

# ONUNCU ve ON BİRİNCİ KALKINMA PLANLARINDA VERGİ POLİTİKALARININ İNCELENMESİ

## INVESTIGATION OF TAX POLICIES IN TENTH and ELEVENTH DEVELOPMENT PLANS



Erman EROĞLU\*

### ÖZ

Gelişmekte olan ülkelerin kalkınma patikasında yol alabilmeleri için maliye politikası araçlarından biri olarak vergi politikası büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda kalkınma planlarında öngörülen vergi politikası uygulamaları, kalkınmanın temel finansman kaynağı olarak dikkat çekmektedir. Vergi politikası aracılığıyla optimal vergi kapasitesine ulaşılması, kayıt dışı ekonominin azaltılması, vergi gayretinin artırılması ve dolaysız vergilerin payının artırılması yöntemleri izlenerek kalkınma için finansman oluşturulabilmektedir. Bu çalışmada öncelikle ekonomik kalkınma ve kalkınma planı kavramı açıklanmaktadır. Akabinde vergi politikası ve ekonomik kalkınma ilişkisi teorik düzeyde incelenmektedir. Son olarak Onuncu ve On Birinci Kalkınma Planlarında yer alan vergi politikaları karşılaştırmalı olarak değerlendirilmektedir. Buradan hareketle

### ABSTRACT

Tax policy has great importance as one of the fiscal policy tools for developing countries to move forward in the development path. In this context, tax policy implementations proposed in the development plans take attention as the main funding source of development. Financing for development can be created by following the methods of achieving optimal tax capacity, reducing the informal economy, increasing tax effort and increasing the share of direct taxes through tax policy. In this study, firstly, the concept of economic development and development plan is explained. And then, the relationship between tax policy and economic development is examined at a theoretical ground. Finally, tax policies in the Tenth and Eleventh Development Plans are comparatively evaluated. From this perspective, it can be stated that the tax policy

\* Araş.Gör. Erciyes Üniversitesi, ermaneroglu@erciyes.edu.tr, ORC-ID:0000-0001-6058-3592.

Eroğlu, E. (Nisan 2020). Onuncu ve On Birinci Kalkınma Planlarında Vergi Politikalarının İncelenmesi, *Vergi Raporu*, 247, (150-166). Hakemli makaledir.

**Makale Türü:** Araştırma Makalesi

M.G.T.: 22.01.2020 / M.K.T.: 01.04.2020

kalkınmanın finansmanı açısından vergi politikasına yönelik yapısal değişikliklerin etkili olacağı belirtilebilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Ekonomik Kalkınma, Vergi Politikası, Kalkınma Planı.

**Jel Sınıflandırma Kodları:** F63, E62, O20.

## GİRİŞ

Ekonomik göstergelerdeki olumlu fark ile birlikte, toplumsal yapıya yönelik gözlenen değişim ekonomik kalkınma kavramına karşılık gelmektedir. Bu kavram özellikle gelişmekte olan ülkeler için önem taşımaktadır. Bu bakımdan ülkelerin kalkınma patikasında planlama vasıtasıyla yol almaları “kalkınma planlarını” gündeme getirmiştir.

Kalkınma planlarında, devletlerin ekonomik kalkınmanın sağlanabilmesi için amaçları, hedefleri ve bunlara bağlı olarak tasarlanan politikaları yer almaktadır. Maliye politikasının bir aracı olarak da vergi politikası ile ekonomik kalkınma desteklenmektedir. Kalkınma planlarında vergi politikası hedefleri sayesinde gelişmekte olan ülkelerde hem ekonomik büyüme artışı hem de kalkınmanın finansmanı için kaynak oluşturulabilmektedir. Vergi politikası uygulamalarıyla birey ve kuruluşların tercihlerini yönlendirmek odak noktasıdır.

Bu çalışmada öncelikle ekonomik kalkınma ve vergi politikası kavramları incelenecektir. Devamında ise Onuncu ve On Birinci Kalkınma Planlarında yer alan vergi politikaları değerlendirilecektir. Çalışmanın temel amacı ise kalkınma hedeflerine ulaşabilmek için vergi politikasının önemini vurgulamak olarak ifade edilebilir.

will be effective if it is supported by structural changes in terms of financing development.

**Keywords:** Economic Development, Tax Policy, Development Plan.

**Jel Classification Codes:** F63, E62, O20.

## 1- EKONOMİK KALKINMA ve KALKINMA PLANLARI

Bu bölümde ekonomik kalkınmanın sağlanabilmesi için ülkelerin kalkınma planlarını hangi amaçlarla kullandığı detaylandırmakta ve Türkiye özelinde kalkınma planlarının tarihçesine değinilmektedir.

### 1.1- Ekonomik Kalkınma Kavramı

Ekonomik kalkınma kavramını tanımlamadan önce, ekonomik büyüme noktasından başlamak gerekmektedir. Nitekim bu iki kavram birbiriyle bağlantılı ve ilişkilidir. Ekonomik büyüme, bir ekonomide hem toplam, hem de kişi başına düşen Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYH)'da belirli bir dönem aralığında meydana gelen artışı ifade etmektedir.<sup>1</sup> Ekonomik kalkınma ise, sadece üretimin ve kişi başına düşen gelir miktarının artırılması anlamına gelmeyip, bir ülkedeki iktisadi ve sosyo-kültürel yapının da değiştirilmesini ve yenileştirilmesini karşılamaktadır.<sup>2</sup> Dolayısıyla ekonomik büyüme ve kalkınma kavramları birbirini besler niteliktedir. Kalkınmanın temeli ekonomik büyümeye dayandığı için, özellikle gelişmekte olan ülkelerde büyüme ve kalkınma konusu önem taşımaktadır. Ekonomik kalkınmanın gerçekleşebilmesi için, beşeri sermaye ve sosyolojik yapı üzerinde bir dönüşümün gözlenmesi gerekmektedir.

<sup>1</sup> Beyhan ATAÇ. *Maliye Politikası Gelişimi, Amaçları, Araçları ve Uygulama Sorunları*. Dokuzuncu Basım. Ankara. Turhan Kitabevi. 2012. s. 294.

<sup>2</sup> Ergül HAN ve Ayten Ayşen KAYA. *Kalkınma Ekonomisi Teori ve Politika*. İkinci Baskı. Eskişehir. Birlik Ofset. 1997. s. 2.

Kuznets'e göre ekonomik büyümenin altı temel özelliği bulunmaktadır.<sup>3</sup> Bu özellikler aşağıda sırasıyla belirtilmektedir:

1. Gelişmiş ülkelerde kişi başına düşen gelirden ve nüfusta görülen büyüme oranları,
2. Bütün girdilerde birim çıktı verimliliğindeki yüksek artış oranı,
3. Ekonomilerdeki yapısal dönüşüm oranının yüksekliği,
4. Toplumsal yapı ve ideolojilerdeki hızlı değişim (modernleşme sürecinin bir parçası olarak kentleşme ve sekülerleşme),
5. Gelişmiş ülkelerde teknolojinin artan gücüyle birlikte ulaşım ve haberleşmede yaşanan ilerlemeler,
6. Modern teknolojiye uyum sağlayamayan ülkeler olduğu için ekonomik büyümenin yayılımı sınırlıdır. Bu özelliklere ek olarak hem ekonomik hem de toplumsal yapıdaki gözle görülür değişiklikler kalkınma olgusuna işaret etmektedir.

Kalkınma kavramı sadece toplam üretimin büyümesiyle değil, aynı zamanda sektörel yapıdan demografik ve coğrafi yapıya ve belki de daha önemlisi tüm sosyal ve kurumsal dokuya kadar değişen bir ekonominin temel dönüşümü ile ilgilidir. Dolayısıyla, büyüme sürecindeki politik, sosyal ve demografik unsurlar çok önemlidir.<sup>4</sup>

Kişi başına düşen milli gelir arttıkça ve dağılımı dengeli bir şekilde olduğu sürece, bireylerin yaşam standardı yükselir ve tasarruf eğilimi artış gösterir. Bu durumda GSYH'nin yatırımlara yöne-

lecek kısmı süreç içerisinde artar.<sup>5</sup> Yatırımlardaki artış, milli üretim artışı anlamına geleceği için kalkınma süreci bir noktadan sonra teknolojik gelişmenin üretim zincirine dahil edilmesiyle birlikte kendini göstermektedir. Teknolojiyi kullanım kabiliyeti, gelir artışıyla beraber adil gelir dağılımının sağlanması kalkınmanın içerdiği unsurlardandır. Sonuç olarak büyüme, kalkınmanın ilk adımı olarak ifade edilebilir. Ekonomik büyüme, toplumsal ve iktisadi yapıdaki dönüşümlerle desteklenmezse kalkınma gerçekleşemez.<sup>6</sup>

### 1.2- Ekonomik Kalkınma Açısından Planlamanın Önemi ve Amaçları

Planlamanın uygulanması, özellikle kalkınma aşamasındaki ülkelerin toplumsal gelişmelerini hızlandırma zorunluluğundan doğmaktadır. Bu ülkelerde, planlama ile temel amaç iktisadi ve toplumsal yapının uzun dönemli değişiminin sağlanmasıdır. İktisadi ve toplumsal sistemlerin birbirinden farklı olması, planlamanın varlığı hususunda bir değişiklik göstermemektedir.<sup>7</sup> Ancak birbirinden farklı sosyo-ekonomik ve siyasi yapıya sahip ülkelerde planlama yapıldığına göre, kapsam açısından planlama amaçları farklı olabilmektedir. Planlamada kabul edilen amaçlar şu şekilde sıralanabilmektedir<sup>8</sup>:

- *Planlamayı sadece bir teknik olarak kabul eden amaçlar:* Bu amaçlar ekonomik faaliyetleri rasyonelleştirmek üzere kullanan teknikler olarak ifade edilebilmektedir.

