri yapabilecek kabiliyette olabilmeyi kapsamaktadır.

Çalışmanın bu kısmına kadar vergi şeffaflığı kapsamında idarenin, mevzuatın şeffaf olması gerektiği dile getirilmiş farklı boyutları ile ele alınmıştır. İdare de ve mevzuatın oluşturulmasında şeffaflığın temin edilmesi gerektiği ve bunlara ilişkin çalışmaların mükellef dışında kalanlar (idare ve kanun koyucular) tarafından yapılması gerektiği dile getirilmiştir. Mükellefin idareye ve kamuya karşı şeffaflığında ise mükellef tarafından yapılması gerekenler dile getirilmiştir. Ancak vergi okuryazarlığında her iki

¹²⁰ National Center for Education Statistics, “Adult Literacy Supplemental Assessment” <https://nces.ed.gov/naal/glossary.asp> (Erişim Tarihi:10.05.2023).

tarafa yani hem idareye hem mükellefe yük düşmektedir. Vergi şeffaflığının boyutlarında bir tarafa yükümlülük veya eleştiri oluşturabilirken vergi okuryazarlığından her iki tarafa da eleştiri veya yükümlülük oluşturulabilmektedir. Vergi kanunları anlaşılabilir, açık olmalı ki mükellefler veya vatandaş anlayabilsin vergi okuryazarlığı oluşsun. Diğer taraftan ise vergi okuryazarlığı için mükellef veya vatandaş belirli bir düzeyde kendini geliştirmeli, vergi bilinci gelişmelidir.

Mükellef veya vatandaş vergi ile ilgili alanlarda kendini ne kadar geliştirir ise de o derece vergi okuryazarlığı artmış olacaktır. Tabi her iki durumda da vergi şeffaflığı artmış olacak veya vergi şeffaflığının artmasına katkı sağlayacaktır. Bundan dolayı vergi şeffaflığı müessesinde vergi okuryazarlığı için önem arz etmektedir.

C. VERGİ ŞEFFAFLIĞI VE MÜKELLEF HAKLARI

Devletlerin vergilendirme ile ilgili süreçlerinde geçmişten günümüze birçok gelişmeler yaşanmıştır. Bu gelişmeler hem mükellef/vatandaş tarafın talepleri ile hem de devletlerin oluşturması ile gerçekleşmiştir. Mükellef/vatandaş vergilendirme sürecinde adil vergilendirme, ödeme gücüne göre vergilendirme, daha az vergi ödeme gibi hususları arzu etmektedir. Talep edilenler neticesinde birtakım haklar istemesinin, elde etmesinin önü açılmıştır. Bu kapsamda hak kavramı öne çıkmış ve vergilendirilenlerin hakları yani mükellef hakları olgusu oluşmuştur.

Mükellef hakları; *“gerek genel hukuk sisteminde var olan temel insan haklarından kaynaklanan; gerekse anayasa, uluslararası anlaşma, kanun veya idari düzenlemelerle korunan, vergileme işlemi sırasında vergi mükelleflerinin ileri sürebilecekleri haklar”* şeklinde tanımlanabilir.¹²¹

Mükellef hakları; vergi mükelleflerine bazı yetkiler veren bu yetkilerin kullanılmasına olanak sağlayan ve bunu hukuki koruma altına alınan haklarıdır. Bu çerçeveden bakıldığında mükellefe olumlu veya olumsuz talepte bulunabilme yetkisi veren ve hakları ihlal edildiğinde hukuki koruma oluşturan haklarıdır. Bu tür haklar anayasadan başlayıp en alt düzenleyici işlemlere kadar bir silsile halindedir. Vergi

¹²¹ Feride Bakar, Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, 2011, s. 4.

hukukunun uygulanmasında bir şeylerin yapılmasını veya yapılmamasını talep edebilme durumlarıdır.¹²²

Genel kabul görmüş mükellef haklarını sınıflandıracak olursak genel (temel) haklar ve özel haklar olarak sıralayabiliriz. Genel (temel) haklar ve özel haklar ana başlıklar halinde Tablo 2’de gruplandırılmıştır

Tablo 2: Mükellef Hakları

MÜKELLEF HAKLARI	
Genel (Temel) Haklar	Özel Haklar
<ul style="list-style-type: none">• Adil, Eşit Ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı• Bilgi Alma Hakkı• Başvuru Hakkı• Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı• Temsilci Kullanma Hakkı• Özel Hayatın Gizliliği• Belirlilik Hakkı	<ul style="list-style-type: none">• Vergilendirme Sırasında Haklar• Tahsil Sırasında Haklar• İdari Çözüm Yolları Sırasında Haklar• Yargılama Sırasında Haklar• Vergi Denetimi Sırasında Haklar

Kaynak: Adnan Gerçek, Güneş Çetin Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar, Simla Güzel, *Mükellef Hakları*, Bursa: Seçkin Yayıncılık, 2015.

Tabloda anlaşılacağı üzere mükellef haklarından genel haklar aslında vatandaş haklarındandır. Özel haklar ise vergilendirme sürecinde oluşan mükellef haklarıdır.

Mükellef haklarının ön plana çıkmasının birçok etkenleri vardır. Bunlardan bazılarını şu şekilde sıralanabilir: Vergi idaresinin mükellefe bakış açısında meydana gelen değişimler, vergi sisteminin karmaşık yapıya bürünmesi, uluslararası yapıda meydana gelen gelişmeler, teknolojik gelişmeler¹²³, mükelleflerin seçmen olarak önem kazanmasıdır.¹²⁴

Mükellef haklarının hem idare hem mükellef tarafından tam anlamı ile biliniyor ve uygulanıyor olması önem arz etmektedir. Mükellef haklarının tam anlamı ile işlerlik kazandığı bir vergilendirme sisteminde şeffaflık olgusundan bahsedebilir. Mükellefler

¹²² Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019, s. 138.

¹²³ Recep Kantekin, *Anayasa ve Yasalarımızda Mükellef Hakları Trabzon Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, 2019, s. 19.

¹²⁴ Adnan Gerçek, Güneş Çetin Gerger, Çağatay Taşkın, Feride Bakar, Simla Güzel, *Mükellef Hakları*, Bursa: Seçkin Yayıncılık, 2015, s. 25.

hem mevzuat anlamında hem de uygulayıcıların işlemleri hakkında bilgi sahibi olduğu sürece şeffaflık sağlanmış olacaktır. Vergi şeffaflığı; mükellef haklarının uygulanmasına, bilinmesine katkı sağlamakta iken mükellef hakları da vergi şeffaflığına katkı sağlamaktadır. Örneğin mükellef haklarından olan bilgi alma hakkı kullanıldığında idareden mükellefe bilgi akışı olacağından vergi şeffaflığına katkı sağlayacaktır. Diğer taraftan bilgiye erişebilir olmak şeffaflığın gereğidir. Bu bakımdan karşılıklı bir bağ kurulabilmektedir.

D. VERGİ ŞEFFAFLIĞI VE VERGİ MAHREMİYETİ

Vergisel işlemleri yürütenler veya ilişkisi bulunanlar; mükellefin özel veya genel durumları hakkında farklı bilgilere ulaşabilmekte ve vakıf olabilmektedir. Bu bilgiler mükellefin genel bilgileri olabileceği gibi şahsına ait veya işletmeye ait olup bilinmesi, açıklanması sakıncalı olan sır niteliğindeki bilgiler de olabilmektedir. Vergi mahremiyeti; vergilendirme sisteminde mükellefler ve mükelleflerle ilişkili kişilerden elde edilen bilginin gizli tutulması ve oluşabilecek risklerden korunmasını amaçlanmaktadır. Bu husus vergi idaresine olan güveni sağlamaktadır.¹²⁵

Vergi mahremiyeti; vergilendirme sürecinde yer alan görevli ve diğer ilişkili kişilerin görevleri kapsamında öğrendikleri gizli bilgileri yaymaları ve kendileri veya üçüncü kişiler yararına kullanamamaları şeklinde tanımlanabilir. Devlet, mükellef ve mükellefle ilişkili öğrenilen bilgileri gizleyerek üçüncü kişilere aktarılmayacağını taahhüt etmiş olur ve mükellef ve mükellefle ilişkili kişilerin zarar görmesini engeller. Karşılıklı ilişkilerin sağlıklı yürütülmesini ve devlete olan güvenin artmasını amaçlar.¹²⁶

Vergi mahremiyetine ilişkin farklı tanımlar da mevcut olup “*vergi mükellef veya sorumlusu ile ilgili olarak her ne yolla olursa olsun, vergi uygulaması sırasında öğrenilen ticari ve şahsi sırların gizli kalması*” şeklinde sorumluları kapsayan bir tanım ortaya çıkmaktadır.¹²⁷ Daha kapsamlı tanıma bakacak olursak; “*vergilendirme veya yargılama sürecinde görev alanlarca öğrenilen mükellef veya mükellefle şahsi, mesleki veya ticari*

¹²⁵ Abdurrahman Akdoğan, *Veri Hukuku ve Türk Vergi Sistem*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2019, s. 150.

¹²⁶ Vergi Dosyası, “Vergi Mahremiyeti” <https://vergidosyasi.com/2017/11/29/vergi-mahremiyeti-nedir-uyumakla-zorunlu-olanlar-istisna-ve-cezasi/> (Erişim Tarihi: 10.05.2023).

¹²⁷ Adil Nas, “Vergi Mahremiyeti”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Sayı 71, Kasım/2010, s. 2476.

ilişkide bulunan üçüncü kişilere ilişkin gizli kalması gereken nitelikte herhangi bir bilginin ifşa edilmemesi, vergilendirme amacı dışında kullanılmaması, gizliliğinin bozulmasını önleyecek her türlü tedbir alınarak muhafaza edilmesi ve ilgilinin rızası veya kanunun izin verdiği haller dışında üçüncü kişilerle paylaşılmaması” şeklinde ifade edilebilir.¹²⁸ Başka bir tanımla “Vergi idaresi ile mükellef arasındaki mali ilişkilerde vergi mükellefleri ile vergi idaresi tarafından temin edilen bilgilerin korunması ve güvenirliliğinin sağlanması, mükelleflerle ilgili edinilen mali bilgilerin 3. şahıslarla paylaşılması ve onların faydasına kullanılmaması gerekliliği”¹²⁹ ifade edilebilir. Vergi mahremiyeti doğrudan kanunlarda yer alan düzenlemeler (V.U.K. 5 Md., AATUHK 17. Md.) ile de koruma altına alınmıştır.

Vergi mahremiyeti; mükellef açısından bir hak niteliğinde olup idare tarafından yerine getirilmesi gereken bir müessesedir. Mükellefe ait sır niteliğinde gizli bilgilerin ifşa edilmemesi vergi mahremiyetinin bir gereğidir. Vergi mahremiyetinin uygulanması mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun artmasına, vergiye karşı bakış açısının değişmesine olumlu katkı sağlayacaktır. Açıklandığı üzere vergi mahremiyeti mükellefin gizli kalması gereken, sır niteliğinde bilgilerin ifşa edilmemesi olduğundan bu bilgilerin ifşa edilmemesi gerekmektedir. Bu bakımdan vergi şeffaflığına aykırılık teşkil edecek bir durum söz konusu olmayacaktır.

Bu açıklamalar ışığında vergi mahremiyeti ile vergi şeffaflığı arasında ilişkiye değinmek gerekirse vergi şeffaflığı; açıklık, şeffaflık, bilgi akışı olma durumlarını vurgulamaktadır. Vergi mahremiyeti; bilgi akışının olmaması, sırların, gizliliğin açıklanmaması gerektiği üzerinde durmaktadır. İki kavram arasında ters ilişki mevcuttur. Bu durumda belirli sınırlar dâhilinde birbirleri üzerinde doğrudan etkileri olumlu yönde bulunmamaktadır.

¹²⁸ Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2017, s. 430.

¹²⁹ Mutlu Yoruldu, Mali Şeffaflık ve Mali Şeffaflık İlkesi Perspektifinde Vergi Mahremiyeti Kuralının İncelenmesi, Editörler Ahmet Arslan, Esra Çıkmaz, *İşletme ve Maliye Araştırmaları: Denetim, Vergileme, Üretim ve Yönetimde Şeffaflık*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2020, s. 121.

IV. TÜRKİYE'DE VERGİ ŞEFFAFLIĞI

Kamu idaresinin yönetimde şeffaflık, iyi yönetim bir parçası olmuştur. Bu kapsamda uluslararası boyutlarda ön plana çıkan şeffaflık ülkemizde de ön plana çıkmıştır. İlk adımlar bütçe alanında mali saydamlık ile karşımıza çıkmış ve devamında diğer alanlarda kendini göstermeye başlamıştır.

Vergi şeffaflığı ise mali saydamlığın içinde yer almaktadır. Bu çerçevede mali saydamlıkla birlikte vergi şeffaflığı da ön plana çıkmış olacaktır. Vergi şeffaflığı ilk aşamada uluslararası vergi değişimi ile birlikte gündem olmuş bilgi değişimi daha çok kamu idareleri arasında olmuştur. Bilgi değişimi; çifte vergilendirmeyi engelleyici yönüyle öne çıkmaktadır. Ancak sadece çifte vergilendirmeyi önleyici değil diğer taraftan çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınma olaylarına, suç gelirlerinin aklanmasına, terörün finansmanının önlemesine karşı mücadele konusunda da ön plana çıkmaktadır. Bilgi değişimi, yukarıda sayılanlardan dolayı uluslararası düzeyde örgütlenmede önemli bir yere sahiptir.¹³⁰

Ülkemizde Anayasanın 74. maddesinde “*Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı*” başlığında bilgi edinme hakkı yer almaktadır. Bu durum tüm kamu idareleri için geçerlidir. Yani vergisel düzenlemeleri, vergi idaresi gibi vergisel süreçte yer alanları da içinde barındırmakta vergisel şeffaflığa katkı sağlayan bir müessesedir. Vergi şeffaflığı daha önce belirtildiği gibi bilgilere ulaşılabilir olması ve ulaşılan bilgilerin anlaşılır olmasını gerektirmektedir. Aslında tam anlamı ile vergi şeffaflığı var olduğunu varsaydığımızda bilgi edinmeye olan ihtiyacın olgusu olmaması gerekmektedir.

Bilgi edinme hakkı; kendisine bir eylem veya işlem yapılacak/yapılmış, herhangi bir karar alınmış/alınacak olanların idareden ihtiyaç duyulanlara ulaşabilme hususuna dayanmaktadır. Diğer bir açıdan idarenin elinde bulunan bilgi, belge ve datalara ulaşılabilme durumudur.¹³¹ Bu açıdan önemli bir hak niteliğindedir. Bu tanımda yer alan hususları kapsayacak şekilde 09.10.2003 tarih ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu yayınlanmıştır.¹³² Artık bilgi edinme hakkı kanuna dayanarak kullanılabilir hale gelmiş,

¹³⁰ Bkz. Başaran Yavaşlar, Canyaş, a.g.e., s. 10.

¹³¹ Bkz. Eken, a.g.m., s. 64.

¹³² 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu, 24.10.2003 tarih ve 25269 sayılı R.G.

kanuni güvence altına alınmıştır. Aynı zamanda bu kanun çerçevesinde alınabilecek, ulaşılabilecek olan bilgilerin sınırları da çizilmiştir.

Mükellef hakları yönünden ise gelişmelere bakacak olursak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2006 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi yayınlanmıştır. Bildirgede mükellefin vergilendirme aşamasında net olmayan, saydam olmayan, anlaşılabilirliği olmayan alanları, faaliyetler hakkında bir dizi açıklamalar ve yapılabilecekleri hakkında bilgi verilmiştir. Bildirgede herkesi memnun etmeye çalışma ve sorunları çözme ve çözmeye olan bağlılığını onaylamıştır. Bildirgede yer alanlar ve vergi şeffaflığı ile ilişkisi Tablo 3'te özetlenmiştir.