<sup>3</sup> Simon KUZNETS. "Modern Economic Growth : Findings and Reflections". *The American Economic Review*. Sayı 63.3. 1973. ss. 248-250.

<sup>4</sup> Daron ACEMOGLU. "Introduction to Economic Growth". *Journal of Economic Theory*. Sayı 147.2. 2012. s. 546.

<sup>5</sup> İsmail TÜRK. *Maliye Politikası*. 25. Bası. Ankara. Turhan Kitabevi. 2013. ss. 236-237.

<sup>6</sup> Gülen ELMAS ARSLAN. "Ekonomik Büyüme, Kalkınma ve Gelir Dağılımı". *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. Sayı 6.2. 2013. s. 47.

<sup>7</sup> Necdet SERİN. *İktisadi Kalkınma İçin Planlama*. İkinci Baskı. Ankara. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını No: 257. 1968. ss. 2-3.

<sup>8</sup> Erden ÖNEY. *İktisadi Planlama*. Ankara. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını No: 406. 1977. ss. 31-37.

- *Ekonomik açıdan önem taşıyan amaçlar:* Optimal kaynak kullanımı, üretim kapasitesinin ve işgücünün tam kullanımı, iktisadi büyümenin maksimizasyonu, dengeli kalkınmanın sağlanması ve konjonktür dalgalanmalarının etkisinin minimize edilmesi gibi amaçlardır.
- *Siyasi açıdan önemli amaçlar:* Milli savunma ya da silahlanma amacına, belli politik hedeflerin gerçekleşmesine yönelik ifadelerdir.
- *Yapısal değişiklikler öngören amaçlar:* Planlama mekanizması ile toplumun yapısında değişiklik öngören amaçlardır. Toplumun kurumsal yapısını değiştirmek, ekonomide tekellerin olumsuz etkilerinin kaldırılması, sanayileşmenin ön plana çıkarılması bu amaçlara örnek olarak verilebilir.

Devlet, planlama ile ekonomik ve toplumsal yaşama iki şekilde müdahalede bulunmaktadır. Bunlardan ilki ekonomik, ikincisi siyasal şekildedir. Planlamanın ekonomik boyutu ile toplumsal üretimi artırmak, ekonomik büyümeyi ve gelişmeyi sağlamak amaçlarıdır. Planlamanın toplumu bilinçlendirme, toplumu dönüştürme işlevini de görmesi gerekmektedir. Dolayısıyla planlama ile temel amaç, "Kalkınmayı doğuran bir büyümeye ulaşmaktır."<sup>9</sup>

"Bugün kalkınmak isteyen halklar, bir planlı düzen kurmak zorundadır."<sup>10</sup> Nitekim kalkınma planları, ekonomide yapısal bir değişiklik sağlamak, toplumsal ve ekonomik yapıya piyasanın otomatik işleyişinden farklı bir seyir vermek

amacıyla hazırlanmış planlardır.<sup>11</sup> Buradan hareketle kalkınma patikasında yol alma çabasında olan gelişmekte olan ülkeler için planlamanın önemi aşikardır.

Ekonomik sistemlere göre kalkınma planlarının içeriği ve kapsamı değişiklik göstermektedir. Sosyalist sistem bünyesindeki planlar merkezi niteliktedir ve bütün iktisadi olayları kapsamaktadır. Kapitalist sistem içerisinde devlet planlama ile kontrol işlevi üstlenirken; karma ekonomilerde ise planlarla özel sektör ve kamu sektörüne yönelik sınırlamalar getirilmekte ve kaynak tahsisi bu doğrultuda yapılmaktadır.<sup>12</sup> Karma ekonomilerde devletin ekonomi içerisindeki payına bağlı olarak planların niteliği ya kamu için emredici, özel sektör için teşvik edici ya da özel sektör ağırlığa sahipse tüm ekonomi için teşvik edici olabilmektedir.<sup>13</sup>

### 1.3- Türkiye'de Kalkınma Planlarının Tarihsel Süreci

Türkiye'de planlamanın sürecini incelemek, günümüze ulaşana dek geçilen basamakları görebilmek adına önem taşımaktadır. Buradan hareketle, Türkiye'de planlamanın boyutları ve yaşanan değişimler özet niteliğinde sunulmaktadır.

Türkiye'nin planlama dönemlerini sanayi planlaması, kalkınma planlaması ve şirket temelli piyasa planlaması olarak değerlendirmek mümkündür.<sup>14</sup> Türkiye'de ilk planlama 1930'larda yapılmıştır. Bu dönemde yapılan planlar ekonominin bütününe kapsamayan sanayi planları niteliğindedir. Bu planların temel amacı devletçilik ilkesinden

<sup>9</sup> Serije SEZEN. *Devletçilikten Özelleştirmeye Türkiye'de Planlama*. Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü. 1999. ss. 35-36.

<sup>10</sup> Yalçın KÜÇÜK. *Planlama, Kalkınma ve Türkiye*. 3. Basım. İstanbul. Tekin Yayınevi. 1978. s. 36.

<sup>11</sup> Erden ÖNEY. *a.g.e.* s.50.

<sup>12</sup> Cahit Talas. "Plan, Kalkınma ve İktisadi Sistem". *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*. Sayı 17.3. 1962. ss. 7-8.

<sup>13</sup> Sami TABAN ve Enver GÜNAY. "Planlama ve Kalkınma", içinde *Kalkınma Ekonomisi Seçme Konular*. ed. Sami TABAN ve Muhsin KAR, Gözden GEÇ. Bursa. Ekin Basım Yayın Dağıtım. 2008. ss. 364.

<sup>14</sup> Cengiz EKİZ ve Ali SOMEL. "Türkiye'de Planlama ve Planlama Anlayışının Değişimi". *Mülkiye Dergisi*. Sayı 31.256. 2014. s. 102.

hareketle, fabrika kurulumu üzerine odaklanılmı-  
sıdır. Bu dönemde yapılan sanayi planlarında dev-  
letçi anlayış izlenmiş olsa da kapitalist gelişmeye  
karşı olmayan, hatta bunu hızlandırmayı amaçla-  
yan bir tutum söz konusu olmuştur.<sup>15</sup> 1950 sonrası  
dönem ise plansız dönem<sup>16</sup>, hesapsız dönem<sup>17</sup> ve-  
ya plansız kalkınma<sup>18</sup> gibi ifadelerle anılmaktadır.  
1950-1960 döneminde liberal politikaların benim-  
senmesiyle, devletin ekonomik hayattaki etkinli-  
ğini sınırlandırma amacından hareketle kalkınma  
için plan yapma düşüncesinden uzaklaşmıştır.  
1960'lı yıllara doğru ekonomik göstergelerdeki  
bozulmalar ve dış kaynak sağlayan kuruluşların  
da vasıtasıyla, kalkınmanın plan dahilinde yürütül-  
mesi gerekliliği ortaya çıkmıştır.<sup>19</sup>