Tablo 3: Mükellef Hakları Bildirgesi İlkelerinin Vergi Şeffaflığı İle İlişkisi

Mükellef Hakları Bildirgesi	Açıklaması
Açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet vereceğiz.	İdarenin açık ve güvenilir bir şekilde hizmet vermesi şeffaflığın olmazsa olmazı olduğundan bu ilke doğrudan vergi şeffaflığına etki etmektedir ve ona katkısı olacaktır.
Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istediğiniz her bilgi için doğru insanlarla temasa geçmeniz konusunda sizleri yönlendireceğiz.	Bilgi edinebilme, bir şeye ulaşabilme, fulü olanların giderilmesi, belirsiz olanın giderilmesi gibi durumları sağlamaktadır. Bu itibarla vergi şeffaflığını etkilemekte ve katkı sağlamaktadır.
Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfamızla ve basılı yayınlarla sizlere en kısa zamanda duyuracağız.	Bu ilke ulaşılabilirliği sağlamakta ve bunun sürekli şekilde yapılmasını hedefleyerek yeni gelişmelerden mükelleflerin haberdar olmasına yani vergisel şeffaflığa katkı sağlamaktadır. İnternetin bir araç olarak kullanılması bilgiye erişimin her an ve her yerden olmasını sağlamaktadır. Ayrıca basılı yayınlara da yer verilmiş olması internet erişimi olanağı olmayanların da gözetildiğini göstermektedir. Vergi şeffaflığına doğrudan katkı sunmuş ilkedir.
Ücretsiz e-posta sistemimize kaydolmanız durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından ve anında öğrenmiş olacaksınız.	Mükellefi bilgilendirme adına önemli bir gelişme olup vergi şeffaflığına da hizmet eder. Mükellefin bilgi arama çabasını azaltmaya dönük bir uygulamadır. Ücretsiz olması, vergilendirme maliyeti içinde yer almadan gelişmelere ulaşarak haberdar olması şeklinde yorumlanabilir.
Şahsi ve gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağız ve kullanmayacağız.	Mükelleflerin sırlarına/durumlarına ilişkin bilgilere vergi idaresinin erişebilme durumu göz önüne alındığından bu bilgilerin ifşası söz konusu olamayacaktır. Bu durumun sınırları, içeriği kanunlarla çizilmiş ve güvence altına

	alınmıştır. Vergi şeffaflığı yönünden bakılacak olursa doğrudan ilişkisi bulunmamaktadır.
Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde sizlere her türlü kolaylığı sağlayacağız.	Ödevlerin yerine getirilmesinde kolaylık sağlanması vergi maliyetini azaltacak bir argümandır. Bu sayede vergiye uyumu da sağlayacaktır.
Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız.	Vergi idaresinin işlemlerinde bahsedilen ilkeler dikkate alınarak yapılması idarenin şeffaflığı ile ilgili olacaktır. Vergi şeffaflığının bir boyutu olan idarenin şeffaflığının kapsayacaktır. Dolayısıyla adil, hukuksal olması şeffaflığı da içinde barındıracaktır.
Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz.	Kanunların tutarlı şekilde uygulanması ve mükellefin her aşamada bilgilendirilmesi şeffaflığın bir parçasıdır. Bu kapsamda vergi şeffaflığına katkı sağlayacaktır.
Şikâyetlerinizi gerçek kimlik ve iletişim bilgilerinizle iletmeniz halinde, en kısa sürede sonuç ile beraber size döneceğiz.	En kısa sürede dönüş yapılması idarenin karşı tarafı dikkate aldığı, işlemlerini hızlı çözüme kavuşturduğu anlamına gelmektedir. Vergi şeffaflığı ile ilgisi dolaylıdır. Zira hızlı çözüme kavuşturmak idarenin gerekliliği içinde yer almaktadır.
Sürekli olarak kendimizi yenileyecek, daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olacağız.	Bu ilke de idarenin gerekliliği içinde yer almaktadır. Vergi şeffaflığına dolaylı şekilde katkısı olabilecektir. Daha iyi hizmet arayışı içinde vergi şeffaflığına ilişkin işlemlerin olması da kaçınılmaz olacaktır.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, “Mükellef Hakları Bildirgesi”, <https://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari> (Erişim Tarihi 15.06.2023)’den yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Yukarıda mükellef hakları bildirgesinde yer alan maddeler irdelendiğinde vergi şeffaflığı müessesesi adına olumlu gelişmeler olduğu görülmektedir. Mükellef hakları vergi şeffaflığının içinde yer alan bir olgudur.

Türkiye’de vergi şeffaflığı açısından önemli bir diğer gelişme, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile mali saydamlık ilkesinin ön plana çıkmış olmasıdır. Kanun kamu kaynaklarının kullanımında dört temel ilkeyi benimsemiştir. Bu ilkeler; mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, performans esaslı program bütçele sistemi ve çok yıllık bütçeleme şeklinde sıralanabilir. Mali saydamlık ise ayrı maddelerde düzenlenmiş ve önemi vurgulanmıştır. Mali saydamlık genel itibari ile kamu harcamalarıyla ilgili bir kavram olarak görülmektedir. Ancak vergi şeffaflığı mali saydamlığın alt başlığı şeklinde düşünüldüğünde mali saydamlık ile ilgili gelişmeler dolaylı olarak vergi şeffaflığı etkilemektedir. 5018 sayılı kanunun 7. Maddesinde yer alan “*Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında*

bilgilendirilir.”¹³³ hükmünde açıkça belirtilen kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi vergi şeffaflığını kapsamaktadır.

İdarenin görevinin sürdürülmesiyle ilgili bir diğer gelişmeler ise 2004’te yürürlüğe giren 5176 Sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’dur. Kanunun amacına bakıldığında “*kamu görevlilerinin uymaları gereken saydamlık, tarafsızlık, dürüstlük, hesap verebilirlik, kamu yararını gözetme gibi etik davranış ilkeleri belirlemek ve uygulamayı gözetmek üzere Kamu Görevlileri Etik Kurulunun kuruluş, görev ve çalışma usul ve esaslarının belirlenmesidir.*”¹³⁴ ifadesi saydamlığı açıkça vurgulamıştır. Kamu çalışanlarına ilişkin kanunda vurgulanan saydamlık, tarafsızlık gibi ilkeler vergi şeffaflığında idarenin şeffaflığı boyutu içinde yer almaktadır. Kanunun yayınlanması, vurgulanan ilkeler, kanunun içeriği dikkate alındığında vergi şeffaflığının gelişmesine zemin hazırlar niteliktedir.

İdare ile vatandaşların işlemlerini kolaylaştırmak, daha hızlı ve iyi hizmet alabileceği bir ortam oluşturmak adına e-devlet uygulamaları gündeme gelmiş ve e-devlet uygulamaları yürürlüğe konmaya başlanmıştır. E-devletin literatürde birçok tanımı bulunmaktadır. Türkiye Bilişim Derneğine göre e-devletin tanımını “*Devletin vatandaşlara karşı yerine getirmekle yükümlü olduğu görev ve hizmetler ile vatandaşların buna karşılık devlete karşı olan görev ve hizmetlerinin karşılıklı olarak elektronik iletişim ve işlem ortamlarında kesintisiz ve güvenli olarak yürütülmesidir.*” Şeklinde dir.¹³⁵ E-devlet uygulamaları devletin her kademesinde aktif şekilde yer bulmuştur. E-devlet uygulamaları kapsamında aşağıda yer alan e devlet uygulamaları vergi şeffaflığı ile ilişkilendirmek mümkündür.

- Merkez Erişimli Taşra Otomasyon Projesi (METOP)
- Saymanlık Otomasyon Sistemi (Say2000)
- Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP-2)

¹³³ 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanunu, 12.12.2003 Tarih ve 25326 sayılı R.G. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5018.pdf> (Erişim tarihi: 17.05.2023).

¹³⁴ 5176 Sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5176.pdf> (Erişim tarihi: 17.05.2023)

¹³⁵ Türkiye Bilişim Derneği, *E-Devlet Kavramları El Kitabı*, Sürüm 2.0, Ankara: 2006, s. 8.

- E-Beyanname - Gelir İdaresi Başkanlığı
- Elektronik Bilgi Transferi (BTRANS)
- Motorlu Taşıtlar Vergi Dairesi - Gelir İdaresi Başkanlığı
- Kurumlar Vergi Dairesi - Gelir İdaresi Başkanlığı
- Gelir Vergi Dairesi - Gelir İdaresi Başkanlığı
- Vergi Kimlik Numarası Sorgulama - Gelir İdaresi Başkanlığı
- Gecikme Faizi Hesaplama - Gelir İdaresi Başkanlığı
- Gelir Vergisi Hesaplama - Gelir İdaresi Başkanlığı
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Hesaplama - Gelir İdaresi Başkanlığı
- Kasko Değerleri - Gelir İdaresi Başkanlığı¹³⁶
- Dijital Vergi Asistanı (GİBİ) - Gelir İdaresi Başkanlığı
- Mükellef Geri Bildirim Sistemi - Gelir İdaresi Başkanlığı
- E-Taahhüt, E-Fatura, E-Defter, E-Tebligat, E-Yoklama,
- İnteraktif Vergi Dairesi - Gelir İdaresi Başkanlığı
- Hazır Beyan Sistemi - Gelir İdaresi Başkanlığı¹³⁷

Bu uygulamaların bazıları vergi şeffaflığı doğrudan ilişkili iken bazıları dolaylı olarak ilişkilidir. Bu tür uygulamalar sayesinde bilgiye herkesin daha hızlı ulaşılabilme imkânı olmaktadır.

Gelir İdaresini Başkanlığının internet sitesinde ana sayfada yer ana rehber ve broşürler bölümünde (<https://www.gib.gov.tr/node/128637>)¹³⁸ güncel kanunlar ile vergi kanunların uygulanmasına ilişkin mükelleflerin tereddüt yaşadığı konulara ilişkin bilgilendirme rehber veya broşür yayınlanmaktadır. Bunlarda doğrudan vergi şeffaflığına hizmet etmektedir.

¹³⁶ Türkiye Bilişim Derneği, a.g.e., ss. 16-17.

¹³⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2022 Faaliyet Raporu, ss. 35-60.

¹³⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, Rehberler ve Broşürler, <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/rehberler-ve-brosurler> (Erişim Tarihi: 15.05.2023).

Mükelleflerin tereddüt yaşadığı konulara ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413. Maddesinde Gelir İdaresi Başkanlığından veya yetkili kıldığı birimlerce mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından belirsizlik yaşadığı ve tereddüt duydukları hususlar hakkında izahat isteyebilecekleri hüküm altına alınmıştır. Akabinde 16/01/2010 tarihinde özelge sistemi uygulamaya konulmuştur. Bu sayede özelge talep edilene kısa zamanda cevap verilmesi, başvurularda ve cevaplarda bir standart oluşturulması, uyum maliyetinin azaltılması, bürokrasi ve kırtasiyeciliğin azalması sağlanmıştır. Ayrıca internet sitesinde (<https://www.gib.gov.tr/ozelge-sistemi/ilgili-mevzuat>)¹³⁹ daha önce verilen özeldeler herkesin erişimine açık olup arama ve sorgulama araçları bulunmaktadır. Açıklandığı gibi Gelir İdaresini Başkanlığı tarafından mükellef nezdinde özelge yayınlamaktadır. Hatta mükelleflerin genelini ilgilendiren ve tereddüt edilen konulara ilişkin mükelleflere kolaylık sağlanması amacıyla sirküler yayınlanabilmektedir.

¹³⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, Özelge Sistemi, <https://www.gib.gov.tr/ozelge-sistemi/genel-bilgi> (Erişim Tarihi: 15.05.2023)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ ŞEFFAFLIĞINA İLİŞKİN MESLEK MENSUPLARININ ALGILARI ÜZERİNE BİR İNCELEME

Tezin bu bölümünde uygulama çalışmasına ilişkin bilgiler yer almaktadır. Tezin içeriği kapsamında Bursa ilindeki Yeminli Mali Müşavirler (YMM) ve Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler (SMMM) ile mülakatlar gerçekleştirilmiş; vergi şeffaflığı konusunda ne düşündüklerini, terim olarak onlar için ne anlam ifade ettiği, vergi şeffaflığının sağlanması adına neler yapılması gerektiğine ilişkin düşünceleri ortaya konmak istenmiştir.

I. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

A. AMACI

Araştırmada vergi şeffaflığı hakkında meslek mensuplarının algılarını ölçmek, değerlendirmek amaçlanmıştır. Konu hakkında ne kadar bilgi sahibi oldukları, vergi şeffaflığının aktörleri ve boyutları hakkında bilgi sahibi olup olmadıkları ve vergi şeffaflığı düzeyi algıya dayalı olarak ölçülmek istenmiştir. Aynı zamanda konu hakkında katılımcıların dile getirdikleri önerilerin, tavsiyelerin aktarılması amaçlanmıştır.

B. ÖNEMİ

Vergilerin şeffaflığı; günümüzde gittikçe önem kazanan yeni bir terim olarak karşımıza çıkmaktadır. Bilindiği kadarı ile ülkemizde daha önce meslek mensuplarının algılarına dayalı olarak vergi şeffaflığı çalışması yapılmamıştır. Vergi şeffaflığı konusunda terimsel anlamda çalışmalar olsa da uygulama noktasında yeterli çalışma olmaması bu çalışmanın literatüre katkı yapma potansiyeline sahip olduğunu göstermektedir.

II. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

A. YÖNTEM

Araştırmada nitel veri toplama yöntemleri arasında yer alan “görüşme” (mülakat) yöntemi kullanılmıştır. Nitel yöntemler arasında en çok tercih edilen yöntemler arasında yer almaktadır. Bu yöntemin araştırmacıya esneklik sağlaması, cevaplarda araştırılan konuya ilişkin daha kapsamlı bilgi edinilmesini sağlaması, anlık durumların gözlemlenebilmesi gibi üstünlükleri mevcuttur. Bu yöntem görüşme gerçekleştirilenler nezdinde özgün ifadelerin ortaya çıkarılması imkanı tanır.¹⁴⁰

Görüşme; derinlemesine inceleme yapılmasını konu hakkında tam bilgi elde edilmesini sağlamaktadır. Sözlü iletişime dayandığından her kesime uygulanabilir, görüşülen kesimden yanıt alma olasılığı olması görüşmenin güçlü yönleridir. Görüşme ortamı araştırmacının kontrolü altında olduğundan; başkaları tarafından yanıtlanma vb. durumları ortadan kaldırmaktadır.¹⁴¹ Bu nedenle çalışmada “görüşme” (mülakat) yöntemi seçilmiştir.

B. KAPSAMI

Tezin konusu kapsamında; mali saydamlığın bir boyutu olarak vergi şeffaflığına ilişkin meslek mensuplarının algıları: Bursa ilinden örneklem seçilerek yapılmıştır. Meslek mensuplarına görüşme(mülakat) yapılmasının nedenleri; meslek mensuplarının konu hakkında belirli bir bilgi birikiminin olması, daha kapsamlı şekilde cevaplar alınabilme ihtimali, kanunların uygulama aşamasında yer alması, mükelleflerin algılarını görebilme durumlarının olması şeklinde sıralanabilir.

¹⁴⁰ Hilal Akman Dömbekci, Mehmet Akif Erişen, “Nitel Araştırmalarda Görüşme Tekniği”, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, , Cilt 22, Sayı 2, 2022, s. 144.

¹⁴¹ İ. Esen Yıldırım, *İstatistiksel Araştırma Yöntemleri*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, s. 123.

Bursa ilinde SMMM odasına kayıtlı 5.638 üye¹⁴² YMM odasına kayıtlı 191 üye¹⁴³ bulunmaktadır. Tez kapsamında ise SMMM olan 10 katılımcı ve YMM olan 10 katılımcı olmak üzere toplamda 20 meslek mensubu ile görüşme yapılmıştır.

C. VERİLERİN TOPLANMASI

Görüşmeler 07.07.2023 – 20.08.2023 tarihleri arasında 20 meslek mensubu ile görüşme yapılmıştır. Görüşmeler sırasında katılımcılardan izin verenlerden ses kaydı alınmıştır. İzin vermeyenler için not alma metodu kullanılmak zorunda kalınmıştır. Görüşmeler her bir katılımcı için ortalama 40 dakika sürmüştür. Ses kayıtlarında yer alan bilgiler yazıya aktarılmıştır. Yazıya aktarılan bilgiler araştırmanın amaçları doğrultusunda veri olarak işlenmiştir.

D. KATILIMCILARA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Görüşme sırasında katılımcılara yaşları ve eğitim durumları hakkında sorular sorulmuştur. Görüşmelerde katılımcılara kaç yıldır meslek mensubu oldukları ve odaya kayıtlı olup olmadıkları sorulmuştur.

Katılımcıların en az 5, en fazla 30 yıldır meslek mensubu olduğu görülmüştür. Katılımcıların tamamı üniversite mezunu olduğunu belirtmiştir. Görüşme yapılanların hepsi görüşmenin yapıldığı tarihte fiili olarak meslek mensubu ve aynı zamanda mesleğini icra eden kişileridir.