1960'lı yılların başında kalkınmanın sağlana-  
bilmesi için "Planlı Dönem" olarak adlandırılan  
yeni bir döneme geçilmiştir. Bu dönemde Türki-  
ye karma bir ekonomik yapı içinde kapsamlı bir  
planlama sistemini benimseyen ve kalkınma-  
sını plan temelinde yürütme hedefinde bulunan  
gelişmekte olan ülkeler arasında yer almıştır.<sup>20</sup>  
1960 yılında Devlet Planlama Teşkilatı (DPT)'nin  
kurulmasıyla da planlı kalkınmacılık somut bir  
hâl almıştır. 1961 Anayasası'nın 129'uncu mad-  
desinde "İktisadî, sosyal ve kültürel kalkınma  
plâna bağlanır. Kalkınma bu plâna göre gerçek-  
leştirilir." ifadesi yer almaktadır. Dolayısıyla bu

dönemde planlı kalkınma olgusu Anayasa ile  
güvence altına alınmıştır. 1960-1983 döneminde  
4 tane beş yıllık kalkınma planı hazırlanmıştır.  
Söz konusu dört planın ortak noktalarından bi-  
risi kalkınmayı tüm unsurların genel amacı ola-  
rak görmek ve kalkınma kavramına toplumsal  
çıklarlar ile meşruluk kazandırılmasıdır.<sup>21</sup> Ayrıca  
ithal ikameci politikaların uygulandığı bu dönem-  
de dengeli büyüme hedef alınmış ve genel denge  
anlayışı temelinde kapsamlı planlar<sup>22</sup> yapılmıştır.  
Bu dönem kalkınma planlılığında "altın devir"  
olarak nitelendirilmektedir. Toplumun ortak ka-  
bulünün olması, karma ekonomik sistem ve ku-  
rumsal yapı bu planlamada kolaylık sağlamıştır.<sup>23</sup>

24 Ocak 1980 kararları ile Türkiye ekonomi-  
sinde yeni bir dönem başlamıştır. 1980 sonrası  
dönemde planlamaya bakış 1982 Anayasası ile  
değişmiştir. 1961 Anayasası'nda devletin ödevi  
olarak yer alan planlama, 1982 Anayasası'nda  
devletin görevi olarak belirtilmiştir.<sup>24</sup> Dolayısı-  
yla önceki dönem ile kıyaslandığında bu dönem  
çerçevesinde yapılan planlarda kalkınma temel  
amaç olmaktan çıkmıştır.<sup>25</sup> 1980'li yıllardan iti-  
baren neoliberal politikaların ışığında kalkınma  
planları da etkilenmiş ve devletin daha düzen-  
leyici ve yönlendirici olduğu planlar dikkat çek-  
miş<sup>26</sup> ve bilindiği üzere ihracata dayalı sanayileş-  
me modeli benimsenmiştir.

<sup>15</sup> Yalçın KÜÇÜK. *a.g.e.* ss. 248-251.

<sup>16</sup> Recep FEDÂİ. "Devlet Planlama Teşkilatı'ndan Kalkınma Bakanlığı'na: Planlama Anlayışında Yaşanan Değişim". Sosyal Bilimler Dergisi (SOBİDER) The Journal of Social Sciences. Sayı 9. 2016. s. 414.

<sup>17</sup> Yalçın KÜÇÜK. *a.g.e.* s. 272.

<sup>18</sup> Cengiz EKİZ ve Ali SOMEL. *a.g.e.* s. 110.

<sup>19</sup> Abdullah TAKIM. "Türkiye'de 1960-1980 Yılları Arasında Uygulanan Kalkınma Planlarında Maliye Politikaları". Maliye Dergisi. Sayı 160. 2011. s. 156.

<sup>20</sup> Beyhan ATAÇ. *a.g.e.* s. 352.

<sup>21</sup> Veysel ERAT ve İbrahim ARAP. "Kalkınmadan Rekabete Türkiye'de Planlamanın Dönüşümü". Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi. Sayı 18. 2017. s. 145.

<sup>22</sup> Abdullah TAKIM. *a.g.e.* s. 157.

<sup>23</sup> Cengiz EKİZ ve Ali SOMEL. *a.g.e.* s. 112.

<sup>24</sup> Veysel ERAT ve İbrahim ARAP. *a.g.e.* s. 148.

<sup>25</sup> Beyhan ATAÇ. *a.g.e.* s. 357.

<sup>26</sup> Barış ÖVGÜN. "Türk Kamu Yönetiminde Yeni Bir Örgütlenme: Kalkınma Bakanlığı". Ankara Üniversitesi SBF Dergisi. Sayı 66.3. 2011. s. 266.

2011 yılına gelindiğinde DPT kapatılmış ve yerine Kalkınma Bakanlığı kurulmuştur. Atılan bu adımla birlikte devletin planlama görevini üstlenen kurum yerine “kalkınma” temelli bir bakanlık getirilmiştir.<sup>27</sup> 703 Sayılı ve 09.07.2018 tarihli Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Kalkınma Bakanlığı ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı birleştirilerek Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bünyesinde toplanmıştır. 2019-2023 dönemini kapsayan On Birinci Kalkınma Planı, Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından hazırlanmıştır. Sürece bakıldığında, ilk dokuz kalkınma planının DPT bünyesinde, Onuncu Kalkınma Planı'nın ise Kalkınma Bakanlığı tarafından hazırlandığı görülmektedir. Ayrıca Dokuzuncu Kalkınma Planı 7 yıllık bir dönemi kapsarken diğer planlar 5 yıllık süreyi kapsamıştır.

## 2- VERGİ POLİTİKASI ve EKONOMİK KALKINMA İLİŞKİSİ

Bu bölümde vergi politikası açıklanarak, ilkeleri ve amaçları irdelenmektedir. Ayrıca ekonomik kalkınmanın finansmanı açısından vergi politikasının kullanımı ve kalkınma planları ile nasıl yönlendirilebileceği üzerinde durulmaktadır.

### 2.1- Vergi Politikası, İlkeleri ve Amaçları

Belirli sosyal, ekonomik ve mali hedeflere

ulaşmak için vergi sistemi kapsamındaki vergilerin miktar, oran ve bileşiminde yapılan düzenlemelerin bütünü şeklinde yapılan tanım, vergi politikası kavramını karşılamaktadır. Vergi politikası, maliye politikası araçlarından biri<sup>28</sup> olarak, vergilemenin ekonomi üzerinde nasıl bir değişiklik meydana getireceği konusu üzerinde durmaktadır. Ayrıca vergi politikası ile kimlerden, ne kadar vergi tahsil edileceği, gelirin nasıl kullanılacağı ve en uygun gelir kaynaklarının neler olacağı sorularına cevap aranmaktadır.<sup>29</sup>

Vergi politikalarını; liberal vergi politikası, tarafsız vergi politikası ve müdahaleci vergi politikası olarak üç gruba ayırmak mümkündür. Liberal vergi politikasına göre vergi, sadece hazinenin finansman kaynağı olmalıdır. Bu politika verginin, mali amacının dışında ancak zorunlu hallerde kullanılabilmesi savına dayanmaktadır.<sup>30</sup> Tarafsızlık, her mükellefe aynı biçimde davranmayı karşıladığı gibi vergileme sonrası bireylerin tüketim, yatırım ve tasarruf kararları üzerinde etki oluşturmamayı da ifade etmektedir. Vergide tarafsızlığı sağlamak için muafiyet ve istisnalar olabildiğince az yer almalıdır. Müdahaleci vergi politikası ile de vergilemenin sosyal ve gelir dağılımını etkileyen yönü vurgulanmaktadır.<sup>31</sup> Vergi politikasının ilk ve en eski amacı kamu giderlerini finanse edebilmektir. Bu sayede mali nitelikteki bu amaç doğrultusunda, vergi gelirlerinin yeterli düzeyde olması beklenir. Mali olmayan amaçları ise gelir ve servet dağılımındaki farklılıkları azaltmak, ekonomik istikrarı sağlamak, ekonomik

<sup>27</sup> Barış ÖVGÜN. a.g.e. s. 272.

<sup>28</sup> Murat AYDIN ve M. Mustafa ERDOĞDU. “Mali Krizlerde Vergi Politikası : 1989 Sonrası Türkiye Değerlendirmesi”. Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı 3-6. 2008. s. 85.

<sup>29</sup> Nesrin CANDAN. “Küreselleşmenin 1990 Sonrası Vergi Politikalarının Dönüşümüne Etkisi: Türkiye Örneği”. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış doktora tezi). Manisa 2012. ss. 42-43.

<sup>30</sup> M. Orhan DİKMEN. “Liberal, Bitaraf ve Müdahaleci Vergi Politikaları”. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları. Sayı 1. 1955. ss. 26-28.