¹⁴² TÜRMÖB, Meslek Mensubu Dağılım Tablosu (SM-SMMM), <https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--sm-smmm-> (Erişim tarihi:20.08.2023)

¹⁴³ TÜRMÖB, Meslek Mensubu Dağılım Tablosu (YMM) <https://www.turmob.org.tr/istatistikler/98ffcbdc-4ebc-4670-ac57-006ffbc7d099/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--ymm-> (Erişim tarihi:20.08.2023)

III. BULGULAR VE TARTIŞMA

Tezin bu kısmında yarı yapılandırılmış görüşmelerden elde edilen bulgular, araştırmanın yöntemine uygun olarak verilmekte ve tartışılmaktadır. Görüşmelerin sonuçlarını daha iyi analiz etmek, sonuçlar çıkarmak adına sorular ve verilen cevaplar tablolar halinde gösterilecektir. Tablolardaki katılımcılar rastgele sıralanarak katılımcı 1, katılımcı 2 şeklinde belirtilecektir.

A. VERGİ ŞEFFAFLIĞININ TANIMI

Katılımcılara “*Sizce vergi şeffaflığı/saydamlığı*” nasıl tanımlanabilir ?” sorusu sorulmuş olup sorusuna verilen cevaplar Tablo 4’te yer verilmiştir.

Tablo 4: Vergi Şeffaflığının Tanımına İlişkin Görüşler

Katılımcı 1	Kanunların açık ve anlaşılır olması lazım. İlke ve kural bazlı olmalı. İdare daha anlaşılır olmalı. Hukuki yardımların olması lazım. Bunlar olursa vergi şeffaflığı artabilir.
Katılımcı 2	Mevzuatların karmaşık olması, yasa çıkarılması, torba yasaların çıkarılması, sonrasında uygulanabilirliği karmaşıklığa neden olmamalıdır. Meslek mensupları dahi zorlanırken vatandaş nasıl adapte olabilsin. Karmaşık olması, anlaşılabilirlikten uzak olması uygulanabilirliği zorlaştırmaktadır. Dönem içinde değişimler şeffaflıktan uzaktır.
Katılımcı 3	Benim aklıma anlaşılabilirlik geliyor. Bir mevzuat teknik bir dilde mevzuat çıkarılıyor bu önümüze sunuluyor. Onu alıp sindirip mükellefi aktarması var muhatap olduğunuz mükellef çok geniş bir yelpazede üniversite mezunu var mastır yapmış adam işte çok kültürlü bir tarafta ilkokul mezunu ve ilkokul mezunu dediğim gibi eğitimi bir yere kadardır onları da aynı mevzuata maruz bırakıyoruz.
Katılımcı 4	Saydamlık (Şeffaflığı) şu an için uygulanabilir ve anlaşılabilir durumda değil açıkçası sadece bunu mesleki olarak değil de mükellef gözüyle de bak bakalım dedi ama hani bizim kanunlarımız biraz toplama bilgisayar gibi toplama kanunlar. Bence olması gerekeni soruyorsanız bizim Türkiye'deki işleyişe göre biraz daha vergilerin Kanunlarının yapılandırılması lazım.
Katılımcı 5	Berraklık düzgünlük aklıma geliyor, vergi ödeme listesinin yayınlanması şeffaflık akla gelmektedir. Vergi mahremiyetini de ihlal edebilir diye şeffaflık olmamalıdır. Vergi

	kanunlarını anlaşılabilir olarak düzenlenmelidir. Eğitimin bir sürecinde vergi ile ilgili bilgiler verilerek vatandaş eğitilmelidir.
Katılımcı 6	Kanunun anlaşılabilir olması, vergileri niçin alındığının bilinmesi, nerelerde kullanıldığının bilinmesi ve yapılan harcamaların hesap verilebilirliği olmasıdır. Vergiyi toplayanlar, diğer tarafta vergi yüklenicilerdir. Vatandaş verginin nereye harcandığına ilişkin net bir bilgi olmadığından vergiye karşı bir direnç göstermektedir. Vergi toplayan ile veren karşılıklı olarak hesap verilebilirlik olmalıdır. Düşük olduğundan saydamlıkta zayıftır.
Katılımcı 7	Herkesin anlayabileceği, açık olan, anlaşılabilir olma durumudur. Vergi oranlarının yüksek olması, refah seviyesini yükseltmek için şeffaf olmama eğilimindedir.
Katılımcı 8	Vergi şeffaflığı; her şeyin anlaşılabilirliği aklıma gelmektedir. Ancak Türkiye’de vergisel boyutta saydamlık yok. Her vergisel olayın ayrı ayrı mevzuatı var. Bunlar birleştirilmelidir. Sürekli bir araştırma eğilimi içinde kalınıyor bu da bıkkınlığa sebep verdiğinden şeffaflıktan uzaklaşma durumu olmaktadır. Çıkan kanunlar belirli bir seviye üzerindeki kişilerin anlayabileceği şekilde çıktığından anlaşılabilirliği zayıftır. Bu durumda şeffaflığın olmadığını göstermektedir.
Katılımcı 9	Ekonomik sistemlerin, uygulanan siyasi ve mali politikalarla ilgili verilerin kurumların sorumluluklarını açık ve anlaşılabilir şekilde kamuya aktarılmasıdır. Şeffaflık vergi kanunları ve politikalar hakkında bilgi sağlar ve sektörler bu bilgilere göre şekillenmeye çalışır.
Katılımcı 10	Dürüstlük aklıma geliyor. Kayıtların düzgün tutulması, reel değer ne olduğunu göstermesi, açıklık aklıma geliyor. Uygulama da mükellefin ödeme gücü ile ilgili de olabiliyor. Mükellef ödeme isteğine göre de değişen bir terimdir.
Katılımcı 11	Vergi mevzuatlarında ikincil düzenlemeler ile fülü alanları açıklama eğilimindedir. Genel itibari ile mükellef hakları, açıklamalar gibi çalışmalar ile idare vergi şeffaflığını sağlamaya çalışmıştır.
Katılımcı 12	Vergilerin tam olarak tarif edilebilmesi ve sıradan bir vatandaş tarafından anlayabilmesidir. Vergi şeffaflığı içinde mükellef, uygulayıcı olan idare ve mevzuat vardır. Yazılan kanunlar anlaşılabilirdiği dönemde dil değişime uğramaktadır. Bu da şeffaflığı azaltmaktadır.
Katılımcı 13	Verginin soğuk bir yüzü vardır. Sorumlu olmak istemediği konuda kimse şeffaflıktan bahsedemeyiz. Anlaşılır olması, hesaplanabilir olmalıdır.

Katılımcı 14	Vergiye taraf olanları, vergiyi yüklenenlerin vergisel işlemleri bilip bilmemeleri, idarenin de vergisel işlemleri bilgilendirmesi aklıma gelmektedir. Mükellefler, meslek mensupları, uygulayıcı idareler ve vergi politikalarının belirleyicileri vergi şeffaflığının içinde yer almaktadır.
Katılımcı 15	Vergi idaresinin mükellefe karşı açıklığı hem mevzuat yönünden hem de yapılan işlemlerde şeffaflığı, vergi mükelleflerinin de idareye karşı bilgilerin sunulması şeffaflığıdır. Vergi idaresi, vergi mükellefleri, yasal mevzuatlar, uluslararası hukuklar vergi şeffaflığının içinde yer almaktadır.
Katılımcı 16	Verginin iki tarafı vardır. İdare ve vergi alınan kesimdir. İdarenin vergi toplarken uyguladığı mevzuatın şeffaflığı, anlaşılabilirliği; vergi mükelleflerin ödeme aşamasındaki hakları talepleri olarak tanımlayabiliriz.
Katılımcı 17	Şeffaflık verginin şeffaflığı ya da saydamlığı yönetilen ve yönetenlerin birbirine olan güvenini sağlamlaştırır. Vergi ödeyenle vergiyi toplayan arasındaki bağları pekiştirir. Şeffaflık, bilinmezliği ortadan kaldırarak geleceğe yönelik planların sağlıklı bir şekilde yapılmasını sağlar.
Katılımcı 18	Verginin iki taraflı iletişimi anlaşılmaktadır. Üçlü bir grup aklıma gelmektedir vergi idare, mükellef ve meslek mensuplarından oluşmaktadır. Vergi şeffaflığının sağlanması adına mükelleflere vergi bilinci oluşturulmalıdır.
Katılımcı 19	Vergilerin, kanunların anlaşılır olması lazım. Üst düzey hukuk ile alt düzenlemeler arasında kopukluklar var. Bu durum hukuk kararlarına yansımaktadır. Kanuna aykırı tebliğler bile bunlar vergi şeffaflığına gölge düşürmektedir. Uygulayıcıların, uygulama aşamasındaki şeffaflığı mükellefe her noktada eşit davranması vergi şeffaflığı olarak görüyorum.
Katılımcı 20	Vergi mevzuatına ilişkin düzenlemelerin ve mevzuata ilişkin bilgilerin mükellefler tarafından kolaylıkla anlaşılabilmesi, vergi uygulamalarına ilişkin düzenlemelere kolaylıkla ulaşabilmesi, mükelleflerden tahsil edilen vergilerin ne zaman, nereye ve hangi yollarla harcandığının bilmesinin sağlanması, mevzuat düzenlemelerinin herkes için kolaylıkla anlaşılabilir olması şeklinde tanımlayabiliriz

Katılımcılar Vergi şeffaflığı tanımı hususunda ağırlıklı olarak vergi mevzuatının sade olması gerektiğinden veya vergi mevzuatının karmaşık olduğundan yola çıkarak tanımlar yapmıştır. Vergi şeffaflığının boyutlarını vurgulayan katılımcılar olduğu da görülmüştür. Öneriler arasında Türkiye'nin yapısına uygun vergi kanunları yapılması

gerektiği vurgulanmıştır. Vergi kanunlarının istikrarlı olmamasının da şeffaflığı etkilediği belirtilmiştir.

B. TÜRKİYE’DE VERGİ MEVZUATININ ŞEFFAFLIĞI

Katılımcılara “Türkiye’de vergi mevzuatının şeffaflığı konusundaki düşünceleriniz nelerdir?” sorusu sorulmuş olup soruya verilen cevaplar Tablo 5’te yer verilmiştir.

Tablo 5: Türkiye’de Vergi Mevzuatının Şeffaflığına İlişkin Görüşler

Katılımcı 1	Kanunların son anda sirküler ile değiştirilmesi ne kadar şeffaflıktan bahsedilebilir. Şeffaf değildir. Vergi mevzuatı tek bir kanunda toplanmalı gelir ve kurumlar birleştirilmelidir.
Katılımcı 2	Vergiler anlaşılabilir değildir. Tabanda ticaretin içinde olanlar mevzuatı anlaması mümkün değildir. Açık, anlaşılabilir değildir. Sade olduğu söylenemez.
Katılımcı 3	Anlaşılabilir noktada sıkıntılar yaşamamız ile birlikte bizdeki anlayış biraz da şu şekildedir. Kervan yolda dizilir mevzuatı ile bir mevzuat çıkıyor. Bu böyle oldu. Şöyle olur sonrasında ise uygulanabilirlik, rasyonellik yok. Bir gecede çıkan bir mevzuat değişikliğine çok şeffaf bakılmıyor.
Katılımcı 4	En basit gelir vergisi ile KDV arasında uyuşmayan noktalar var. Kendi mesleğimde gelir vergisi tahsil esası, KDV ise tahakkuk esasıyla işlem görüyor. Bir vergi mevzuatında bir değişiklik olacaksa hani onlara işte çok yansıyacak gibi ya çok davalar açılacak ki gibi ondan sonra vergi tarafında değişiklikler ancak yapılıyor o yüzden hani şeffaflık artırılabilir mi artırılabilir ama bunun için her şeyden önce kurumun bunu samimi bir şekilde bu işi yapan meslektaşlar ile aktif ama için içinde olan farklı sektörlere hitap eden yani bunu da kurumlar taraf olacak şirketlerdeki mali müşavirler, teşvik alan firmaların mali müşavirleri, turizm, sanayinin, tarımın, hizmet sektörlerinin mali müşavirleri ile bir araya gelerek ona göre bir düzenleme yapılması lazım.
Katılımcı 5	Vergi kanunları şeffaf değildir. Kanunda bulunan atıflar karmaşıklığa neden olmaktadır. Bizler ve idarede yer alanlar belirli eğitimler aldığından anlaşılabilir olabilir ancak vatandaş nezdinde anlaşılabilir değildir.
Katılımcı 6	Kanunlar çok şeffaf değil, öyle konular oluyor ki beş kişiye sorduğumuzda beş farklı yorum alınmaktadır. Yayınlanan tebliğler uzun, dili açık değildir. Kanunları anlamakta

	uygulamakta zorlanmaktayız. Şeffaflığını artırmak için kanunların dili sadeleştirilmelidir. Kanunların çelişen yanları düzeltilmeli, tek kanuna getirilebilir.
Katılımcı 7	Vergi mevzuatında yer alan indirim ve istisnalardan kaynaklı karmaşıklık vardır. Oranların yüksek olması da mevzuatın karmaşık olmasına neden olmaktadır. Muafiyetlerinde çok olması karmaşık olmasına neden olmaktadır.
Katılımcı 8	Vergi kanunlarında sıradan bir olayın dışında olay ile karşılaştığımızda kanunların anlaşılabilirliği olmamaktadır. Nitelikli bir konuda kanun fulü kalmaktadır. Herkes kendine göre anlayabileceği bir durumla karşılaşmaktadır. Karmaşık ve şeffaf olmadığını göstermektedir.
Katılımcı 9	Tartışmaya açık bir konudur. Son zamanlarda yapılan mevzuat değişiklikleri çok hızlı bir şekilde uygulamaya kullanılmak istenmekte ve yayınlanan tebliğler çok detaylı olmakla birlikte karışıklıklara neden olmaktadır. Yayınlanan tebliğlerin daha basit ve sade bir dille kamuya aktarılması bu durumun düzelmesi için daha etkili olacaktır
Katılımcı 10	Çok şeffaf değildir. Ulaşılabilirliği yüksektir. Ancak anlaşılabilirliği düşüktür. Çok fazla değişikliklerin olması ve kanunlar ardı ardına eklemeleri ile oluştuğundan çok karmaşık hal almaktadır. Değişiklikler çok anlaşılabilir değildir. Bu da açık ve net olmaması ile ilgili de olabilir. Hazırlanan kanunlar bürokratik dille değil halkın anlayabileceği yalın sade dil ile yazılmalıdır.
Katılımcı 11	Mevzuatlar geçmiş yıllara göre daha şeffaftır. Ulaşılabilir olması her geçen gün artmıştır. Ancak anlaşılabilirliği düşüktür.
Katılımcı 12	Vergi mevzuatının yazılma aşamasında olanlar halkın dili ile yazmadığından, uygulamaya dönük olarak yazılmadığından dili ağır olmaktadır.
Katılımcı 13	Vergi mevzuatımız şeffaf değildir. Anlaşılabilir değildir. Karmaşık bir yapıya sahiptir. Ulaşılabilir ancak anlaşılabilir değildir. Yeni yapılması planlamalar kanunların birleşmesi kanunları daha da karmaşık hale getirilebilecektir.
Katılımcı 14	Vergi mevzuatı yeterince şeffaf değildir. Vergilerin çokluğu, muafiyetler, istisnalar gibi durumlar vergi mevzuatının şeffaflığını körüklemektedir. Vergilerde sadeleştirme yapılmalıdır. Vergi mevzuatında olan muafiyet istisnalar olabildiğince az olmalıdır. Bu sayede vergi mevzuatında şeffaflık artacaktır.
Katılımcı 15	Vergi mevzuatımız çok karışık, çok fazla sayıda vergi türü, birçok dolaylı vergiler, doğrudan vergilerin karmaşık olması, sürekli eklemelerin yapılması, sirküler, özgelgeler ile uygulamaya yön vermesi şeffaf olmadığını gösterir. Halkın diline göre yazılmadığından anlaşılabilirlik düşüktür. Uygulamaya yön veren mevzuatlar

	uygulama aşamasındaki sorunları bilmeden yapılmaktadır. Vergi ülkemizin bir yansımasıdır. Vergilere ilişkin eğitimler yapılmalıdır. Vergi bilinci oluşturulmalıdır.
Katılımcı 16	Vergi mevzuatı anlaşılabilir olmadığı, karmaşık olduğunu, açık olmadığını ifade edebilirim. Ulaşılabilir ve her gün ulaşılabilirlik artmaktadır. Vergi veren kesim ödediği vergilerin neler olduğunu net bir şekilde anlayabilmelidir.
Katılımcı 17	Vergi mevzuatımız maalesef her kesimden kişilerin anlayabileceği bir şekilde dizayn edilmemiş ve edilemez de. Çünkü hukuki ifadelerin yorumları da başkalaşır. Hakeza lafzın açık olmadığı noktalarda, kanunun getiriliş amacı, madde metninin kanundaki yeri vb noktalara da bakmak gerekmektedir. O nedenle salt açık ve anlaşılır bir metin ortaya koymak mümkün değil. Önemli olan alt düzenlemeler ile gri noktalara ilişkin açıklamalar (tebliğ, sirküler) yapılarak farklı yorumlara mahal bırakmamaktır
Katılımcı 18	Vergi mevzuatları hala çok karışıktır. Birleştirme yapılacaktır hala bu konuda ilerleme kaydedilmemiştir. Anlaşılamamaktadır. Meslek mensuplarından, paydaşlardan oluşan bir komisyonlardan öneri ve tavsiye alarak yapılırsa daha anlaşılır olabilir uyumlaşma daha iyi olabilecektir.
Katılımcı 19	Şeffaf değildir. Karışık bir haldedir. İstisnalarımız fazladır. Fazla olduğu yerde şeffaflık da düşük düzeydedir. Tüm tarafların görüşü alınarak hazırlanan düzenlemeler şeffaflığı artırabilir.
Katılımcı 20	Vergi mevzuatının karmaşıklığı, kanunların uygulayıcılar ve meslek mensupları arasında farklı yorumlanabilmesi, bu düşüncemin en büyük sebebidir. Mevzuat daha sade ve anlaşılabilir düzeyde olmalı, kanunu ve tebliğleri okuyup uygulayanların farklı farklı anlam yüklememeleri gerekmektedir. Birçok konuda hem meslek mensuplarının hem de mükelleflerin anlayamadığı hususlarda, idareden özgelge talep edilmesi de bunun apaçık göstergesidir.