<sup>31</sup> Esat TEKELİ. “Vergi Politikaları ve Türkiyede Vergi Politikası”. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi. Sayı 4. 1958. ss. 2-5.

büyüme ve kalkınmayı desteklemek ve üretim potansiyelinin yükselmesine katkı sağlamaktır.<sup>32</sup>

Vergi politikası tasarlanırken dikkat edilmesi gereken temel hususlar, vergi politikasının temel ilkelerini oluşturmaktadır. Vergilemeye ilişkin unsurların (konu, matrah vb.) açık ve anlaşılır bir şekilde kanunlarda yer alması vergi politikasının ilkelerinden biridir. Bu ilke ile vergilerin gelir dağılımını düzeltici özelliğinin, vergi tarifesinden ziyade, vergi konusuna ve kapsamına bağlı olduğu kabul edilmektedir. Diğer vergi politikası ilkesi ise vergi oranı ve tarife seçimiyle ilgilidir. Bu ilkeye göre vergi oranı ve tarifesi seçilirken etkinlik ile vergilemede adalet göz önünde bulundurulmalıdır.<sup>33</sup> Ayrıca vergi politikası uygulanırken, vergilerin oluşturduğu etkiler çerçevesinde gelir ve ikame etkisi, mükellefin bireysel vergi planlaması yapabileceği ve bu doğrultuda davranışlarına yön verebileceği de göz önünde bulundurulmalıdır.<sup>34</sup> Bu aşamada vergileme ilkeleri dikkate alınarak uygulanan vergi politikasının hedefleri karşılayacağı ifade edilebilir.

Vergi politikası özellikle gelişmekte olan ülkelerde, özel sektörü istenilen yatırımlara yönetmek, sermaye birikimini hızlandırmak ve yatırımlarda sermayenin marjinal verimliliğini artıracak önlemler almak gibi hedeflere ulaşmak için kullanılabilir.<sup>35</sup> Özellikle gelişmekte olan ülkelerde büyüme ve kalkınmaya yönelik vergi politikası amaçları şu şekilde belirtilebilir<sup>36</sup>:

- İkame etkisini minimize edecek, gelir etkisini ise arttıracak nitelikte olmalıdır.
- Tasarrufları teşvik edici ve yatırımları özendirici olmalıdır.
- Sektörel ve bölgesel dengesizlikleri giderici olmalıdır.
- Verimli olmayan iktisadi kaynakları vergilendirmeli ve sosyal verimliliği yüksek faaliyetleri geliştirmek için kaynak dağılımını düzeltmelidir.

## 2.2. Ekonomik Kalkınmada Vergi Politikasının Önemi

Vergiler, ekonomik kalkınma için finansman kaynağı olarak kullanılabilir. Bu kapsamda gönüllü tasarrufları azaltmadan, genellikle yüksek gelir gruplarının tüketim harcamalarını kısacak bir vergi politikası belirlenebilir.<sup>37</sup> Vergi politikası, aynı zamanda yaygın uygulama alanı bulmuş bir planlama aracıdır. Vergileme birçok ülkede plan hedeflerine ulaşma amacıyla özendirici veya caydırıcı bir araç olarak kullanılmaktadır. Çeşitli vergi muafiyet ve indirimleri, özel sektörün kalkınma planları doğrultusunda hareket etmesini teşvik etmek amacıyla sıklıkla başvurulan araçlardandır. Planlarda yatırımların plan hedeflerine yöneltilmesinde vergilerin özendirici ve caydırıcı olarak, vergi muafiyet ve istisnalarının ekonomik, mali ve sosyal amaçlara uygun doğrultuda kullanılabilmesi<sup>38</sup> önem taşımaktadır. Bu

<sup>32</sup> Salih TURHAN. "Rasyonel Vergi Politikası Açısından Türk Vergi Sistemine Genel Bir Bakış". Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi. Sayı 36. 1994. ss. 46-48.

<sup>33</sup> Ömer Faruk BATIREL. "Çağdaş Vergi Politikası", içinde İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. Bedî N. Feyzioğlu'na Armağan. 1993. s.236

<sup>34</sup> Abdurrahman AKDOĞAN. "Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi". Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı 1.2. 1999. s. 99.

<sup>35</sup> Gülten KAZGAN. "Geri Kalmış Memleketlerde Kapital Birikimi ve Vergi Politikası". Maliye Araştırma Merkezi Konferansları. Sayı 6. 1960. ss. 78-79.

<sup>36</sup> Hüseyin ŞEN ve İsa SAĞBAŞ. *Vergi Teorisi ve Politikası*. Ankara. Kalkan Ofset. 2015. s. 391; Ataç. a.g.e. s. 332.

<sup>37</sup> HAN VE KAYA. a.g.e. s. 90.

<sup>38</sup> ÖNEY. a.g.e. ss. 40-42.

doğrultuda yapısal nitelikli değişmelere olanak tanıyacak (istihdamın artırılması, eğitim ve sağlık hizmetlerinde verimliliğin artırılmasına yönelik) yatırımlara vergi teşviklerinin kullanılması özellikle gelişmekte olan ülkelerde gereklidir<sup>39</sup>.

Gelişmekte olan ülkelerde vergi politikası farklı açılardan büyüme ve kalkınmaya katkı sağlayabilir. Birincisi, vergi sistemi vasıtasıyla kaynakların özel sektörden kamu sektörüne aktarılmasıdır. Böylelikle özel sektör tasarrufları, kamu tasarruflarını desteklemiş olmaktadır. İkincisi ise özel sektör bünyesindeki kaynakların düşük öncelikli alanlardan yüksek öncelikli alanlara doğru aktarılmasıdır. Üçüncü olarak vergileme ile gelir grupları arasındaki makas azaltılarak kalkınma sürecine katkı sağlanabilir. Dördüncü olarak ise vergilemenin teşvik yönü kullanılabilir. Son olarak, tüketim mallarına yönelik talebi kontrol altında tutabilmek için vergiler en önemli araçların başında gelmektedir.<sup>40</sup> Nihayetinde ülkenin içinde bulunduğu ekonomik yapı ve konjonktür ile bağlantılı olarak vergilemeye yönelik yapılan düzenlemeler, ekonomik ve sosyal yaşamda oluşturulan etkiyle beraber kalkınmaya hem finansman oluşturmakta hem de dolaylı yoldan katkı sağlamaktadır.

### **2.3- Vergi Politikası ile Ekonomik Kalkınma İçin Finansman Oluşturma Yöntemleri**

Gelişmekte olan ülkeler açısından temel problem alanlarından biri de kalkınma için gerekli finansman kaynağı elde edebilmektir. Bu kapsamda vergi politikası kullanılarak finansman kaynağı oluşturulabilir. Bu yöntemler; optimal vergi kapasitesine ulaşılması, kayıt dışı ekonominin azaltılması, vergi gayretinin artırılması

ve dolaysız vergilerin payının artırılması olarak sıralanabilmektedir.

#### **2.3.1- Optimal Vergi Kapasitesine Ulaşılması**

Optimal vergileme, refah iktisadının bir uğraş alanıdır ve toplumsal refahı artırabilmek adına hangi kaynaktan (gelir, servet, harcama), ne kadar vergi tahsil edilmeli sorularına yanıt aramaktadır. Optimal vergi kapasitesi bir ekonomide belirli koşullar altında ödenebilecek vergi miktarını belirtmektedir. Vergi kapasitesi gelir seviyesi ile doğru orantılı olup, gelir seviyesi yükseldikçe vergi kapasitesi de genişlemektedir.<sup>41</sup> Gelişmekte olan ülkelerde gelir dağılımının adaletsiz oluşu ve millî gelir seviyesindeki düşüklüğe bağlı olarak optimal vergi kapasitesine ulaşılmamaktadır.

Optimal vergileme aracılığıyla vergilemede adalet ile vergilemede etkinlik arasında bir denge kurulmaya çalışılmaktadır. Bu doğrultuda optimal vergileme toplumsal refahın maksimizasyonu için izlenecek bir yöntem olduğu belirtilebilmektedir. Buradan hareketle optimal vergilendirmenin dinamik bir kavram olduğunu vurgulamak gerekmektedir. Optimal vergi kapasitesinin yakalanabilmesi için ülkenin ekonomik yapısına bağlı olarak, gelir yaratma potansiyeli olan kaynaklar (gelir, servet, harcama) doğru ve adil bir biçimde vergilendirilmelidir.

#### **2.3.2- Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması**

Kayıt dışı ekonomi, devletten gizlenen, kayda geçirilmeyen veya geçirilemeyen ve bu sebeple denetimi mümkün olmayan faaliyetler olarak tanımlanabilir. Kayıt dışı ekonominin bir bölümü yasaklanmış faaliyetlerden oluşurken, bir kısmı da bilinçli olarak kayda geçirilmeyen faaliyetler-

<sup>39</sup> Esra SİVEREKLİ DEMİRCAN. "Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkileri". Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı 21. 2003, ss. 100-105.

<sup>40</sup> Beyhan ATAÇ. a.g.e. s. 331.