Katılımcılar Türkiye’de vergi mevzuatının genel itibari ile şeffaf olmadığını, karmaşık olduğunu, daha sade, anlaşılır olması gerektiğini dile getirmişlerdir. Vatandaşların anlama düzeyinin düşük olduğunu, bazı kanunları meslek mensuplarının dahi zor anladığını dile getirilmiştir. Mevzuatın açık ve net olmamasından dolayı bir madde metninden çok farklı yorumların ortaya çıktığı aktarılmıştır.

Çalışmada ulaştığımız vergi mevzuatının karmaşık olduğu bulgusuyla benzer bulgulara ulaşan çalışmalarda bulunmaktadır. Örnekleri aşağıdaki gibi sıralanabilir.

Karabacak (2013) çıkartmalı okunabilirlik tekniğini ile Türk vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyini ölçmüş, Türk vergi sisteminde yer alan gelir vergisi kanunu, kurumlar vergisi kanunu ve katma değer vergisi kanununun karmaşık olduğu bulgusuna elde etmiştir.¹⁴⁴

Öner ve Cural (2019), Gelir Vergisi Kanunu ile GİB tarafından 2006 - 2017 yılları arasında yayınlanan gelir vergisi beyanname düzenleme rehberleri ve broşürlerinin Ateşman Formülü'ne göre okunabilirliği yönüyle incelenmiş ilgili çalışmada gelir vergisi kanununun okunabilirliğinin çok zor; rehber ve broşürlerin okunabilirliğinin ise zor olduğu tespit edilmiştir.¹⁴⁵

Değirmenci (2019) gelir üzerinden alınan vergilerin Ateşman Formülü'ne göre okunabilirliği kapsamında vergi karmaşıklığını ölçmüş olup çalışmada Gelir Vergisi Kanunu'nun ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun okunabilirliğinin çok zor olduğuna ulaşılmıştır. Çalışmada Kurumlar Vergisi Kanunu'nun okunabilirliğinin hem bütün olarak hem de kısım ve bölüm olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun okunabilirliğinden daha zor olduğu tespit edilmiştir.¹⁴⁶

Çakır (2021) Türk vergi sisteminde vergi karmaşıklığını analiz edilip Vergi Basitleştirme Ofisinin (VBO) geliştirmiş olduğu vergi karmaşıklık endeksini kullanarak ölçmüştür. Yapılan çalışmada “gelir vergisi sisteminin oldukça karmaşık olduğu, kurumlar vergisi karmaşıklık düzeyinin de yüksek olduğu ancak kurumlar vergisinin gelir vergisine göre daha az karmaşık olduğu, katma değer vergisinin, gelir vergisine ve kurumlar vergisine göre daha karmaşık olduğu” bulgularına ulaşılmıştır.¹⁴⁷

Katılımcılar; genel olarak vergi mevzuatının tek bir kanunda toplanması, kanun yapım aşamasında sivil kuruluşlar, mesleki odaları bir araya gelmesi, kanunların dilini sadeleştirilmesi, yayınlanan tebliğlerin daha basit ve sade bir dille kamuya aktarılması, vergi mevzuatında olan muafiyet istisnaların olabildiğince az olması, vergilere ilişkin

¹⁴⁴ Yakup Karabacak, “Vergi Karmaşıklığı Modern Vergi Sistemlerinin Kaçınılmaz Sorunu Mudur?”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 120, Kasım – Aralık, 2013, ss.38-53.

¹⁴⁵ Seda Öner, Mehmet Cural, “Vergi Karmaşıklığı: Gelir Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberleri Ve Beyan Broşürlerinin Okunabilirliği”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, Cilt 5, Sayı 1, Mart, 2019, ss. 99-114.

¹⁴⁶ Tunahan Değirmenci, Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Kapsamında Türk Vergi Sisteminde Vergi Karmaşıklığı Analizi, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, Sakarya Üniversitesi, 2019.

¹⁴⁷ Muharrem Çakır, Türk Vergi Sisteminde Vergi Karmaşıklığının Analizi, Doktora Tezi, YÖK Tez Merkezi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, 2021.

eğitimler yapılması, vergi bilinci oluşturulması gerektiği önerilerinde bulunmuşlardır. Katılımcı 13 ise vergi kanunlarında birleştirilme yapılmasının karmaşıklığı artırabileceğini yönünde görüş beyan etmiştir.

C. TÜRKİYE’DE GELİR İDARESİ’NİN ŞEFFAFLIĞI

Katılımcılara “Türkiye’de Gelir İdaresi’nin şeffaflığı konusunda ne düşünüyor musunuz?” sorusu sorulmuş olup soruya verilen cevaplar Tablo 6’da yer verilmiştir.

Tablo 6: Türkiye’de Gelir İdaresi’nin Şeffaflığı İlişkin Görüşler

Katılımcı 1	İdare zamanında, güvenli, açıklayıcı bilgiler sunuyor ancak derli toplu sistematik değil. Bütüncül şekilde yapılmalıdır. Dijital olarak yeterli ancak sistematik olmalıdır. Alt yapı eksikliği var.
Katılımcı 2	İnternet vergiciliği gelişmesiyle e-beyanname geliştirilmiş, dairenin yükü azalmıştır. Bu durum[un] biraz da şeffaflığı artırdığını söyleyebiliriz. Her ne kadar yayınlanan broşür, kılavuz olsa da vergi okuryazarlığı zayıf olduğundan şeffaflığa katkısı azalmaktadır. İnternet, sosyal medya, tv gibi yerlerde yapılanlar idarenin şeffaflığını artırmaktadır.
Katılımcı 3	Şeffaflık veya şekil konusunda herhangi bir problem yaşamadım. Detaylı bilgi alınabildiğini düşünüyorum. Bir konuda bir sıkıntı olduğunda vergi değerlerini danıştığımızda aydınlatıcı bilgi alabiliyoruz.
Katılımcı 4	Şeffaf olmaya uğraşları var son dönem çalışmaları biraz daha arttı yani vergi dairelerinin ulaşılabilirlikleri işte mükellefe bilgi vermeleri tamamen oldu demiyorum.
Katılımcı 5	İdare ulaşılabilirlik konusunda iyi ve daha da iyiye gitmektedir. Açıklamaları, yayınlar iyi düzeydedir. Vergi bilinci[ni] artırmaya yönelik açıklamalar yapılmalıdır. Beyannameniz verildi şu kadar ödemeniz çıktı şeklinde açıklamalar yapılmamalıdır.
Katılımcı 6	Yetişmiş kişilere ihtiyaç vardır. İstenilen bilgilere cevap alınamamaktadır. Dilleri ve cevapları ağır bir şekildedir.
Katılımcı 7	Sürekli kendini yenileyen bir birimdir. Alt yapısal sıkıntılar mevcuttur. Okuma alışkanlığımız olmadığından dolayı idarenin şeffaflığı tam oluşmamaktadır. Vergi bilinci yüksek olması durumunda şeffaflık tam anlamı ile oluşacaktır.

Katılımcı 8	İdare şeffaflığı konusunda son dönemde daha şeffaf, daha bilgilendirici, daha yardım edici düzeydedir. Ancak vergi dairesi[düzeyinde] daha orta kesime hitap ederek çalışmalar yapılmalıdır.
Katılımcı 9	Türkiye’de Gelir İdaresinin mümkün olduğunca şeffaf olmaya çalıştığını düşünmekteyim. Yayınladığı broşürlerin, kılavuzların yararlı ve detaylı bir şekilde faydalı olduğunu söyleyebilirim. Elektronik uygulamalarla teknolojiyi etkin kullanmakta ve birçok konuda kolaylık sağlamaktadır. Detaylı bir broşür yerine daha sade ve sadece anlatılmak istenen konu hakkında kısa bilgiler yayınlanan bir broşür daha etkili olabilir. Elektronik uygulamalarda ise çok fazla altyapı sorunu bulunmakta, sistemden kaynaklanan sorunlar nedeniyle çok fazla sıkıntılar yaşanmaktadır.
Katılımcı 10	Gelir idaresi şeffaftır. Ancak aynı konu ile ilgili olaylarda uygulamada farklılıklar olmaktadır. Bu da şeffaflığı düşürmektedir. Uygulamalarda şeffaflık olmayabiliyor.
Katılımcı 11	Gelir idaresi şeffaflığı eskiye göre daha da artmaktadır. Bu yönde birçok çalışmalar yapılmaktadır.
Katılımcı 12	Gelir idaresindeki uygulayıcılar devlet ile mükellef arasında köprü niteliğindedir. Vergi mevzuatının uygulayıcıları, vergi ile ilgili olayın olduğu noktalarda gördükten sonra uygulayıcı olmaları şeffaflığı artıracaktır.
Katılımcı 13	Geçmişe göre Gelir İdaresinin kurulması sonrasında daha şeffaf bir yapı vardır. Halka açıklık getirilmiştir. Ama tamamen şeffaf değildir. Vergi hukukunun sadeleştirilmesi ile idare[nin] de şeffaflığı artacaktır.
Katılımcı 14	Gelir idaresi şeffaflık düzeyi iyidir. Yapmış olduğu işlemlerle yeterince şeffaf olduğunu göstermektedir. Ancak vergi mevzuatının karmaşık olması, idarenin de şeffaflığını olumsuz etkilemektedir.
Katılımcı 15	Gelir İdaresi kurulduğundan beri şeffaflığı artmaktadır. Her geçen gün iyileşmektedir. Mükellef hakları, broşür, yayınlar vergi uyumunu artırabilir. Ancak uzun vadeli uygulamalar olmalıdır.
Katılımcı 16	Sürekli değişen mevzuatlar, boşlukları içerisinde barınmaktadır. Bu boşlukları oluşturmadan hazırlamak idarenin görevidir. Bu durum şeffaflığı zedelemektedir. Olağanüstü dönemler haricinde vergisel işlemler daha net olarak yansıtılmalıdır. Toplanan vergilerin nerelere kanalize edildiği belirtilmelidir.
Katılımcı 17	GİB’in yapmış olduğu dijitalleşme adımları şeffaflığın artmasına önemli katkı sağlamaktadır. Ancak buradaki temel sorunlardan bir tanesi dijital sistemde oluşan sorunların sistemde aksamalara neden olmasıdır. Dijitalleşme kolaylık, ulaşılabilirlik

	vb şekilde pek çok kolaylık sağlarken aynı zamanda önemli ölçüde zamandan tasarruf da sunmaktadır. Mükellef hakları uygun şekilde anlatıldığı müddetçe şeffaflığa katkı sunacaktır.
Katılımcı 18	Geçmişten günümüze daha da şeffaftır. Şeffaflığı her geçen gün artmaktadır. Uygulamaları daha da şeffaflığı artmaktadır. Yayınlanan ilan broşürler daha yaygınlaştırılabilir.
Katılımcı 19	Şeffaflığa en yakın kurumdur. Şeffaftır. Alt düzeydeki birimler biraz daha arttırılabilir. Mükellef hakları şeffaflığı artırmaktadır. Uygulama aşamasında gelişmeler ve yaygınlaşma yapılmalıdır.
Katılımcı 20	Son yıllarda Gelir İdaresi tarafından yapılan teknoloji yatırımları ile birlikte idarenin eskiye nazaran çok daha şeffaf olduğunu söyleyebiliriz. İdare zamanında ve güvenilir bilgiler açıklamakla birlikte bazen bu bilgiler yeterli olmayabiliyor. Mükellef hakları gibi çalışmalar[ın] vergi şeffaflığını artırdığını söyleyemeyiz.

Katılımcılar idarenin şeffaflığı konusunda genel itibari şeffaf oluşunu kanısındadır. Ancak yayınlanan, açıklanan konularda bir bütünlüğün olmadığını, bunun ise şeffaflığı olumsuz etkilediği vurgulanmıştır. Dijital uygulamaların yeterli ancak alt yapı eksikliklerinin sorunlara yol açtığı belirtilmiştir. Katılımcı 14'ün “vergi mevzuatının karmaşık olması, idarenin de şeffaflığını olumsuz etkilemektedir.” ifadesi dikkat çekicidir.

D. TÜRKİYE’DE VERGİ POLİTİKALARININ ŞEFFAFLIĞI

Katılımcılara “Türkiye’de vergi politikalarının şeffaflığı konusunda ne düşünüyor sunuz?” sorusu sorulmuş olup sorusuna verilen cevaplar Tablo 7’de yer verilmiştir.