<sup>41</sup> Nazım ÖZTÜRK. *Maliye Politikası*. Bursa. Ekin Basım Yayın Dağıtım. 2015. s.390.



den oluşmaktadır.<sup>42</sup> Şüphesiz kayıt dışı ekonominin büyüklüğü arttıkça devletin gelir kaybı da artış göstermektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi idaresinin ve denetiminin yeterince gelişmemiş olması, sigortasız çalışmanın yaygınlığı, yasa dışı faaliyetler ve gelir dağılımındaki adaletsizlik nedeniyle kayıt dışılık oranları yükselmektedir. Ekonomik kalkınma açısından bu ülkeler kayıt dışı ekonominin oranını azaltmaya yönelik adımlar attıkça devletin tahsil ettiği vergi düzeyi de artacaktır. Başka bir ifadeyle, vergi yükü ödeme gücü olan her kesime adaletli bir şekilde dağıtıldığında ve kayıt dışı ekonominin önüne geçildiğinde ekonomik kalkınma hız kazanmaktadır.<sup>43</sup>

### 2.3.3- Vergi Gayretinin Artırılması

Vergi gayreti, mevcut vergi gelirinin vergi kapasitesine oranı olarak tanımlanabilmektedir. Bir ülkenin vergi gayretinin bilinmesi, vergi gelirlerinin artırılıp artırılmayacağına yönelik çıkarımda bulunma imkanı sağladığı için vergi politikası açısından oldukça önemlidir.<sup>44</sup> Gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirlerini ve vergi gayretini etkileyen faktörlerin belirlenmesi, ekonomik büyüme ve kalkınmanın vergilerle finanse edilip edilemeyeceğini de ortaya koymaktadır. Vergi gayretinin artırılabilmesi için, vergilerin zamanında ve tam olarak tahsil edilmesi, vergilemede etkinliğin ve verimliliğin sağlanması önem arz etmektedir. Buradan hareketle vergi idaresinin etkinliği, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma gibi hususların

vergi gayreti üzerinde etkili olduğu vurgulanabilir.<sup>45</sup> Gelir idaresinin vergi toplama yeteneği ile vergi yükümlülerinin vergi uyumunun bir bileşimi olarak vergi gayreti, ekonomik kalkınmanın finansmanında önemli rol üstlenmektedir.<sup>46</sup>

### 2.3.4- Dolaysız Vergilerin Payının Artırılması

Dolaylı ve dolaysız vergi ayrımı; verginin yansıtılabilmesi, verimliliği ve konusunun sürekliliği gibi kriterlere göre yapılabilmektedir. Bu ayrıma göre konusu sürekli, yükümlüsü önceden belli ve matrahı sürekli olan vergiler dolaysız vergiler; konusu süreklilik arz etmeyen, yükümlüsü önceden belli olmayan ve matrahı süreklilik göstermeyen vergiler dolaylı vergiler olarak tanımlanmaktadır.<sup>47</sup>

Kalkınma sürecinde toplumların sırasıyla geleneksel toplum, geçiş toplumu ve modern toplum aşamalarından geçtikleri kabul edilmektedir. Geleneksel toplum aşamasında genellikle, dolaysız vergilerin payı daha yüksektir. Dolaylı vergilerin payı geçiş toplumu aşamasında artış göstermekte ve dolaysız vergilerden yüksek konuma gelmektedir. Modern topluma geçiş aşamasında ise dolaysız vergiler sistemin temelini oluşturmaktadır.<sup>48</sup> Toplam kamu gelirleri içerisinde dolaysız vergilere oranla, dolaylı vergilerin payının artması hem gelir dağılımının düşük gelir grupları aleyhine bozulmasına hem de ekonomik kalkınmanın finansmanının sağlanamamasına neden olmaktadır.<sup>49</sup>

<sup>42</sup> Hilmi ZENGİN ve Asiye TÜTÜNCÜ. "Kayıtdışı Ekonominin Tahmini ve Vergi Gelirleri ile Arasındaki İlişki". Finans Politik & Ekonomik Yorumlar. Sayı 53.612. 2016. s. 74.

<sup>43</sup> NAZIM ÖZTÜRK. a.g.e. s. 390.

<sup>44</sup> Carola PESSİNO ve Ricardo FENOCHIETTO. "Determining Countries' Tax Effort". Hacienda Publica Espanola. Sayı 195.4. 2010. s. 66.

<sup>45</sup> Naci Tolga SARUÇ ve diğerleri. "Türkiye'de Vergi Gayreti". Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi (GÜSBEEED). Sayı 9.22. 2018. ss. 422-423.

<sup>46</sup> Nazım ÖZTÜRK a.g.e. s. 391.

<sup>47</sup> Hüseyin ŞEN ve İsa SAĞBAŞ. a.g.e. s.59.

<sup>48</sup> Mehmet CURAL ve Nüket KIRCI ÇEVİK. "Ekonomik Kalkınmanın Vergi Yapısı Üzerindeki Etkisi : 1924 - 2013 Dönemi Türkiye Örneği". Amme İdaresi Dergisi. Sayı 48.3. 2016. ss. 130-132.

<sup>49</sup> NAZIM ÖZTÜRK. a.g.e. s.391.

Ekonomik büyüme ile birlikte bireylerin gelir düzeyi ve buna bağlı olarak tasarruf eğilimi artmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerin bir yandan ekonomik büyüme hızını artırma hedefi peşinde koşarken, adil bir vergileme mekanizmasına sahip olması kamu gelirlerindeki artışı otomatik olarak beraberinde getirecektir. Adil bir gelir bölüşümü, vergileme ilkelerine uygun olarak tasarlanmış bir vergi sisteminde kalkınmanın itici gücünü oluşturabilecektir. Ekonomik büyüme hız kazandıkça yatırımlarla birlikte firma sayısı artış gösterecek, nihayetinde dolaysız vergilerin payı artmaya başlayacaktır.

### **3- ONUNCU ve ON BİRİNCİ KALKINMA PLANLARINDA VERGİ POLİTİKASI HEDEF ve GERÇEKLEŞMELERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu'nun 01.07.2013 tarihli 127'nci Birleşiminde onaylanmış ve 28699 mükerrer sayılı 06.07.2013 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır. On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023) Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu'nun 18.07.2019 tarihli 105'inci Birleşiminde onaylanmış ve 30804 mükerrer sayılı 23.07.2019 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Her iki plan da Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013)'ndan farklı olarak 5 yıllık bir dönemi kapsamaktadır. Çalışmanın bu bölümünde bahsi geçen planların temel amaç ve ilkeleri ile hedef ve politikaları değerlendirilmektedir. Devamında ise özellikle vergi politikası açısından iki planda yer alan hedefler ve gerçekleştirmeler temel amaç ve ilkeler esas alınarak incelenmektedir.

### **3.1- Onuncu ve On Birinci Kalkınma Planlarında Yer Alan Temel Amaç ve İlkeler ile Hedef ve Politikalar**

Onuncu Kalkınma Planı'nın hedefleri ve politikaları; nitelikli insan, güçlü toplum, yenilikçi üretim, istikrarlı büyüme, yaşanabilir mekânlar, sürdürülebilir çevre, kalkınma için uluslararası işbirliği başlıkları altında sıralanmaktadır. Planın uzun vadeli kalkınma amacı "yapısal dönüşümlerle ülkemizin uluslararası konumunu yükseltmek ve halkımızın refahını artırmak" olarak açıklanmıştır. Plan ile Türkiye'nin uluslararası değer zinciri hiyerarşisinde üst basamaklara çıkmış, yüksek gelir grubu ülkeler arasına girmiş ve mutlak yoksulluk sorununu çözmüş bir ülke haline gelmesi amaçlanmaktadır.<sup>50</sup>

On Birinci Kalkınma Planı'nın hedefleri ve politikaları; istikrarlı ve güçlü ekonomi, rekabetçi üretim ve verimlilik, nitelikli insan, güçlü toplum, yaşanabilir şehirler, sürdürülebilir çevre, hukuk devleti, demokratikleşme ve iyi yönetim başlıkları altında sıralanmaktadır. Planın uzun vadeli kalkınma amacı, "milletimizin temel değerlerini ve beklentilerini esas alarak ülkemizin uluslararası konumunu yükseltmek ve halkımızın refahını artırmak" olarak açıklanmıştır. Plan ile Türkiye'nin yüksek gelir grubu ülkeler ile en yüksek insani gelişmişlik seviyesindeki ülkeler arasına girmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca "daha fazla değer üreten, daha adil paylaşan, daha güçlü ve müreffeh Türkiye" planın vizyonu olarak yer almaktadır.<sup>51</sup>

Planlar eşanlı olarak göz önünde bulundurulduğunda, temel olarak yüksek gelir grubundaki ülkeler arasına girmek ve toplumsal refahın

<sup>50</sup> T.C. Kalkınma Bakanlığı. *Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018)*. Ankara. 2013. (<http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/Onuncu-Kalkinma-Planı-2014-2018.pdf>). s.27. Erişim tarihi: 09 Kasım 2019.

<sup>51</sup> T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. *On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)*. Ankara. 2019. (<http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/07/OnbirinciKalkinmaPlanı.pdf>). s.26. Erişim Tarihi: 10 Aralık 2019.

artırılmasının ortak amaçlar olarak yer aldığı görülmektedir.