Tablo 7: Türkiye’de Vergi Politikalarının Şeffaflığı İlişkin Görüşler

Katılımcı 1	Vergilerin toplanması aşamasında şeffaf bir politika vardır. İstikrarlı bir vergi politikası yoktur. Ek vergileri olması, dönem içinde oranların değişmesi şeffaflıktan uzaklaşmaktadır. Hukuki güvenlikten uzak bir vergi politikası vardır. Vergiler etkinlik analizi yapılmadan yapılmaktadır. Sonuçları ve etkileri uzun dönem etkileri araştırılmadan yapılmaktadır.
-------------	---

Katılımcı 2	Hızlı anlık değişmeler[in] mükellef nezdinde olumsuz etkileri olmaktadır. Yabancı şirketler olumsuz etkilenmektedir. Yatırımlar azalmaktadır. Politikaların şeffaflığını, öngörülebilirliği azalmaktadır.
Katılımcı 3	Uygulanabilirlik ve rasyonellik yok. Basit bir örnek en son KDV oranları[nda] yüzdeler değişimler oldu. Bazı kalemlerde %8 %18 %20 oldu ve bu temmuz ayı içerisinde yapıldı. Ertesi gün uygulamaya konulmaya çalışıldı. Şimdi rasyonel bir bakışla; değişimler 1 Ağustos itibari ile yapılsa KDV oranlarının değişim çalışmalarını 1 Ağustos'a kadar biz bütün mükelleflerimizi hazırlarız. Anlık değişimler çok oluyor bu da vergi politikalarında şeffaflığı zayıflatmaktadır.
Katılımcı 4	İlk ve son devletin uyguladığı oranlar olur, yönlendirmeler olur, mevcut şu an mesela örnek veriyorum vergi oranı ufak bir değişiklik oldu değil mi aynı dönem içerisinde değişmesi harika değil, nasıl akşamdan sabaha vergi politikası uygulamaya geçmez. Bu konuda şeffaflıktan bahsetmemiz mümkün değil.
Katılımcı 5	Vergi politikalarının belirleme aşamasında ilgili kurumlar ile iletişime geçerek, odalar ile iletişime geçerek uygulamaya yön vermelidir. Bu şekilde daha şeffaf olunabilir. Kamuoyu analizi yapılarak belirlenmelidir. Vergiler nerelere harcanyor açıklanmalıdır. Bu bile şeffaflığı etkilemektedir.
Katılımcı 6	Kanun koyucular, uygulanan taraf hakkında yeterli bilgi sahibi değillerdir. Halkın beklentilerini, uygulama önerilerini, isteklerini dikkate almadan yapmaktadır. Bu da şeffaflığı azaltmaktadır.
Katılımcı 7	Başkanlık sisteminden kaynaklı karar alma mekanizması hızlı şekilde karar almaktadır. Dolayısıyla daha önceden haberdar olma durumu olmamaktadır. Kalkınma planlarında görebiliyoruz. Burada bizlerden kaynaklı okuma alışkanlığı[nın] az olmasından dolayı bilinmemektedir.
Katılımcı 8	Bu konuda şeffaf olmadığını söyleyebilirim. Son dönemde yapılan değişiklikler şeffaflıktan uzaklaştığını göstermektedir. Dönem içinde yapılan değişiklikler politikanın şeffaf olmadığını göstermektedir.
Katılımcı 9	07.07.2023 cuma tarihinde bir tebliğ yayınlandı; tebliğde KDV oranları % 8'den % 10'a % 18'den % 20'ye çıkarıldı. Uygulamaya 10.07.2023 pazartesi tarihinden itibaren geçerli olması istendi. Anlık değişiklikler vergi politikalarının şeffaflığını azaltmaktadır.
Katılımcı 10	Vergi politikaları yanlış uygulanmaktadır. Yakın zamanda uygulamalarda ani değişiklikler oldu. Bu durumun olması yanlıştır. Uygulamalarda ciddi sıkıntılara yol

	açtı. Önceden şekillendirilebilir ya da yayınlanıp uygulama için biraz daha zamana yayarak yapılmalıdır.
Katılımcı 11	Vergi politikaları genel itibari ile şeffaf diyebiliriz. Ancak son dönemde hızlı ve ani yayınlanan değişiklikler vergi politikalarının şeffaflığını düşürmektedir. Alt düzenlemelerde yapılan çalışmalarda taslaklar yayınlanarak şeffaflık sağlanmaktadır.
Katılımcı 12	Vergi politikaları şeffaflık konusunda zayıftır. Vergi politikalarını hazırlayanlar uygulayıcılar arasından seçilmeli ya da uygulayıcılardan da fikirler alınmalıdır. Vergi politikalarının sonuçlarına ulaşılabilir. Ancak anlama konusunda sıkıntı olabilmektedir.
Katılımcı 13	Vergi politikalarında sürdürülebilirlik olmalıdır Tutarlılık ön planda tutulmalıdır. Son dönemde değişiklikler tutarlılıktan uzaktır. Yabancı yatırımcılara dönem içindeki değişiklikleri açıklayamamaktayız. Bu durum tutarlılıktan uzaklaşmaktadır. Ve şeffaflığını da azaltmaktadır.
Katılımcı 14	Hızlı ve sürekli vergi mevzuatının değişmesi vergi politikalarında şeffaflığı azaltmaktadır. Burada Vergi Konseyine, vergi düzenleyicilerine iş düşmektedir. Vergi politikaları uzun vadeli olmalıdır. Öngörülebilir olmalıdır. Anlık değişimler olmamalıdır. Bu sayede şeffaflık artma eğilimi gösterecektir.
Katılımcı 15	Kamu idaresi tarafından toplanan vergilerin nasıl harcandığını nerelere harcandığının bilinmesi gerekmektedir. Bu konuda Şeffaf değildir. Günübirlik uygulamalar ile karşı karşıyayız. Vergi politikaları daha öngörülebilir olmalıdır. Uzun vadeli değil, uygulanabilir değildir.
Katılımcı 16	Vergi uygulamalarında değişiklikler ani değişimler şeffaflık bağlamında olumsuz etkilemektedir. Değişimler politikaların öngörülebilirliği azaltmaktadır. Bu durum da şeffaflığı azaltmaktadır.
Katılımcı 17	Maalesef son dönemlerde pek çok noktada bu tarz uygulamalarla karşı karşıya kalınmakta. Vergi bir yükür. Oyunun başında yük bellidir. Ancak oyun devam ederken bu yükü farklılaştırmak toplumda olumsuz karşılanabilir. Vergisel istatistiklerin toplumun bütün kesimlerine ulaştığını düşünmüyorum.
Katılımcı 18	Vergi politikaları, istatistiki bilgilere art arda gelen bilgilerdir. Vergi politikalarına ulaşılabilir. Vergi politikaları belli bir istatistiki verilere göre hazırlanmaktadır. Bu nedenle ani değişimler ani durumlar da olabilir deprem gibi durumlar. Ancak yayımlandıktan sonra uygulama aşamasında biraz zaman tanınmalıdır.

Katılımcı 19	Şeffaf değil, öngöremiyorlar. Anı getiren vergiler ciddi maliyetler oluşturmaktadır. Öngörülebilirliği daha da fazla olmuyor.
Katılımcı 20	Devletin uygulayacağı vergi politikaları hakkında önceden bilgi sahibi olmuyoruz. Vergi politikalarının uygulama sonuçları hakkında yeterli bilgilendirme yapılmıyor. Kısmen bazı bilgilere ulaşmak mümkün oluyor, örneğin hangi vergi türünden ne oranda vergi tahsilatı yapıldığı, vergi gelirlerinin yıllık olarak hangi vergilerden oluştuğu gibi.

Katılımcılar genel itibari ile vergi politikalarının şeffaf olmadığını, uzun vadeli olmadığını, anlık değişimlerin olduğunu ifade etmişlerdir. Anlık değişimler şeffaflığı azalttığı görüşündedirler. Vergi politikalarının sivil toplum kuruluşlarından meslek odalarından görüşler alınarak belirlenmesi gerektiğini vurgulanmışlardır. Bu sayede uygulanabilirliğin artacağı belirtilmektedir.

E. MÜKELLEFLERİN, İDAREYE VE KAMUOYUNA KARŞI ŞEFFAFLIĞI

Katılımcılara “Sizce mükelleflerin, idareye ve kamuoyuna karşı şeffaflığı nasıl sağlanabilir?” sorusu sorulmuş olup verilen cevaplar Tablo 8’de yer verilmiştir.

Tablo 8: Mükelleflerin, İdareye Ve Kamuoyuna Karşı Şeffaflığı İlişkin Görüşler

Katılımcı 1	Vergiler açık, anlaşılır ve basit olursa beyannameler teke düşürülürse vergi indirimleri artar oranlar düşük olursa mükellef kamuya ve idareye karşı şeffaf olur. Aynı zamanda vergiler nereye harcandığı belli olursa eşit dağıtılarak harcanırsa kamuya/idareye karşı daha şeffaf olur. Şeffaf olduğu söylenemez.
Katılımcı 2	Vergi oranlarının yüksek olması, vergiden vergi alınması gibi durumlardan dolayı mükellef şeffaf olmamaktadır. Kayıt dışılığın fazla olması vergi oranlarının fazla olmasındandır. Kaçak çalışma eğilimine girilmektedir. Vergi oranları vergi politikaları dolaylı olarak mükellefin şeffaflığını etkiliyor.
Katılımcı 3	Bilincin kırılması lazım ki o zaman idari ve kanunların Şeffaflığı düzenleyebiliriz. Gerçek manada ödediği vergilerin yerini bulacağını bilirse gerçek manada şeffaflık oluşturacaktır. Böyle bir güven sorunu var. İdareye karşı tabii ki şeffaf olmadığını gösterir tabi ki şeffaf değildir.

Katılımcı 4	Bir kere şeffaf olamaz. Vergi kaçırma ve kaçınma eğilimde olduğundan idareye karşı şeffaf olamama eğilimine girmektedir. Vergi aflarının etkileri mükellefler nezdinde ikili gruplanma var bazıları üzerinde şeffaf olmama eğilimine giriyor. Diğer taraftan her yönü ile şeffaf olan kurumsal firmalar var.
Katılımcı 5	Mükelleflerin zaman zaman güven eksikliği vardır. Bundan dolayı kendini tamamen idareye teslim etmeme eğilimine girmektedir. Vergi afları gibi uygulamaların da olması vatandaşın idareye karşı şeffaf olmama eğilimine girmektedir. Kamuya karşı olan ise biraz daha sosyal anlamda bir olay pek bir şey diyemem.
Katılımcı 6	Mükellefler (büyük mükellefler hariç) vergiye karşı bir direnç söz konusudur. Vergilerin toplandıktan sonrası ile harcamaya ilişkin detaylı bir bilgi olmadığından direnç göstermektedir. Bu da idareye karşı şeffaf olmama eğilimindedir. Vergi oranları düşük olur harcamalara ilişkin hesap verilebilirlik artarsa idareye karşı vergi şeffaflığı azalacaktır. İlk önce idare adım atmalı sonrasında mükellef de atacaktır. Devlet ne kadar şeffaf olabilirse vatandaş da o derecede şeffaf olacaktır.
Katılımcı 7	Vergi oranlarının düşük olması, kamu harcamalarının azalması durumlarında şeffaflıktan bahsedebiliriz. Vergi sisteminden kaynaklı; vergi afları, oranların yüksek olması gibi durumlardan dolayı vergi kaçırma eğilimine girmektedir. Bu durumda şeffaf olmama eğilimindedir.
Katılımcı 8	Vergi yaptırımları ciddi şekilde artırılmalı, af kanunları yapılandırmalar mükellefin şeffaflığını zedelemektedir. Mükellefler vergi kaçınma eğiliminde iken bu yapılandırmalar[a] kaçırma eğilimi içerisine girmektedir. Devle her zaman şeffaf olmalıdır. Mükelleften daha şeffaftır ancak tutarsızlığı vardır.
Katılımcı 9	Mükelleflerin açık anlaşılabilir ve sade bir şekilde bilinçlendirilmesi gerekiyor. Ayrıca etkin bir denetleme mekanizması kurulması gerekiyor. Uygulanan politikalar maalesef tam tersi bir durum oluşturuyor. Çok kısa sürelerde tekrar tekrar yapılan vergi afları şeffaflığı ters yönde etkiliyor.
Katılımcı 10	Aracı olanları koruma eğilimine girerse (meslek mensuplarını) aynı zamanda sorumluluk da verilirse mükellefler şeffaf olma eğilimine girecektir. Çünkü aracı olanlar doğruya yönlendireceğinden şeffaflığa katkısı olacaktır. Genel itibari ile mükellef şeffaf değildir. Mükelleflerin idare[ye] karşı şeffaflığı vazgeçebileceği geliri kadardır. Vazgeçtiği geliri ile doğru orantılıdır. Kamuya karşı da aynıdır. Vergi afları da mükellefin idareye karşı şeffaflığını azaltmaktadır.
Katılımcı 11	Mükellefler devlete karşı şeffaf olamazlar. Kamuoyuna karşı da şeffaf değillerdir. Devlet daha güçlü olduğundan şeffaf olmak zorundadır. Mükelleflerin şeffaflığının

	artırmak için vergi afları kaldırılmalıdır. Vergi afları mükellefi şeffaf olmama eğilimine girmektedir. Ayrıca daha kapsamlı ve ayrıntılı incelemeler yapılmalıdır.
Katılımcı 12	Mükellefler menfaatine dokunulduğundan idareye şeffaf değillerdir.
Katılımcı 13	Mükellefler idareye karşı şeffaf değildir. Mükelleflere karşı ön yargı yıkılmadığı sürece mükellefler şeffaf olmayacaktır. Her mükellef vergi kaçırma ön yargısı ile bakıldığından mükellef de daha da şeffaf olmama eğilimindedir. Devlet daha şeffaf olmalıdır. Vergi afları şeffaflık düzeyini azaltmaktadır.
Katılımcı 14	Mükellef vergi bilinci ileri düzeye çekilmelidir. Kayıp kaçığın belirli bir düzeyin üzerinde olduğu varsayımında mükelleflerden idareye karşı şeffaf olması beklenemez. Vergi bilinci artırılmalı, vergi kayıp kaçığı azaltılmalı bu gibi durumlarda vergi mükellefleri kamuoyuna ve idareye karşı şeffaflığı artacaktır. Vergi afları da bilgi akışını sağlamama eğilimine teşvik ediyor, beklentileri bu yönde olduğundan beyanlara gerçekleri yansıtılmamaktadır. Bu da idareye karşı şeffaflığı azaltan unsurlar arasına alabiliriz.
Katılımcı 15	Vergi mükellefleri büyük bir oranda şeffaf değildirler. Vergi bilinci ile orantılıdır. Vergi bilinci iyileşirse mükellef idareye karşı da şeffaf olacaktır. Vergi afları mükelleflerin vergi şeffaflığını azaltmaktadır. Bu sayede mükellefler doğruya yönelme eğilimindedir.
Katılımcı 16	Mükellefler dijitalleşme ile şeffaflıkları artma eğilimindedir. Özellikle kartlar ile yapılan harcamalar bunlara örnektir.
Katılımcı 17	Maalesef karşılıklı olarak şeffaf bir durum yok. Bunun temel göstergesi de çıkan af yasalarıdır. Şeffaflık ancak ahlaklı toplum oluşturmakla inşa edilebilir başka bir çaresinin de olduğunu düşünmüyorum. En üstün kuralları da getirseniz ahlak olmadığı müddetçe şeffaflığı sağlayamazsınız. Sadece şeffaflık değil hiçbir konu da ilerleme kaydedemezsiniz.
Katılımcı 18	İkiye ayırabiliriz. Büyük firmalar ve küçük ölçekli firmalar şeklinde büyük firmalar birçok yönü ile şeffaftır. Ancak küçük ölçekli mükellef biraz daha şeffaf olmama eğilimindedir.
Katılımcı 19	Vergi mahremiyeti diye bir kavram var bu biraz bu duruma ket vurmaktadır. Vergi aflarının çıkması mükelleflerin idareye karşı şeffaflığını azaltmaktadır. Mükellefleri idareye karşı ketum hale getirmektedir.
Katılımcı 20	Mükellefin, devlete nazaran daha şeffaf olduğunu söylemek mümkün. Vergi afları her yönüyle olumsuz sonuçlar doğurmakta ve vergi afları, şeffaflığa da olumsuz etki etmektedir.

Katılımcılar genel itibari ile mükelleflerin idareye ve kamuoyuna karşı şeffaf olmadığını, şeffaflık düzeyinin düşük olduğunu ifade etmişlerdir. Bu durumun vergi oranlarının yüksek olması, vergi yükünün yüksek olması ile bağlantı kurulmaktadır. Böyle olunca vergiden kaçınma ve kaçırma eğiliminin arttığı vurgulanmıştır. Bunun sonucunda da mükelleflerin idareye ve kamuoyuna şeffaflık düzeyinin düştüğü belirtilmiştir. Ayrıca vergi aflarının mükellef şeffaf olmamaya sevk ettiği ifade edilmiştir.

F. TÜRKİYE’NİN ULUSLARARASI DÜZEYDEKİ VERGİ ŞEFFAFLIĞI

Katılımcılara “Türkiye’nin uluslararası düzeydeki vergi şeffaflığını artırmak için neler yapılabilir ?” sorusu sorulmuş olup verilen cevaplar Tablo 9’da yer verilmiştir.

Tablo 9: Türkiye’nin Uluslararası Düzeydeki Vergi Şeffaflığını İlişkin Görüşler

Katılımcı 1	Bilgi değişimi gitgide gelişmektedir. Daha da geliştirilmelidir. Bilgi değişimi daha hızlı olmalıdır. Yeterli düzeydedir ama arzu edilen düzeyde değildir.
Katılımcı 2	Mevzuatların devletlerarası denkleştirilmesi lazım. Stopajı birçok yabancı yatırımcıya açıklayamamaktayız. Vergi uygulamaları yalın sade olmuş olsa uluslararası düzeyde bilgi değişimi daha rahat olur. Günümüzde yeterli düzeyde değildir.
Katılımcı 3	Meslek mensuplarının bilgi eksiklikleri var. Bu alanda meslek mensuplarının eğitim almasına ihtiyaç var. Siyasi bağlantılar, bireysel girişimci, uluslararası ticaret ile alakalı vergi şeffaflığı veya uluslararası anlaşmalarla ilgili alanda olan aktörler olarak sıralayabilirim.
Katılımcı 4	Kendi ülkemiz içinde, devletlerin kendi aralarındaki bir değişim ilişkin burada bilgi eksikliği var. Mükelleflerin eğitilmesi ama vergi kanunlarından da bunu uygun hale getirilmesi gerekiyor bu konuda çok boşluk var. Daha da geliştirilmelidir.
Katılımcı 5	Mükellefler arasında ülkeler arasında vergi kıyaslaması yapılmaktadır. Burada vergilerde bilgi değişimi ve açıklamalar yapılırsa daha şeffaf olabilir. Oranları, alınan vergiler kamuoyuna açıklanmalıdır. Tabi bunlar halkın anlayabileceği düzeyde açıklanmalıdır. Uluslararası düzeyde uyumlaştırma yapılmalıdır.
Katılımcı 6	Devletler hukukunda her devlet kendi çıkarları ön plandadır. İkili anlaşmalar, çifte vergilendirme anlaşmaları artmalıdır.