### 3.2- Onuncu Kalkınma Planı'nda Vergilemeye Yönelik Politikalar

Maliye politikası amaç ve hedefleri kapsamında, plan dönemi boyunca genel devlet gelirlerinin GSYH oranının sabit tutulması amaçlanmıştır. Ayrıca vergi yükünün adil dağılımının sağlanması ve GSYH'ya oranla ortalama %28,6 seviyesinde olması öngörülmektedir. Onuncu Kalkınma Planı'nda yer alan vergilemeye yönelik politikalar şu şekilde sıralanmaktadır:

- Vergiye gönüllü uyumun artırılması ve kayıt dışı ekonominin azaltılmasıyla sağlanacak ilave kaynaklar, işlem vergilerinin düşürülmesi başta olmak üzere üretim ve istihdamı teşvik ederek büyümeye katkı sağlayacak şekilde değerlendirilecektir.
- Vergilemenin daha adil olmasını ve mali fonksiyonunu yerine getirmesini sağlayacak şekilde vergi tabanı genişletilecektir.
- Vergi politikası, üretim faktörlerinin etkin dağılımını sağlamaya yönelik olarak kullanılacaktır.
- Temel vergi mevzuatı; ekonomik ve sosyal politikalar çerçevesinde sade ve uyum sağlanabilir hale getirilecek şekilde yeniden yazılacaktır.
- Elektronik ticarete vergi kaybının önlenmesine yönelik gerekli hukuki ve idari düzenlemeler hayata geçirilecektir.
- Yerel yönetimlerin mali imkânlarını güçlendirmek için kentsel rantların değerlendirilmesi ve emlak vergisi dâhil olmak üzere yerel yönetim öz gelirleri artırılabilecektir.

Ayrıca Onuncu Kalkınma Planı'nda "Öncelikli

Dönüşüm Programları" başlığı altında Kamu Gelirlerinin Kalitesinin Artırılması Programı'na yer verilmiştir. Söz konusu Program temel olarak, istisna, muafiyet ve indirimlerin gözden geçirilmesi, vergi idaresinin etkinliğinin artırılması, vergilemede uygulanabilirliğin ve öngörülebilirliğin artırılması, kamu gelirleriyle ilgili istatistiklerin etkinleştirilmesi ve yerel yönetim öz gelirlerinin artırılması olmak üzere 5 bileşen üzerine kurulmuştur.<sup>52</sup>

### 3.3- On Birinci Kalkınma Planı'nda Vergilemeye Yönelik Politikalar

On Birinci Kalkınma Planı'nda yer alan vergilemeye yönelik politika ve tedbirler şu şekilde sıralanmaktadır<sup>53</sup>:

- Teşvik (özellikle vergi harcaması niteliğindeki), destek ve sosyal yardım uygulamaları gözden geçirilerek etkin olmayan uygulamalar kaldırılacak, yapısal düzenlemeler yapılacaktır. Katma değerli üretim alanlarında rekabet avantajı sağlayacak, yatırım dönemine odaklanmış, esnek, nakit bazlı teşvikleri de içeren yeni bir teşvik sistemi kurulacaktır. Mevcut teşvik ve destek programları gözden geçirilerek, mükerrerlik arz eden teşvik ve destekler Plan hedefleri doğrultusunda sadeleştirilecektir.
- Vergilemede gönüllü uyum, öngörülebilirlik ve şeffaflık artırılacak, vergileme hizmetleri etkinleştirilecektir.
- Gelir idaresinin kurumsal kapasitesi artırılarak kayıt dışı ekonomiyle mücadele sürdürülecektir.
- Vergi adaletinin güçlendirilmesi, vergi tabanının genişletilmesi ve vergi hasılatının artırılmasını sağlayacak şekilde vergi sisteminde revizyonlar yapılacaktır.

<sup>52</sup> T.C. Kalkınma Bakanlığı: Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018). ss.160-161.

<sup>53</sup> T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı: On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023). ss. 45-47.

- Gelir ve kurumlar vergilerini tek bir kanunda birleştiren, vergi tabanını genişleten, vergiye uyumu kolaylaştıran, öngörülebilirliği artıran, yatırım ve üretimi destekleyen Gelir Vergisi Kanununun yasalaşması sağlanacaktır. Ödeme gücüne göre artan oranda vergilendirmeye yönelik mekanizmalar artırılacaktır. Vergiye uyum maliyetlerini azaltan, mükellef haklarına ilişkin kapsamlı düzenlemeler barındıran, uyuşmazlıkların kısa sürede çözülmesini sağlayan ve vergi cezalarının gönüllü uyumu artıracak şekilde caydırıcı bir yapıya kavuşturulduğu yeni bir Vergi Usul Kanunu çıkarılacaktır. Kapsam, matrah ve vergi oranlarının yeniden düzenlenmesi suretiyle doğrudan vergilerin vergi gelirleri içindeki payında artış sağlanacaktır. Maktu vergiler fiyatlar genel seviyesindeki değişime bağlı olarak artırılabilecektir. Lüks ve ithal yoğunluğu yüksek ürünlerden ÖTV'ye tabi olmayanlar gözden geçirilerek vergi düzenlemesi yapılacaktır.
- Yerel yönetimlerin mali yapılarını güçlendirmek amacıyla öz gelirleri artırılacaktır.
- Gayrimenkullerin vergilendirilmesinde esas alınan alım satım değerinin belirlenmesi ve beyanına ilişkin yeni bir sistem devreye sokulmak suretiyle vergide adalet pekiştirilecek ve vergileme etkinleştirilecektir.

### **3.4- Onuncu ve On Birinci Kalkınma Planlarındaki Vergi Politikası Uygulamalarının Bütüncül Bir Bakış Açısıyla Değerlendirilmesi**

Onuncu Kalkınma Planı'nda genel devlet gelirleri/GSYH oranının 2018 yılı için %37,9 olması ve plan dönemi boyunca oranın sabit tutulması

hedeflenmiştir.<sup>54</sup> On Birinci Kalkınma Planı'na bakıldığında 2018 yılı için söz konusu oran %33,4 olarak gerçekleşmiştir.<sup>55</sup> Buradan hareketle süreç içerisinde genel devlet gelirleri/GSYH oranının azaldığı ve planda yer alan hedefin tutturulmadığı görülmektedir. Vergi politikasının işleyişine yönelik çıkarım yapılmasını sağlayacak diğer göstergeler(vergi yükü, merkezi yönetim bütçesi gelirleri) iki planda ortak olarak yer almadığı için karşılaştırma imkanı bulunmamaktadır. Bu nedenle kalkınma planlarında yer alan göstergeler düzenli bir sistematığe sahip olduğu sürece politika değerlendirmeleri yapılabilmektedir.

Öte yandan Onuncu Kalkınma Planı'nda yer alan Kamu Gelirlerinin Artırılması Programı'na yönelik sonuç veya gelişim On Birinci Kalkınma Planı'nda yer almamaktadır. Programda belirtilen kamu gelirlerine yönelik istatistiklerin etkinleştirilmesi, yerel yönetimlerin öz gelirlerinin artırılması ve vergi harcamalarının gözden geçirilmesi bileşenleri On Birinci Kalkınma Planı'nda politika olarak yer almaktadır. Dolayısıyla tekrar aynı amaca yönelik politika tasarımı, bir önceki planın başarısının sorgulanmasını gerekli kılmaktadır.

Onuncu Kalkınma Planı'nda vergi kanunlarının yeniden yazılacağına yönelik politika, On Birinci Kalkınma Planı'nda gelir ve kurumlar vergisini birleştiren bir Gelir Vergisi Kanunu yasalaşması ve yeni Vergi Usul Kanunu çıkarılması şeklinde görülmektedir. Burada üzerinde durulması gereken husus planlara konulan hedefler kadar bu hedeflerin gerçekleştirilme düzeyidir. Her planda birbirine benzer politikaların yer alması, zihinlere şu soruyu getirmektedir. Bu politikalara yönelik bir adım atılmadığı için mi ifadelerde mükerreklik söz konusudur?

Her iki kalkınma planında da yerel yönetimlerin öz gelirlerinin artırılmasına yönelik politika-

<sup>54</sup> T.C. Kalkınma Bakanlığı: Onuncu Kalkınma Planı (2013-2018). s.74.

<sup>55</sup> T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı: On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023). s.48.

lar yer almaktadır. 05.12.2019 kabul tarihli 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 30971 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu kanun ile değerli konut vergisi, 30-37. maddeleriyle 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na eklenen 42-49. maddeleriyle düzenlenmiştir. 7194 sayılı Kanun'un 36. Maddesi'nde tahsil edilen değerli konut vergisinin, genel bütçe geliri olarak kaydedileceği ve yerel yönetimlere verilecek payların hesabında dikkate alınmayacağı ifade edilmiştir. Ayrıca 7194 sayılı Kanun'un 9. maddesinde konaklama vergisi düzenlenmiştir. Bu vergi de merkezi yönetim bütçesine gelir kaydedilmek üzere yürürlüğe girmiştir. Kalkınma planlarında yer alan yerel yönetimlerin öz gelirlerinin artırılacağı politikayla uyumlu olabilmesi adına, yerel yönetimlerin gelirlerini kapsayan Emlak Vergisi Kanunu'na eklenen maddelerle düzenlenen değerli konut vergisinin ve konaklama vergisinin hasılatının da yerel yönetimlere bırakılmasının daha uygun olacağı düşünülmektedir. Ayrıca değerli konut vergisinin sadece belli bir tutarın üzerindeki konutlara yönelik olması, toplam serveti göz önünde bulundurması On Birinci Kalkınma Planı'nda yer alan vergilemede adaletin pekiştirilmesi hedefine uygun değildir.

7194 sayılı Kanun'un 17. Maddesi gelir vergisi tarifelerini düzenlemektedir. Bu madde ile daha önce dört olan gelir vergisi tarifesindeki dilim sayısı, beşe çıkarılarak, en yüksek oran %35' ten %40'a yükselmiştir. Gelir düzeyi yüksek olan kesimin daha yüksek oranda vergilendirilmesi şüphesiz, On Birinci Kalkınma Planı'nda yer alan politikalarla uyumludur. Ancak burada söz konusu tarifenin ilk dilimine yönelik düzenleme yapılması da politikalarla uyum sağlanması adına önem

taşımaktadır. Dolayısıyla gelir vergisi tarifesinde ilk dilimin daha düşük bir vergi oranıyla başlaması, ödeme gücüne göre vergilendirmeye ve vergilemede adalete hizmet edeceği vurgulanabilir.

Kalkınma planlarında yer alan temel amaçlar ile vergi politikalarının birbiriyle uyumlu olması teorik açıdan beklenen bir husustur. Bu bağlamda Onuncu Kalkınma Planı'nda mutlak yoksulluk sorununun çözülmesi amaçlanırken, vergi politikası kapsamında bu sorunun çözümü için hedeflenen bir uygulama, plan bünyesinde yer almaktadır. Bu soruna çözüm sunulabilmesi için, öncelikle asgari ücretin vergi dışı bırakılmasına yönelik adım atılması gerekmektedir. Bu sayede planın genel amacı, vergi politikası ile desteklenmiş olacaktır.

Vergilemede gönüllü uyum, öngörülebilirlik ve şeffaflığın artırılması, vergileme hizmetlerinde etkinliğin sağlanması konularına yönelik benzer hedeflerin önceki kalkınma planlarında da vurgulanması, uygulama konusundaki kararlılığı sorgulanabilir hale getirmektedir<sup>56</sup>. İki planda temel olarak benzeşen kavramlar "vergilemede adaletin sağlanması", "kayıt dışı ekonomiyle mücadele ve vergi gelirlerinin artırılması", "verginin tabana yayılması" ve "vergilemede gönüllü uyumun artırılması" olarak tespit edilmiştir. Bu kavramların sıklıkla tekrar edilmesi nedeniyle uygulanan politikalar ile alınan sonuçların yetersiz olduğu yönünde kanı hasıl olmaktadır. Kalkınma planlarında yer alan bu kavramlar hayata geçirilebildiği takdirde anlam kazanacaktır. Aksi takdirde söz konusu ifadeler gerçekçiliğini yitirecek ve toplum genelinde inandırıcılığını kaybedecektir.

## SONUÇ

Ekonomik kalkınmanın, kalkınma planları vasıtasıyla sağlanabilmesi planların tutarlı, bir-

<sup>56</sup> Fatih SARAÇOĞLU ve Haydar Lütfü EJDER. "On Birinci Kalkınma Planı'nda Maliye Politikalarının Değerlendirilmesi". MHD. Sayı 15.177. 2019. s. 1954.

birisiyle uyumlu ve gerçekte hedefleri kapsamını gerekli kılmaktadır. Nitekim kalkınma planları belirli bir dönemde devletin birçok alandaki hedef ve politikalarını ortaya koymaktadır. Maliye politikasının bir aracı olarak vergi politikası; kalkınma için hem finansman sağlanması hem de planda yer alan ekonomik, sosyal ve mali amaçlara ulaşılabilmesi açısından önem taşımaktadır. Buradan hareketle kalkınma planlarında belirtilen vergi politikası hedeflerinin, planın genel amacıyla uyumlu olması gerekmektedir.

Onuncu ve On Birinci Kalkınma Planı'nda yer alan genel amaçlar birbiriyle örtüşmektedir. Özellikle toplumsal refahın artırılması ve yüksek gelir grubundaki ülkelerin arasında yer almak şeklinde tanımlanan amaçlar bu doğrultuda önem taşımaktadır. Vergi politikası açısından değerlendirildiğinde ise, ağırlıklı olarak soyut ifadelerin politika olarak yer aldığı vurgulanabilir. Bu durumun yerine somut uygulamalara yönelik hedeflerin yer alması, politika yapıcılarının sağlam adım atabilmeleri açısından yardımcı olacaktır. Vergi politikası sonuçlarının ekonomik ve mali göstergeler aracılığıyla izlenebilmesi için kalkınma planlarında bu göstergelere kapsamlı olarak yer verilmesi fayda sağlayacaktır.

Planlarda kat edilen mesafeyi görebilmek adına ve bir önceki planla bağlantıyı kurabilmek için somut olarak konulan hedef sonuçları yer almalıdır. Kalkınma geleceğe dönük olduğu kadar, geçmişten gelen süreci de beraberinde taşıdığı göz ardı edilmemelidir. Ülkemizde kalkınma planlarında, vergi politikasına yönelik şu hedeflerin konulması ve uygulama yönünde adımlar atılması önerilebilir:

- Türkiye'de vergi hasılatı içerisinde dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu göz önünde bulundurulduğunda dolaylı vergilerin vergi hasılatı içerisindeki payını düşürmeye yönelik adım atılabilir. Dolaylı vergilerin tersine artan oranlı yapısı nedeniyle vergilemede adaleti zedelediği için bu hususa öncelik tanınmalıdır. Öte yandan literatürde yapılan çalışmaların çoğunluğu dolaylı vergilerin gelir dağılımı üzerinde olumsuz etki oluşturduğu bilinmektedir<sup>57</sup>. Gelir dağılımını iyileştirebilmek adına dolaylı vergilerin payının azaltılması bu nedenle önem taşımaktadır.
- Mutlak yoksullukla mücadele kapsamında Gelir Vergisi Kanunu'nda asgari ücretin vergi dışında bırakılmasına yönelik ve gelir vergisi tarifesinin ilk diliminin %15 yerine %5 gibi daha düşük bir orana indirilmesi etkili olacaktır. Bu düzenlemelerle birlikte doğacak gelir kaybını telafi etmek üzere ise kayıt dışı çalışmanın önüne geçecek somut adımların atılması gerekmektedir.
- 1980-2018 döneminde ülkemizde 21 kez vergi affına başvurulmuştur.<sup>58</sup> Vergi afları sürekli başvuru olan bir kurum haline geldiğinde vergi gelirlerini azalttığı ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu azaltmaktadır.<sup>59</sup> Bu bağlamda vergi aflarının özellikle vergisel yükümlülüklerini kanunlara uygun biçimde yerine getiren mükellefler üzerinde olumsuz etkileri olduğu söylenebilir.<sup>60</sup> Çalışmamızda incelenen kalkınma planlarında vergi affı müessesesiyle ilgili herhangi bir politika oluşturulmadığı görülmek-

<sup>57</sup> Tuğay GÜNEL, "Türkiye'de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Gelir Dağılımına Etkisi : Ekonometrik Bir Uygulama", Journal of Yasar University, 14.55 (2019), s.280.

<sup>58</sup> İbrahim TOPRAK, "Vergi Affı Uygulamaları ve Mükellefler Üzerine Etkilerinin İncelenmesi (1980 Sonrası Türkiye Örneği)" (Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019), s. 34-35.

<sup>59</sup> Güneş ÇETİN GERGER, "Tax Amnesties And Tax Compliance In Turkey", International Journal of Multidisciplinary Thought, 2.3 (2012), s.112.