Katılımcı 7	Globalleşen dünyada bilgi değişimi olmalıdır. Savaş ekonomisinden çıkıp üretime endeksli ekonomiye geçilmelidir. Şeffaflık ileri düzeyde olmalıdır.
Katılımcı 8	Mükellefler bu konuda eğitilmelidir. Herhangi bir bilgi sahibi değildir. Uluslararası vergi düzenlemeleri şeffaf değildir. Bunların açıklanması, eğitim verilmesi gibi önlemler ile daha da şeffaf olunabilir.
Katılımcı 9	Türkiye'nin uluslararası düzeydeki vergi şeffaflığını arttırmak için öncelikle IFRS(Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) etkili bir şekilde uygulamak gerekir. Yapılan uluslararası vergi anlaşmalarının tüm dünyada kabul görmüş ilkeler çerçevesinde yapılması şeffaflığı arttıracaktır. Ayrıca teşvik adı altında yapılan vergi indirimlerinin cazip hale gelmesi ve sürekliliğinin olması uluslararası düzeydeki vergi şeffaflığını da arttıracaktır.
Katılımcı 10	Bilgi paylaşımı zayıftır. İkili anlaşmalar yapılan ülkeler artırma eğiliminde olsa da yavaş işleyen bir bilgi değişimi var. Bu da uluslararası vergi şeffaflığını zedelemektedir.
Katılımcı 11	Uluslararası vergi şeffaflığı olması gerekmektedir. Şuan için yeterli düzeyde değildir. Çok uluslu şirketlerin vergi verilebilirliğini arttırmak için bilgi paylaşımı çok daha fazla olmalıdır.
Katılımcı 12	Uluslararası düzeyde uygulama birliği olmalıdır. Muhasebe konusunda standartlar konusunda uygulama birliği olduğu zaman uluslararası vergi şeffaflığı sağlanabilir. Bilgi değişimi sağlıklı olabilir.
Katılımcı 13	Türkiye vergi politikalarını belirlemelidir. Vergi cenneti ülkeler arasında olmadığımızda vergisel anlamda bilgi değişimi olmalıdır. Bu bağlamda vergiler sade anlaşılır ve net olmalıdır. Bu durumda uluslararası düzeyde iyileşme olacaktır.
Katılımcı 14	Gelişmişlik düzeyi arttıkça kayıt dışılık azaldıkça uluslararası bilgi akışı da sağlanacaktır. Dünya düzeyindeki kuruluşlar ile irtibat dâhilinde üyelikleri mevcuttur. Bu kapsamda uluslararası düzeyde kuruluşlara karşı şeffaftır. Vergi cenneti ülkelerin tamamen dışında olduğu bilindiğinden uluslararası düzeyde şeffaflığı mevcuttur.
Katılımcı 15	Kazanç elde edenlerin vergilendirilmesi adına bilgi değişimi olmalıdır. Yurtdışı firmaların vergilendirilmesi adına bilgi değişimi olmaktadır.
Katılımcı 16	Uluslararası vergi anlaşmaları güçlü olan devletler lehlerine oluşturulmaktadır. Ülke çıkarları doğrultusunda vergi anlaşmaları, bilgi değişimleri olmalıdır.

Katılımcı 17	Varlık barışı şeklinde yapılan düzenlemeler son bulmalı, bilgi değişimi ve uluslararası toplumla iletişim kanallarının açık tutulması bunda önemli etkindir. Bu alanlarda gerekli adımların hızlıca atılması şeffaflığa olumlu katkı sağlayacaktır.
Katılımcı 18	Vergi cennetleri hala devlet tarafından bir liste yapılmadı. Bu nedenle uluslararası vergilemede geri plandayız. Büyük firmalar çok uluslu firmalar kendi vergi politikaları[nı] belirlerler bu doğrultuda yatırım yapacakları ülke uygulama sağlamaktadır. Bu noktada eksikliklerimiz vardır.
Katılımcı 19	Bilgi değişimi yapıldığını düşünüyorum. Vergi cennetleri dediğimiz yerlerde vergisel anlamda yaptırımlar getirecekti. Ancak gelişmiş ülkelerde bilgi değişimi olmaktadır.
Katılımcı 20	Uluslararası vergi şeffaflığı için gerekli adımların atılmaya başladığını değerlendirmekle birlikte daha fazla adım atılması gerektiğini düşünüyorum. Örneğin çifte vergi önleme anlaşmalarının günün koşullarına uygun şekilde güncellenmesi gerekmektedir.

Katılımcıların genel itibari ile uluslararası vergi şeffaflığı ile ilgili ayrıntılı bilgi veremedikleri görülmüştür. Uluslararası şeffaflık alanında olumlu gelişmeler olduğu vurgulanmıştır. Bu durumu bilgi değişiminin olması, vergi cenneti ülkelerin içinde yer alınmaması gibi sebeplere dayandırmışlardır.

Katılımcılar; bilgi paylaşımının çok daha fazla olması gerektiği, Varlık barışı şeklinde yapılan düzenlemelerin son bulması gerektiği, IFRS'nin etkili bir şekilde uygulaması gerektiği, mükelleflerin bu konularda eğitilmesi gerektiği, mevzuatların devletlerarası denkleştirilmesi gerektiği gibi önerilerde bulunmuşlardır.

G. TÜRKİYE'DE MÜKELLEFLERİN VERGİ OKURYAZARLIĞI İLE MÜKELLEFLERİN VERGİ ŞEFFAFLIĞI İLİŞKİSİ

Katılımcılara “Türkiye’de mükelleflerin vergi okuryazarlığı ile mükelleflerin vergi şeffaflığı ilişkisi hakkında ne düşünüyorsunuz ?” sorusu sorulmuş olup sorusuna verilen cevaplar Tablo 10’da gösterilmiştir.

Tablo 10: Türkiye'nin Mükelleflerin Vergi Okuryazarlığı İle Mükelleflerin Vergi Şeffaflığı İlişkisi Hakkında Görüşler

Katılımcı 1	Vergi okuryazarlığı artıkça, vergi bilinci de artar. Bu durum hem kamunun hem meslek mensubunun, idarenin lehinedir. Bu şekilde vergi şeffaflığı da artacaktır. Odalar, kuruluşlar, üniversiteler, idare ve idarenin iç birimleri vergi okuryazarlığını artıracak çalışmalar yapmalıdır. Bu şekilde doğrudan veya dolaylı olarak vergi şeffaflığı artacak ve olumlu yönde katkısı olacaktır.
Katılımcı 2	Vergi okuryazarlığının düşük olması durumunda vergiler her ne kadar şeffaf olmuş olsa da anlaşılabilirliği düşük olacaktır. Tam tersi durumda vergiler şeffaf olmuş olsa vergi okuryazarlığı artma eğilimine girecektir.
Katılımcı 3	Bilinçli bir şekilde tanıtılmalı, yani mükellef olacaksa belli koşullarda mükellef yapılmalıdır. Mükellef mükellef olmadan belirli eğitimi almalı belirli şartları sağlamalıdır. Bu şekilde okuryazarlık artabilir. Ve vergi şeffaflığı artabilir. Vergi şeffaflığı gelişirse bu farkındalık artacaktır.
Katılımcı 4	Vergi okuryazarlığı ülkemizde az seviyededir. Yani senin anladığın bence okuryazarlık düşük, okuryazarlık artarsa şeffaflık düzeyi de artar. Vergi okuryazarlığı artarsa ödeyeceği vergiyi bilir, sektörel anlamda vergi yükünü bilir ve vergi ile ilgili sorgulamaları yapma gayesi doğar burada da vergi şeffaflığını artırma eğilimine girer.
Katılımcı 5	Vergi okuryazarlık düzeyi çok zayıftır. Geliştirilmelidir. Okuyup anlayabildiği konuyu daha net anlayabilecektir. Bu da şeffaflığı artıracaktır. İnsan okuyup anladığı derecede şeffaflığa kavuşabilir.
Katılımcı 6	Vergi okuryazarlığı yerleşmiş değildir. Vergisel işlemlerde herhangi bir bilgi sahibi değildir. Vergi kanunlarını okuma eğilimi içinde değildir. Vergi okuryazarlığı ilkokul çağlarında başlaması lazım vergi bilinci ile birlikte yerleştirilmez. Vergi okuryazarlığı artığında vergi şeffaflığı artacaktır.
Katılımcı 7	Okuryazar sayısı arttı, ancak bilme eğilimi azaldı. Sayı bakımından okuma arttı. Vergi okuryazarlığı da yeteri düzeyde değildir. Vergi okuryazarlığı ile vergi şeffaflığı birbirini etkilemektedir. İkisi arasında ilişki olumludur. Biri artarken diğeri de artma eğilimindedir.
Katılımcı 8	Vergi okuryazarlık düzeyi çok düşüktür. Sıfır diyebilirim. Vergi şeffaflığı artarsa vergi okuryazarlığı artar. Devlet şeffaf olursa vergi okuryazarlığı da artma eğilimine girecektir. Aralarında bağlantı ciddi düzeydedir.
Katılımcı 9	Türkiye'deki mükelleflerin vergi okuryazarlığı maalesef yok denecek kadar az olduğunu düşünüyorum. Ülkedeki uygulanan vergi politikaları örneğin dolaylı vergilerin yüksekliği mükelleflerin yükünün ağır olması nedeniyle sadece vergiden kaçınmaya çalışmaya zorlamaktadır. Bu durum da vergi şeffaflığını olumsuz yönde etkilemektedir.
Katılımcı 10	İkisi arasında ciddi bir ilişki vardır. Verilen vergiler nerelere harcandığını bilirse okuryazarlık artacak bu da dolaylı olarak vergi şeffaflığını artıracaktır.

Katılımcı 11	Vergi okuryazarlığı yok denilecek kadar azdır. Vergi okuryazarlığının artması daha sağlıklı planlama yapılmasını sağlar, gelir üzerinden alınan vergiler artar bu sayede vergi şeffaflığı artacaktır.
Katılımcı 12	Mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun vergi okuryazarlığı yoktur. Bilanço okuryazarlığı yoktur. Vergi okuryazarlığı ile vergi şeffaflığı arasında bağ vardır. Vergi okuryazarlığı olduğu sürece bilgi ve algı daha iyi olmaktadır. Akabinde de şeffaflık gelecektir.
Katılımcı 13	Vergi okuryazarlığı yok denecek kadardır. Vergi şeffaflığı; anlaşılır olduğu, sadeleştirildiği zaman vergi okuryazarlığı artacaktır.
Katılımcı 14	Vergi okuryazarlığı ile vergi şeffaflığı arasında ilişki vardır. Birbirini karşı olumlu etkileri vardır. Ancak ciddi düzeyde vergi okuryazarlığı olursa kayıp ve kaçakçılığa bağlı olarak vergi şeffaflığı azalabilir. Ters etkisi de olabilmektedir.
Katılımcı 15	Vergi mevzuatı sadeleştirilmeli, vergi bilinci artırılmalı bunların devamında vergi şeffaflığı artacaktır. Aralarında birbirlerini etkilemektedir.
Katılımcı 16	Ödenen vergiler hakkında vatandaş bilgilendirilmelidir. Stopaj uygulamasından ziyade beyan sistemine geçilirse bilinç düzeyi artacaktır. Vergi afları şeffaflık kapsamında olumsuz sonuçları doğurmaktadır. Bu şekilde kayıtların işlemlerin gizleme eğilimine girmektedir. İdareye karşı ve diğerlerine karşı şeffaflık azalmaktadır.
Katılımcı 17	Vergi okuryazarlığı ayrı bir zanaat. Çünkü anlamak zor. Bu noktada atılacak adımların vergi şeffaflığına olumlu etki yaratacağını düşünüyorum.
Katılımcı 18	Vergi okuryazarlığı vardır. Ancak mükellefler vergi ödememe eğilimi olduğundan vergi okuryazarlığını ciddi anlamda yanlış şekilde kullanmaktadır. Bilinçli mükellefler vergi kaçınma eğilimi olduğundan vergi okuryazarlığını bu şekilde kullanmaktadır. Vergi afları vergi okuryazarlığını ve vergi şeffaflığını olumsuz etkilemektedir.
Katılımcı 19	Türkiye’de vergi okuryazarlığı maalesef yok. Okuryazarlığı ile doğrudan bağlantısı bilmediği bir şeyi gizleme eğilimine girmektedir. Bazen de okuryazarlığı olmadığından bilgi düzeyi düşük olmaktadır. Tam da bu noktada bilgi gizlememe eğilimi göstermektedir.
Katılımcı 20	Mükellefler, vergi idaresini değerlendirebilecek bilgi ve araçlara sahip ancak bu konuda mükellefler tarafından yeterli araştırma ve sorgulama yapıldığını düşünmüyorum.

Mükelleflerin vergi şeffaflığı ile okuryazarlığı arasında ilişkinin olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. İki olgu arasında bağlantı genel itibari ile aynı yönde olduğu, birbirlerini etkilediği düşüncesi hâkimdir. Vergi okuryazarlığı artma eğilimi gösterdiğinde vergi şeffaflığının olumlu yönde etkileyeceği görüşü dile getirilmiştir.

Ğ. TÜRKİYE’DE VERGİ ŞEFFAFLIK DÜZEYİNİN ALGIYA DAYALI ÖLÇÜLMESİ

Katılımcılara “Türkiye’de vergi şeffaflık düzeyini puanlayacak olsanız aşağıdaki konulara 1 ile 10 arasında kaç puan verirsiniz?” sorusu sorulmuş olup soruya verilen cevaplar Tablo 11’de yer gösterilmiştir.

Tablo 11: Türkiye’de Vergi Şeffaflık Düzeyinin Algıya Dayalı Ölçülmesi

	Vergi İdaresinin şeffaflık düzeyi	Vergi mevzuatının şeffaflık düzeyi	Vergi politikalarının şeffaflık düzeyi	Vergi mükelleflerinin idareye karşı şeffaflık düzeyi	Vergi mükelleflerinin kamuoyuna karşı şeffaflık düzeyi
Katılımcı 1	4	6	3	2	2
Katılımcı 2	6	4	5	5	4
Katılımcı 3	7	6	4	6	8
Katılımcı 4	8	4	4	5	7
Katılımcı 5	8	3	5	5	5
Katılımcı 6	3	2	3	3	3
Katılımcı 7	5	5	5	5	5
Katılımcı 8	8	6	6	5	7
Katılımcı 9	7	7	6	4	3
Katılımcı 10	7	7	3	5	5
Katılımcı 11	7	8	6	3	2
Katılımcı 12	7	8	7	6	6
Katılımcı 13	6	3	3	4	3
Katılımcı 14	7	3	3	4	4
Katılımcı 15	5	5	4	5	5
Katılımcı 16	4	4	4	1	4
Katılımcı 17	5	5	5	5	5
Katılımcı 18	8	6	8	5	5
Katılımcı 19	7	5	5	4	4
Katılımcı 20	6	6	6	7	7
Toplam	125	103	95	89	94
Ortalama	6,25	5,15	4,75	4,45	4,70
	}				
Genel Ortalama	5,06			5 boyutun ortalaması	

Katılımcıların vermiş olduğu puanları Tablo 12’de yer alan değerler bağlamında yorumlamak mümkündür.

Tablo 12: Vergi Şeffaflığı Düzeyinin Değerlendirme Skalası

Puan aralığı	Değerlendirmesi
0,00 – 2,49	ÇOK DÜŞÜK
2,50 – 4,99	DÜŞÜK
5,00 – 7,49	ORTA
7,50 – 10,00	İYİ

Kaynak: Yazar tarafından çıkarılmıştır.