<sup>60</sup> Fatih SARAÇOĞLU ve Elif PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, *Vergi Hukuku*, Güncellenmiş 10. Baskı (Ankara: Gazi Kitabevi, 2019), s.125.

tedir. Bu doğrultuda kalkınma planında, vergi affı müessesine plan dönemi boyunca başvurulmayacağını belirten bir hedefe yer verildiği takdirde mükelleflerin vergi affı çıkacağı beklentisi azaltılarak, vergi uyumu ve vergi hasılatı üzerinde olumlu etki oluşturacağı ifade edilebilir.

- Dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payının artırılabilmesi için gayrimenkullerin değerlerinin gerçeğe yakın belirlenmesini sağlamak özellikle vurgulanması gereken hususlardan biridir. Vergileme gerçek değerler üzerinden yapıldığında dolaysız vergilerin payının yükseleceği düşünülmektedir. Her iki kalkınma planında yerel yönetimlerin öz gelirlerinin artırılacağı ifadesinden hareketle emlak vergisine yönelik düzenleme yapılması bu doğrultuda değerlendirilebilir. Servetin doğru ve gerçekçi ölçülerde vergilendirilmesi mali gücün kavranmasını da sağlayacaktır. Bu kapsamda vergi politikaları söz konusu hedefe göre tasarlandığında dolaylı ve dolaysız vergiler arasındaki fark azalabilecektir.

Sonuç olarak kalkınma planlarında ortaya konulan politikaların sürdürülebilirliğinin sağlanabilmesi için bir önceki planlarda yer alan hedef ve politikalarla bağlantı kurulması gereklidir. Kalkınma planları belli bir projeksiyonu kapsamakla birlikte, bir sonraki döneme de ışık tutmaktadır. Bu nedenle vergi politikalarına ilişkin hedef ve uygulamaların bu husus göz önünde bulundurularak, sonuçlarıyla birlikte planlarda yer alması hem saydamlığı sağlayacak hem de net politika sınırları çizecektir.

#### KAYNAKÇA

- ACEMOĞLU, D. (2012). "Introduction to Economic Growth", Journal of Economic Theory, 147.2, s. 545-550.
- AKDOĞAN, A. (1999). "Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından

İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi", Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 1.2, s. 97-104.

- ALBAYRAK, Ö. (2011). "Optimal Vergi Teorisi: Bir Değerlendirme", içinde İzzettin Önder e Armağan, ed. A. Pınar ve A.H. Köse (SAV Yayınları), s. 1-33.
- ARSLAN, G. E. (2013). "Ekonomik Büyüme, Kalkınma ve Gelir Dağılımı", Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 6.2 (2013), s. 45-52.
- ATAÇ, B. (2012). *Maliye Politikası Gelişimi, Amaçları, Araçları ve Uygulama Sorunları*, Dokuzuncu Basım. Ankara: Turhan Kitabevi.
- AYDIN, M. ve ERDOĞDU, M.M. (2008). "Mali Krizlerde Vergi Politikası : 1989 Sonrası Türkiye Değerlendirmesi", Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 3-4.3-6 (2008), s. 79-100.
- BATIREL, Ö. F. (1993). "Çağdaş Vergi Politikası", içinde İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. Bedî N. Feyzioğlu'na Armağan, s. 217-237.
- CANDAN, N. (2012). "Küreselleşmenin 1990 Sonrası Vergi Politikalarının Dönüşümüne Etkisi: Türkiye Örneği". Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (yayımlanmamış doktora tezi). Manisa.
- CURAL, M. ve ÇEVİK N. K. (2016). "Ekonomik Kalkınmanın Vergi Yapısı Üzerindeki Etkisi : 1924 - 2013 Dönemi Türkiye Örneği", Amme İdaresi Dergisi, Sayı 48.3, 127-58.
- DİKMEN, M. O. (1955). "Liberal, Bitaraf ve Müdahaleci Vergi Politikaları", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Sayı 1, s. 23-39.
- EKİZ, C. ve SOMEL A. (2014). "Türkiye'de Planlama ve Planlama Anlayışının Değişimi", Mülkiye Dergisi, Sayı 31.256, s. 97-136.

- ERAT, V. ve ARAP İ. (2017). “Kalkınmadan Rekabete Türkiye’de Planlamanın Dönüşümü”, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Sayı 18, s. 137–156.
- FEDAİ, R. (2016). “Devlet Planlama Teşkilatı’ndan Kalkınma Bakanlığı’na: Planlama Anlayışında Yaşanan Değişim”, Sosyal Bilimler Dergisi (SOBİDER) The Journal of Social Sciences, Sayı 9, 2016, 410–422.
- GÜNEL, T. (2019). “Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Gelir Dağılımına Etkisi: Ekonometrik Bir Uygulama”, Journal of Yasar University, 14.55 (2019), 277–287.
- GÜNEŞ, Ç. G. (2012). “Tax Amnesties And Tax Compliance In Turkey”, International Journal of Multidisciplinary Thought, 2.3 (2012), 107–113.
- HAN, E. ve KAYA A.A. (1997). *Kalkınma Ekonomisi Teori ve Politika*, İkinci Baskı. Eskişehir: Birlik Ofset.
- KAZGAN, G. (1960). “Geri Kalmış Memleketlerde Kapital Birikimi ve Vergi Politikası”, içinde Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Sayı 6, s. 67–82.
- KÜÇÜK, Y. (1978). *Planlama, Kalkınma ve Türkiye*, 3. Basım, İstanbul: Tekin Yayınevi.
- KUZNETS, S. (1973). “Modern Economic Growth: Findings and Reflections”, The American Economic Review, Sayı 63.3, s. 247–58
- ÖNEY, E. (1977). *İktisadi Planlama*, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını No: 406.
- ÖVGÜN, B. (2011). “Türk Kamu Yönetiminde Yeni Bir Örgütlenme: Kalkınma Bakanlığı”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Sayı 66.3, s. 263–281.
- ÖZTÜRK, N. (2015). *Maliye Politikası*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- PESSİNO, C. ve FENOCHIETTO R. (2010). “Determining countries’ tax effort”, Hacienda Publica Espanola, Sayı 195.4, s. 65–87.
- SARAÇOĞLU, F. ve EJDER H. L. (2019). “On Birinci Kalkınma Planı’nda Maliye Politikalarının Değerlendirilmesi”, MHD, Sayı 15.177, s. 1943–1962.
- SARAÇOĞLU, F. ve PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, E. (2019). *Vergi Hukuku*, Güncellenmiş 10. Baskı (Ankara: Gazi Kitabevi).
- SARUÇ, N. T., TUNALI Ç.B., ve YILMAZ, C. (2018). “Türkiye’de Vergi Gayreti”, Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi (GÜSBED), Sayı 9.22, s. 412–425.
- ŞEN, H. ve SAĞBAŞ İ. (2015). *Vergi Teorisi ve Politikası*, Ankara: Kalkan Ofset.
- SERİN, N. (1968). *İktisadi Kalkınma İçin Planlama*, İkinci Baskı, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını No: 257.
- SEZEN, S. (1999). *Devletçilikten Özelleştirmeye Türkiye’de Planlama* (Türkiye Ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, ccxciii
- SİVEREKLİ D. E. (2003). “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkileri”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 21, s. 97–116.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı. Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) (Ankara, 2013). (<http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/Onuncu-Kalkınma-Planı-2014-2018.pdf>). Erişim tarihi: 09 Kasım 2019.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023) (Ankara, 2019). (<http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/07/OnbirinciKalkınmaPlanı.pdf>). Erişim tarihi: 10 Aralık 2019.
- TABAN, S. ve GÜNAY E. (2008). “Planlama ve Kalkınma”, içinde *Kalkınma Ekonomisi Seçme Konular*, ed. Sami TABAN ve Muhsin KAR, (Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, s. 353–384.



- TAKIM, A. (2011). “Türkiye’de 1960-1980 Yılları Arasında Uygulanan Kalkınma Planlarında Maliye Politikaları”, Maliye Dergisi, Sayı 160, s. 154–176.
- TALAS, C. (1962). “Plan, Kalkınma ve İktisadi Sistem”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, 17.3 (1962), s. 1–13.
- TEKELİ, E. (1958). “Vergi Politikaları ve Türkiyede Vergi Politikası”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi, Sayı 4, s. 1–11.
- TOPRAK, İ. (2019). “Vergi Affı Uygulamaları ve Mükellefler Üzerine Etkilerinin İncelenmesi (1980 Sonrası Türkiye Örneği)” (Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi)
- TURHAN, S. (1994). “Rasyonel Vergi Politikası Açısından Türk Vergi Sistemine Genel Bir Bakış”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi, Sayı 36, s. 45–54.
- TÜRK, İ. (2013). *Maliye Politikası*, 25. Baskım. Ankara: Turhan Kitabevi.
- ZENGİN, H. ve TÜTÜNCÜ A. (2016). “Kayıtdışı Ekonominin Tahmini ve Vergi Gelirleri ile Arasındaki İlişki”, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, Sayı 53.612, s.73–86.