Katılımcıların puan ortalamaları yukarıda yer alan referans aralıkları dikkate alınarak yorumlandığında;

- Vergi İdaresinin şeffaflık düzeyinin orta düzeyde olduğu (M=6,25),
- Vergi mevzuatının şeffaflık düzeyinin orta düzeyde olduğu (M=5,15),
- Vergi politikalarının şeffaflık düzeyinin düşük düzeyde olduğu (M=4,75),
- Vergi mükelleflerinin idareye karşı şeffaflık düzeyinin düşük olduğu (M=4,45),
- Vergi mükelleflerinin kamuoyuna karşı şeffaflık düzeyinin düşük olduğu (M=4,70),

bulgularına ulaşılmıştır.

Katılımcıların her bir vergi şeffaflığı boyutuna verdikleri puanların ortalamasına bakılacak olursa ortalama vergi şeffaflığı düzeyinin 5,06 olduğu görülmektedir. Referans aralığının dikkate alınarak yorumlayacak olursak görüşmeye katılan 20 meslek mensubuna göre Türkiye’deki vergi şeffaflık düzeyinin “orta” seviyede olduğu bulgusuna ulaşılmaktadır.

Katılımcıların puan verdikleri ilk üç kategori devletin vergisel şeffaflığı, son iki kategori ise mükellefin şeffaflığını temsil etmektedir. Bu çerçevede bakıldığında Türkiye’de devletin vergisel şeffaflığının 5,83 ortalama puan ile “orta” seviyede olduğu; mükellefin vergisel şeffaflığının ise 4,58 ortalama puan ile “düşük” seviyede olduğu tespit edilmiştir.

SONUÇ

Vergilerin şeffaflığı genel itibari ile uluslararası düzeyde üzerinde durulan bir olgu olup daha çok vergilendirme sürecinde uluslararası bilgi değişimi (değiş-tokuşu) bağlamında üzerinde çalışılmaktadır.

Hâlbuki vergi şeffaflığı birçok yönü ile birlikte bakıldığında anlam ifade etmektedir. Vergi şeffaflığı mevzuatın şeffaflığı, vergi yönetimin şeffaflığı, mükellefin idareye ve kamuya karşı şeffaflığını içermektedir.

Adil bir vergilendirme için kayıp ve kaçakların, çifte vergilendirmenin önlenmesi açısından devletlerarası bilgi değiş tokuşu önemli bir gereksinim olarak karşımıza çıkmaktadır. Bununla birlikte uluslararası vergi şeffaflığı, vergi şeffaflığının sadece bir boyutunu oluşturmaktadır.

Vergi şeffaflığı; GIFT tarafından bir toplumun karar verme mekanizması içinde olanlara hesap sormak ve vergi sisteminin belirli bir zaman diliminde nasıl performans gösterdiğine dair bilinçli yargılara varmak için ihtiyaç duyduğu, vergi sistemine ilişkin nicel ve nitel verilerin açıklanması ve yayınlanması olarak tanımlanmaktadır.

Vergi şeffaflığı; vergilendirme ilkelerini içerisinde barındıran, idarenin uygulamalarını, uygulanan kanunları, kanun uygulama aşaması olan yargılama sürecini gibi birçok kesimi içinde barındıran geniş bir kapsamı vardır. Vergi şeffaflığının sağlanması açıklananların tamamının geliştirilmesi ile sağlanacaktır.

Tezde mali saydamlığın bir boyutu olarak vergi şeffaflığına ilişkin meslek mensuplarının algılarını konusunda Bursa ilinde örneklem seçilerek görüşmeler yapılmış ve konuya ilişkin görüşmeler neticesinde;

- Vergi şeffaflığı konusunda ağırlıklı olarak “mevzuatın şeffaflığı” kapsamında tanımlamalar yapılmaya çalışıldığı bulgusuna ulaşılmıştır. Vergi mevzuatının şeffaflığı irdelendiğinde ise yeterince anlaşılabilir olmadığı, karmaşık olduğu, sade bir dil ile oluşmadığı,
- Gelir İdaresi'nin şeffaflığı konusunda; yayınları, açıklamaları, tarafları haberdar etme konularında iyi olduğu ancak sistematik şekilde bilgileri sunmadığı bu noktada şeffaflığının azaldığı,

- Vergi politikalarının şeffaflığı ile ilgili olarak istikrarlı bir vergi politikasının olmadığı, anlık değişen politikaların olduğu, politika belirleyicilerin kamuoyu araştırması yapmadan politika belirlediği bu argümanların ise vergi politikalarında şeffaflığı azalttığı; vergi politikalarında şeffaflık düzeyinin düşük olduğu,
 - Mükelleflerin idareye ve kamuoyuna karşı şeffaflığını vergi oranlarının yüksek olması, vergi yükünün fazla olması gibi durumlar etkilediği; bu gibi nedenlerle mükelleflerin idareye ve kamuoyuna karşı şeffaflığının düşük düzeyde olduğu,
 - Mükelleflerin vergi okuryazarlık düzeyinin düşük olduğu; vergi okuryazarlığı ile vergi şeffaflığının pozitif yönde ilişkili olduğu ve birbirlerini etkilediği,
- sonuçlarına ulaşılmıştır.

Katılımcıların puan ortalamalarına bakıldığında; Vergi İdaresinin ve vergi mevzuatının şeffaflık düzeylerinin orta düzeyde olduğu; buna karşın vergi politikalarının, vergi mükelleflerinin idareye ve kamuoyuna karşı şeffaflık düzeylerinin ise düşük düzeyde olduğu bulgularına ulaşılmıştır. Katılımcıların her bir vergi şeffaflığı boyutuna verdikleri puanların ortalamasına bakılacak olursa vergi şeffaflık düzeyinin “orta” seviyede olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

Katılımcıların puan verdikleri kategorilere göre Türkiye’de devletin vergisel şeffaflığının 5,83 ortalama puan ile “orta” seviyede olduğu; mükellefin vergisel şeffaflığının ise 4,58 ortalama puan ile “düşük” seviyede olduğu tespit edilmiştir.

Türkiye’de vergi şeffaflığı düzeyini artırmak için her bir boyutunu ayrı ayrı ele alınarak düzeltmeler ve iyileştirme yapılmalıdır. Sadece bir veya birkaç boyutunda yapılan iyileştirmeler eksik kalacaktır. Örneğin vergi mevzuatında yapılan iyileştirmeler (sade, anlaşılır, açık şekilde yapılandırılması) yeterli olmayacak; aynı zamanda idarede uygulama aşamasında da şeffaflığın güçlendirilmesi gerekecektir.

Tezdeki değerlendirmeler neticesinde vergi şeffaflığının Türkiye’de tam anlamı ile sağlanamadığı ve geliştirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Vergi şeffaflığını artırabilmek için uygulayıcıların şu önerilerde buldukları görülmüştür:

- Vergi mevzuatının açık, anlaşılabilir ve sade bir dille kaleme alınmalıdır.
- Vergi kanunlarının birbiri ile bağlantıları çok iyi kurulmalıdır.

- Vergi kanunları net olmalı ve tartışmaya yer vermeden herkes tarafından anlaşılmalı ve anlaşılmalıdır.
- Vergi politikalarının uygulanabilirliği açısından politikalar kamuoyu araştırılarak belirlenmelidir.
- Vergi politikaları anlık, dönem içinde sık sık değişilmemelidir. Uzun vadeli, öngörülebilir olmalıdır.
- Vergi politikalarında şeffaflığı artırmak adına hesap verilebilirlik ön planda tutulmalıdır.
- Vergi idaresi yayınlamış olduğu bilgi ve belgeleri sistematik bir şekilde kamuoyuna sunmalıdır.
- Vergi okuryazarlığını artırmak için vergi idaresi tarafından çalışma yapılmalı ve bu sayede vergi şeffaflığının artmasına destek olunmalıdır.
- Vergi idaresi vergi mükelleflerine ekstra bilgilendirmeler yapmalı, bu sayede hem vergi şeffaflığının hem de vergi bilincinin artması sağlanmaktadır.
- Vergi okuryazarlığı, vergi bilinci artırmak amacıyla vergi konusuna eğitim sisteminde önemli ölçüde yer verilmelidir.
- Mükelleflerin idareye karşı şeffaflığının düşük olmasının nedenleri kapsamlı olarak araştırılmalı, vergi yükünün adil dağılımı sağlanması, kamu harcamalarında verimlilik etkinliği ve tutumluluğun sağlanması gibi önlemlerle mükellefin şeffaflık düzeyinin yükseltilmesi sağlanmalıdır.

Vergi şeffaflık düzeyinin artması mükellefin vergi ile ilgili konulara daha vakıf olmasını sağlayacak ve bu şekilde kayıp kaçığın azalmasına neden olacaktır. Vergi mevzuatının açık ve anlaşılabilir olması vergi yükümlüleri nezdinde uygulanabilirliğini artıracaktır. Bu şekilde vergi yükümlülerinin vergi maliyeti de azalacaktır.

Vergi şeffaflığının yayılması ve kamuoyu tarafından benimsenmesi için akademik anlamda daha fazla çalışma yapılmalıdır. Bu sayede terim daha çok anlam ifade edecek ve vergi şeffaflığı sağlanması adına vergi yükümlüleri tarafından talepler olabilecektir. Çünkü vergi şeffaflığı sadece idare tarafından yapılan uygulamalar ile değil vergi yükümlüleri tarafından yapılan talepler ile de gelişme kaydedilir. Bu şekilde vergi şeffaflığının gelişmesi daha hızlı olacaktır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2019.
- AKDOĞAN Abdurrahman, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistem*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2019.
- AKMAN DÖMBEKÇİ Hilal, ERİŞEN Mehmet Akif, “Nitel Araştırmalarda Görüşme Tekniği”, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 22, Sayı 2, 2022, ss. 141-160.
- AKSOY Mehmet, “Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasında Sayıştay Raporlarının Etkinlik Düzeyi”, *International Journal of Public Finance*, Cilt 7, Sayı 1, 2022, ss. 181-210.
- AKSOY Şerafettin, *Kamu Maliyesi*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998.
- AKTUĞ Muhammet, ÖZ Ersan, “Küresel Vergi Şeffaflığının Artırılmasında Uluslararası Bilgi Paylaşımının Rolü”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt 17, Sayı 1, 2021, ss. 115-148.
- ALTAY Asuman, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Seçkin Akademik ve Meslek Yayınları, 2019.
- ARIKAN Abdullah, *Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2022.
- ARSLAN Ahmet, Mali Şeffaflığın Sağlanmasında İdeal Vergilendirme Nasıl Olmalıdır? Klasik ve Modern Vergilendirme İlkeleri Açısından Bir Değerlendirme, Editörler Ahmet Arslan, Esra Çıkmaz, *İşletme ve Maliye Araştırmaları: Denetim, Vergileme, Üretim ve Yönetimde Şeffaflık*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2020, ss. 95-116.
- ASLAN İ. Yılmaz ve ŞENYÜZ Doğan, *Hukuka Giriş*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2020.
- ATİYAS İzak, SAYIN Şerif, *Devletin Mali ve Performans Saydamlığı*, Editörler İ. Atiyas & Ş. Sayın, Kamu Maliyesinde Saydamlık, İstanbul: TESEV Yayıncılık, 2000.
- AVCİ Mehmet Alpertunga, *Kamu Mali Yönetimde Mali Saydamlık Kavramının Gelişimi ve Önemi*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008.
- AYANOĞLU Ahmet, *Türk Bütçe Sistemi ve Bütçe Denetimi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016.
- BAKAR Feride, Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, 2011.
- BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, CANYAŞ Oytun, “Türkiye’de Vergi Şeffaflığı”, *Vergi Dünyası*, Sayı 443, 2018, ss. 6-24.

BEATRIZ CUADRADO-Ballesteros ve Marco Bisogno, “Budget Transparency and Financial Sustainability”, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol 34, No 6, 2022.

CAMBRIDGE DICTONARY, “Complexity”
<https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/complexity> (Erişim Tarihi: 11.04.2023).

ÇAKIR Muharrem, *Türk Vergi Sisteminde Vergi Karmaşıklılığının Analizi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2021.

ÇAKIR Muharrem, *Türk Vergi Sisteminde Vergi Karmaşıklılığının Analizi*, Doktora Tezi, YÖK Tez Merkezi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, 2021.

ÇOMAKLI Şafak E., DOĞRUYOL Cengizhan, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Savaş Yayınevi 2013.

DEĞİRMENCİ Tunahan, *Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Kapsamında Türk Vergi Sisteminde Vergi Karmaşıklılığı Analizi*, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, Sakarya Üniversitesi, 2019.

DEMİREL ARICI Nuray ve KARĞIN Mahmut, “Muhasebe Bilgilerinin Kalitesini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Literatür İncelemesi”, *Manisa Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F.*, Cilt 24, Sayı 1, 2017, ss. 215-232.

DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI, *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık*, 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara: DPT Yayını, 2000.

DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI, *Kamuda İyi Yönetişim*, Dokuzuncu Kalkınma Planı 2007-2013 Özel İhtisas Komisyonu Raporu No 2721, Devlet Planlama Teşkilatı, 2007.

DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI, *Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri*, Ankara: DPT Yayını, 1973.

DICTIONARY.COM, “Transparency”
<https://www.dictionary.com/browse/transparency> (Erişim Tarihi: 12/01/2023).

DURDU Muhammet, “Mükellef Verilerinin Korunması ve Vergi Mahremiyeti”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 27, Sayı 3, 2009, ss. 589-623.

EDİZDOĞAN Nihat, ÇETİNKAYA Özhan, GÜMÜŞ Erhan, *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2020.

EDİZDOĞAN Nihat, *Kamu Maliyesi*, Bursa, Ekin Yayınevi, 2007.

EKEN Musa, *Yönetimde Şeffaflık*, 1. baskı, Adapazarı: Sakarya Kitabevi, 2005.

ENGİN Rıdvan, *Vatandaşların Belediyelerin Mali Saydamlılığına İlişkin Tutumları: Çanakkale Örneği*, Doktora Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, 2021.

- EROĞLU Erdal, DEMİRBAŞ Tolga, “Mali Saydamlığın Önemi ve Türkiye’de Kamu Mali Yönetiminin Mali Saydamlık Açısından Değerlendirilmesi”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 20, Sayı 1, 2016, ss. 287-311.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, Faaliyet Raporu, 2022.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, Mükellef Hakları Bildirgesi, <https://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari>, (Erişim tarihi: 15.06.2023).
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, Özelge Sistemi, <https://www.gib.gov.tr/ozelge-sistemi/genel-bilgi>, (Erişim Tarihi: 15.05.2023).
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, Rehberler ve Broşürler, <https://www.gib.gov.tr/yaritim-ve-kaynaklar/rehberler-ve-brosurler>, (Erişim Tarihi: 15.05.2023).
- GERÇEK Adnan, ÇETİN GERGER Güneş, TAŞKIN Çağatan, BAKAR Feride, GÜZEL Simla, *Mükellef Hakları*, Bursa: Seçkin Yayıncılık, 2015.
- GIFT, Transparency Principles for Tax Policy and Administration, Colombia, 2022 <https://fiscaltransparency.net/wp-content/uploads/2022/08/Transparency-Principles-for-Tax-Policy-and-Administration-Approved02Aug22-1.pdf>, (Erişim Tarihi:12.04.2023)
- GÖREN İhsan, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim”, Editörler Tülay Arın, Necdet Kesmez ve İhsan Gören, *Parlamento ve Sayıştay Denetimi*, İstanbul: TESEV Yayınları, 2000.
- IMF, “Financial Transparency Code” <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/Code2019.pdf>
- IMF, “Why Fiscal Transparency Matters”, <https://www.imf.org/en/Topics/fiscal-policies/fiscaltransparency#Fiscal%20Transparency%20Code> (Erişim Tarihi 03.06.2023).
- IPSASB, *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, Vol 3, 2022.
- KALENDEROĞLU Mahmut, *Kamu Maliyesi Bütçe Ve Borçlanma*, Ankara: Agon Bilgi Akademisi, 2017.
- KANALICI AKAY Hülya, “Para Politikasında Şeffaflık”, *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Sayı 510, 2007, ss. 32-42.
- KANTEKİN Recep, Anayasa ve Yasalarımızda Mükellef Hakları Trabzon Örneği, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, 2019.
- KARABACAK Yakup, “Vergi Karmaşıklığı Modern Vergi Sistemlerinin Kaçınılmaz Sorunu Mudur?”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 120, Kasım – Aralık, 2013, ss. 38-53.

- KOPITS George and CRAIG Jon, *Transparency in Government Operations*, Washington DC, International Monetary Fund, 1998.
- KOYUNCU Caner, *Anayasa Mahkeme Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri*, Bursa: Ekin Basım Yayın, 2016.
- KÖKÜSARI İsmail, “Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, Doktora Tezi, YÖK Tez Merkezi, 2015.
- KUMAR Manmohan S. ve TER-MINASSIAN Teresa, “*Fiscal Discipline: Key Issues and Overview*”, Washington, International Monetary Fund, 2007.
- LANSFORD Tom, *Corruption and Transparency*, Mason Crest, 2016.
- MCGOWAN, M. T., The Classification Of Entities, and the Meaning of "Tax Transparency", in United Kingdom Tax Law. [PhD-Thesis - Research and Graduation Internal, Vrije Universiteit Amsterdam], 2021.
- NADAROĞLU Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul: Beta Basım, 1998.
- NAS Adil, “Vergi Mahremiyeti”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Sayı 71, Kasım/2010.
- NATIONAL CENTER FOR EDUCATION STATISTICS, “Adult Literacy Supplemental Assessment” <https://nces.ed.gov/naal/glossary.asp> (Erişim tarihi:10.05.2023)
- NEUMARK Fritz, *Vergi Politikaları*, Çev. İclal (Feyzioğlu) Cankorel, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1975.
- OECD, “Normes Fiscales Internationales”, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/notre-action/> (Erişim Tarihi: 15.07.2023).
- OZTOPRAK Abdullah Abid, RUIJER Erna, “Variants of Transparency: An Analysis of the English Local Government Transparency Code 2015”, *Local Government Studies*, Vol 42, No 4, 2016, ss. 536-556.
- ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, GÖKER Cenker, *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2020.
- ÖNER Seda, CURAL Mehmet, “Vergi Karmaşıklığı: Gelir Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberleri ve Beyan Broşürlerinin Okunabilirliği”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, Cilt 5, Sayı 1, Mart 2019, ss. 99-114.
- ÖVET Hatice, “Hukuki Güvenlik ilkesi”, Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Merkezi, 2022.
- ÖZEL Mehmet, “Halka Hesap Verebilirliğin Sağlanması Bakımından Türkiye’de Ombudsmanlık Kurumunun Değerlendirilmesi”, *Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 12, 2016.
- ÖZER İlhan, *Devlet Maliyesi*, Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No: 1989/218, 1980.

- ÖZTÜRK Azim, “Türkiye’de Halkın Yönetime Katılması Mevcut Yerel Yönetim Anlayışı ve Çözüm Bekleyen Temel Sorunlar”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 4, Sayı 4, 1996, ss. 105-106.
- PETRA M. Geraats, Why Adopt Transparency? The Publication of Central Bank Forecasts, *European Central Bank Working Paper*, No 41, 2001, ss. 11-14.
- SAMSUN Nihal, *Hesap Verilebilirlik ve İyi Yönetişim*, Ankara: Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Başkanlığı Yayınları, 2003.
- SELEN Ufuk, *Maliye Politikası Aracı Olarak Teşvik Uygulamaları*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağılım, 2011.
- SERKAN Cura, “Türkiye’de Mali Şeffaflığı Sağlamaya Yönelik Bir Uygulama: Analitik Bütçe Sınıflandırılması”, *Marmara üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, Cilt 18, Sayı 1, 2003, ss. 139-154.
- SESLİSÖZLÜK, “İlgililik”, <https://www.seslisozluk.net/saydamlık-nedir-ne-demek/> (Erişim Tarihi 08.02.2023)
- SEVİLENGÜL Orhan, *Genel Muhasebe*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2016.
- ŞENYÜZ Doğan, *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2017.
- ŞENYÜZ Doğan, YÜCE Mehmet, GERÇEK Adnan, *Vergi Hukuku*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019.
- TOKATLIOĞLU Mircan, SELEN Ufuk, *Maliye Politikası*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019.
- TURHAN Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993.
- TÜMER Özlem, *Belediyelerde Mali Saydamlık*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2022.
- TÜRK DİL KURUMU SÖZLÜĞÜ, “İlgililik”, <https://sozluk.gov.tr> (Erişim Tarihi 08.02.2023).
- TÜRKİYE BİLİŞİM DERNEĞİ, *E-Devlet Kavramları El Kitabı, Sürüm 2.0*, Ankara: Türkiye Bilişim Derneği Yayını, 2006.
- TÜRMOB, <https://www.turmob.org.tr> (Erişim Tarihi: 20.08.2023).
- UMAR Musa Sulaiman, SAAD Natrah, “Readability Assessment of Nigerian Company Income Tax Act”, *Jurnal Pengurusan, UKM Journal of Management*, Sayı 44, 2015.
- VERGİ DOSYASI, “Vergi Mahremiyeti”, <https://vergidosyasi.com/2017/11/29/vergi-mahremiyeti-nedir-uymakla-zorunlu-olanlar-istisna-ve-cezasi>, (Erişim Tarihi: 10.05.2023).
- VERGİ OKURYAZARI ORG, “Okuryazarlık”, <https://vergiokuryazar.org/vergi-okuryazarligi-nedir/>, (Erişim tarihi: 10.05.2023).

- VİSHWANATH Tara ve KAUFMANN Daniel, "Toward Transparency: New Approaches and Their Application to Financial Markets" *The World Bank Research Observer*, Vol 16, No 1, Spring 2001.
- YALKIN Yüksel Koç, *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar*, Ankara: Nobel Yayınevi, 2013.
- YENİCE Ebru, "Kamu Kesiminde Performans Ölçümü ve Bütçe İlişkisi", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 61, 2006, s. 57.
- YILDIRIM İ. Esen, *İstatistiksel Araştırma Yöntemleri*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.
- YILMAZ Harun, "Türk İdare Hukukunda İdari İstikrar İlkesi", Doktora Tezi, YÖK Tez Merkezi, 2019.
- YORULDU Mutlu, Mali Şeffaflık ve Mali Şeffaflık İlkesi Perspektifinde Vergi Mahremiyeti Kuralının İncelenmesi, Editörler Ahmet Arslan, Esra Çıkmaz, *İşletme ve Maliye Araştırmaları: Denetim, Vergileme, Üretim ve Yönetimde Şeffaflık*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2020, ss. 117-125.
1. nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı R. G. https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10 Ocak 1961 ve 10703 sayılı R. G.
- 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu 24 Ekim 2003 tarih ve 25269 sayılı R. G.
- 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanunu <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5018.pdf> 12.12.2003 tarih ve 25326 sayılı R. G.
- 5176 Sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5176.pdf> 08.06.2004 tarih ve 2586 sayılı R.G.

EKLER

EK 1. GÖRÜŞME FORMU

VERGİLERDE SAYDAMLIK VE VATANDAŞLARIN VERGİLERİN SAYDAMLIĞINA İLİŞKİN ALGILARI: BURSA ÖRNEĞİ GÖRÜŞME FORMU

ARAŞTIRMANIN AMAÇLARI

- (1) Mükelleflerin, “vergi şeffaflığı/şeffaflığı” kavramını nasıl tanımladıklarını anlamak,
- (2) Mükelleflerin “Türkiye’de vergilerin şeffaflık derecesi”ne ilişkin algılarını ortaya koymak,
 - a) Vergi yönetiminde (politika ve uygulama) şeffaflık
 - b) Vergi mevzuatının şeffaflığı
 - c) Mükellefin idareye/kamuoyuna karşı şeffaflığı
- (3) Mükelleflerin “Türkiye’de vergi şeffaflığını artırmak için neler yapılabileceğine ilişkin önerilerini almak

GİRİŞ

Merhaba benim adım Aykut AYDAR ve Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bölümü yüksek lisans öğrencisiyim. Vergilerde Saydamlık ve Vatandaşların Vergilerin Saydamlığına İlişkin Algıları ile ilgili olarak sizinle konuşmak istiyorum. Bu görüşmede amacım Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin (SMMM) ile Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM) “vergi şeffaflığı/şeffaflığı” konusunda ne düşündüklerini ortaya çıkarmaktır. Bunun temel sebebi vergi şeffaflığı ya da şeffaflığı konusunun gerek teorik gerekse uygulama açısından SMMM’leri doğrudan ilgilendirmesidir. Bu araştırmanın Türkiye’de vergilerin şeffaflık düzeyini artırıcı öneriler getireceğini umut ediyorum. Bu nedenle sizin görüş ve düşünceleriniz ile önerilerinizi öğrenmek istiyorum.

- Bana görüşme sürecinde söyleyeceklerinizin tamamı gizlidir. Bu bilgileri araştırmacıların dışında herhangi bir kimsenin görmesi mümkün değildir. Ayrıca, araştırma sonuçlarını yazarken görüştüğüm kişilerin isimlerini kesinlikle belirtmeyeceğim.
- Bu araştırmaya katılmayı kabul ettiğiniz için şimdiden teşekkür ederim. Görüşmeye başlamadan önce sormak istediğiniz bir soru varsa bunu yanıtlamak isterim.
- Görüşmeden daha doğru ve güvenilir sonuçlar çıkarabilmek ve bilgisayar programı aracılığıyla çeşitli analizler yapabilmek için ses kaydı alınmasına izin verir misiniz? İzin vermeniz halinde görüşme kaydının bir kopyası tarafınıza verilecek, çıkarılmasını istediğiniz ifadeler olursa silinecektir. Görüşmenin kayda alınmasına izin verir misiniz?

- Bu görüşmenin yaklaşık bir saat süreceğini tahmin ediyorum. Araştırma sonuçlarından haberdar olmak istemeniz halinde tarafınıza bilgi verilecektir.
- İzin verirseniz sorulara başlamak istiyorum.

GÖRÜŞME SORULARI

1. Sizce “vergi şeffaflığı/saydamlığı” nasıl tanımlanabilir?

Boyutları

2. Türkiye’de vergi mevzuatının şeffaflığı konusundaki düşünceleriniz nelerdir?

Vergisel düzenlemelerin açıklığı/karmaşıklığı, anlaşılabilirliği, ulaşılabilirliği

Vergisel düzenlemelerin öngörülebilirlik, sadeliği ve tutarlılığı

11. Kalkınma Planında Gelir ve Kurumlar Vergilerinin tek kanunda birleştirilmesi öngörülmektedir? Sizce bu düzenleme şeffaflığı artırabilir mi?

Varsa mevzuatta şeffaflığın artması için neler yapılmalıdır?

3. Türkiye’de Gelir İdaresi’nin şeffaflığı konusunda ne düşünüyor musunuz?

İdare zamanlı, yeterli, güvenilir, detaylı, yararlı bilgiler açıklıyor mu?

Gelir İdaresinin yürürlüğe koyduğu elektronik uygulamalar hakkında ne düşünüyorsunuz?

Gelir İdaresinin yayınladığı broşür, kılavuz, rehberlerin şeffaflığı arttırdığını söyleyebilir miyiz?

Mükellef haklarının vergisel şeffaflığı artırdığını söyleyebilir miyiz?

Sizce vergisel şeffaflığın artması için neler yapılmalıdır?

4. Sizce Türkiye’de vergi politikalarının şeffaflığı konusunda ne düşünüyor musunuz?

Devletin uygulayacağı vergi politikaları hakkında önceden bilgi sahibi oluyor musunuz?

Vergi politikalarının uygulama sonuçları hakkında yeterli bilgilendirme yapılıyor mu?

Örneğin vergi istatistikleri halka/size ulaşıyor mu?

Türkiye’de vergi politikalarının şeffaflığını artırmak için neler yapılabilir?

5. Sizce mükelleflerin, idareye ve kamuoyuna karşı şeffaflığı nasıl sağlanabilir?

Devlet mi mükellef mi daha şeffaf sizce?

Vergi aflarının Türkiye’de vergi mükelleflerinin devlete ve topluma karşı şeffaflığını etkilediğini düşünüyor musunuz?

Neler yapılabilir?

6. Türkiye'nin uluslararası düzeydeki vergi şeffaflığını artırmak için neler yapılabilir?

Çok uluslararası şirketlerin vergilendirilmesi
Bilgi değişimi
Uluslararası vergi anlaşmaları

7. Türkiye'de mükelleflerin vergi okuryazarlığı ile mükelleflerin vergi şeffaflığı ilişkisi hakkında ne düşünüyorsunuz?

Sizce Türkiye'de mükellefler idareyi, vergisel açıdan değerlendirebilecek bilgiye ve araçlara sahip mi?

8. Türkiye'de vergi şeffaflık düzeyini puanlayacak olsanız aşağıdaki konulara 1 ile 10 arasında kaç puan verirsiniz?

Vergi İdaresinin şeffaflık düzeyi
Vergi mevzuatının şeffaflık düzeyi
Vergi politikalarının şeffaflık düzeyi
Vergi mükelleflerinin idareye karşı şeffaflık düzeyi
Vergi mükelleflerinin kamuoyuna karşı şeffaflık düzeyi

EK 2. BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL VE BEŞERİ BİLİMLER
ARAŞTIRMA VE YAYIN ETİK KURULU İZİN YAZISI



T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
Hukuk Müşavirliği
Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırma ve Yayın Etik Kurulu Başkanlığı

Sayı: E-92662996-044-116172
Konu: Aykut AYDAR'ın Etik Kurul Onayı

05.07.2023

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İlgi : 16.06.2023 tarihli ve E-86162157-302.99-20679 sayılı yazınız.

Enstitünüz Maliye Anabilim Dalı yüksek lisans öğrencisi 702012021 numaralı Aykut AYDAR' ın "Vergilerde Saydamlık ve Vatandaşların Vergilerin Saydamlığına İlişkin Algıları: Bursa Örneği" adlı tez çalışması, BUÜ Araştırma ve Yayın Etiği Kurulları Başkanlığı (Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırma ve Yayın Etik Kurulu)' nın 23 Haziran 2023 tarih ve 2023-06 sayılı oturumunda görüşülmüş olup, alınan karar ekte gönderilmektedir.

Bilgilerinizi ve gereğini rica ederim.

Prof. Dr. Ferudun YILMAZ
Rektör

Ek:
Karar Örneği /(1 Sayfa)

Bu belge, güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Belge Doğrulama Kodu:UmxfDcU6TUmxUW5lw7oSiQ

Belge Doğrulama Adresi: <https://udos.uludag.edu.tr/Teyit/>

BUÜ Rektörlüğü Görükle Kampüsü 16059 Nilüfer/BURSA

Telefon No: 0224 2755150

e-Posta: etik@uludag.edu.tr

Keş Adresi: uludag.rektorkluk.hs03.kep

Bu belge UDOS ile hazırlanmıştır.

Faks No: 0224 294 05 91

İnternet Adresi: <https://uludag.edu.tr/etikkurul>

Bilgi için: Fatma Özkan KÖRÜ

Telefon No: 0224 2755150





BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
ARAŞTIRMA VE YAYIN ETİK KURULLARI
(Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırma ve Yayın Etik Kurulu)
TOPLANTI TUTANAĞI

OTURUM TARİHİ
23 HAZİRAN 2023

OTURUM SAYISI
2023-06

KARAR NO 16: Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'nden alınan Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı öğretim üyelerinden Prof. Dr. Tolga DEMİRBAŞ'ın danışmanlığında yüksek lisans öğrencisi 702012021 numaralı Aykut AYDAR' ın "Vergilerde Saydamlık ve Vatandaşların Vergilerin Saydamlığına İlişkin Algıları: Bursa Örneği" adlı tez çalışması kapsamında uygulanacak görüşme sorularının değerlendirilmesine geçildi.

Yapılan görüşmeler sonunda; Sosyal Bilimler Enstitüsü, Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı öğretim üyelerinden Prof. Dr. Tolga DEMİRBAŞ'ın danışmanlığında yüksek lisans öğrencisi 702012021 numaralı Aykut AYDAR' ın "Vergilerde Saydamlık ve Vatandaşların Vergilerin Saydamlığına İlişkin Algıları: Bursa Örneği" adlı tez çalışması kapsamında uygulanacak görüşme sorularının fikri, hukuki ve telif hakları bakımından metot ve ölçüğüne ilişkin sorumluluğu başvurucuya ait olmak üzere uygun olduğuna oybirliği ile karar verildi.

Prof. Dr. Ferudun YILMAZ
Kurul Başkanı

Prof. Dr. Abamüslim AKDEMİR
Üye

Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ
Üye

İzinli
Prof. Dr. Ayşe OĞUZLAR
Üye

Prof. Dr. Vejdi BİLGİN
Üye

Prof. Dr. Gülay GÖĞÜŞ
Üye

Prof. Dr. Alev SINAR UĞURLU
Üye