

EĞİTİM ve ÖĞRETİM DESTEĞİ VERİLMESİ UYGULAMASININ VERGİSEL ve ANAYASAL YÖNDEN ANALİZİ

TAXATIONAL AND CONSTITUTIONAL ANALYSIS OF EDUCATION
AND TRAINING SUPPORT APPLICATION IMPLEMENTATION



Memduh DURSUN*

ÖZ

Dershanelerin kapatılma süreciyle hayatımıza giren eğitim öğretim desteğiyle, öncelikle dershanelerin özel okula dönüşümünü sağlanması buna katkı olması bakımından da özel okullara öğrenci gönderen düşük gelirli ailelerin desteklenmesi amaçlanmıştır. Çalışmamızda mevcut uygulama vergisel ve Anayasal yönden değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Eğitim Öğretim Desteği, Sosyal Devlet İlkesi, Kanun Önünde Eşitlik, Denetimin Yapılmaması.

ABSTRACT

With the education support which entered into our lives through the process of closing of the private teaching institutions, firstly it is aimed to support the transformation of the classrooms into private schools in order to contribute the support of income families who send students to private schools. In our study, the present application has been tried to be evaluated in taxation and constitutional terms.

Key words: Education and training support, social state principle, law equality, non-audit

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 22.01.2018 / M.K.T.: 21.02.2018

1- GİRİŞ

Dershaneler ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin kapatılması veya öğretim kurumlarına¹ dönüştürülme süreci 14.03.2014 tarih ve 28941 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6528 sayılı Kanunla 5580 sayılı Özel Okullar Kanununa eklenen geçici 5. madde ile başlamıştır.²Yapılan düzenlemelerin bir kısmı Anayasa Mahkemesince iptal edilmiş olsa da devam eden süreçte dershane ve öğrenci etüt eğitim merkezlerinin çoğu ya faaliyetine son vermiş ya da öğretim kurumlarına dönüşmüştür. En son çıkarılan 02.01.2017 tarih ve 687 sayılı KHK ile de dönüşüm programına alınan öğrenci etüt eğitim merkezleri hariç olmak üzere, halen faaliyette olan öğrenci etüt eğitim merkezlerinin de 01.07.2017 tarihinden sonra faaliyetlerine devam edemeyecekleri düzenlenmiştir.

Yine 6528 sayılı Kanunla 5580 sayılı Özel Okullar Kanununa eklenen geçici 1. madde ile dershaneler ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin özel okula dönüştürülme çabalarıyla birlikte bu dönüşüme katkı sağlaması bakımından mevcut özel okulları da kapsayan **“Eğitim Ve Öğretim Desteği”** uygulamaya konulmuştur. Özel okul ücretlerinin bir kısmının Devlet tarafından karşılanması şeklinde uygulanan söz konusu destek sisteminin (dershanelerin özel okula dönüştürülmesi amacı haricinde) bir başka gayesi de özel okul sayısının artırılarak devlet okullarında derslik başına düşen öğrenci sayısının azaltılmasıdır. Özel okulların ve dolayısıyla buralarda eğitim gören öğrenci sayısının nispi olarak artmasıyla birlikte Milli Eğitim Bakanlığı üzerindeki arsa ve bina gideri, cari harcamalar, personel gideri gibi eğitim maliyetlerinin azalması planlanmaktadır. Bu maliyet azalması sonucu devlet okullarındaki eğitim ve öğretim kalitesinin yükseltilmesi de ayrıca hedeflenmektedir.

¹ 18.05.2012 tarih ve 28296 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan Millî Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği’nin 4. maddesinde “Kurum” tanımına yer verilmiştir. Buna göre Kurum; Okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaokul, ortaöğretim yabancı, azınlık ve özel eğitim okullarından Genel Müdürlükçe belirlenerek internet sayfasında yayınlanan standartlara ve Özel Okullar Değerlendirme Yönergesine göre grubu belirlenen okulları, milletlerarası özel öğretim kurumları, çeşitli kursları, (Ek İbare:RG-13/1/2017-29947) özel öğretim kursları, uzaktan öğretim yapan kuruluşları, motorlu taşıt sürücülere kursları, hizmet içi eğitim merkezleri, öğrenci etüt eğitim merkezleri, özel eğitim ve rehabilitasyon merkezleri ile benzeri özel öğretim kurumlarını ifade etmektedir.

² 14.03.2014 tarih ve 28941 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6528 sayılı Millî Eğitim Temel Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 13. maddesi ile aşağıda yer verilen geçici madde eklenmiştir. “GEÇİCİ MADDE 5 – Bu maddenin yayımı tarihinde faal olan dershaneler ile bu Kanunla yapılan düzenlemelere göre gerekli dönüşümü tamamlamayan öğrenci etüt eğitim merkezlerinin eğitim öğretim faaliyetleri 1/9/2015 tarihine kadar devam edebilir. (Bu fıkra: Anayasa Mahkemesi’nin 13/7/2015 tarihli ve E.:2014/88, K.:2015/68 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir.)

Bakanlık, bunlardan 1/9/2015 tarihine kadar başvuranları, belirtenecek esaslara göre uygun görülmesi hâlinde öğretim kurumlarına dönüşüm programına alır. Dönüşüm programına alınan kurumların, 2018-2019 eğitim öğretim yılının bitimine kadar mevzuatta öngörülen şartları karşılamaları kaydıyla dönüşebilecekleri okul ve diğer kurum türleri ile dönüşüm esas ve usulleri Bakanlıkça çıkarılan yönetmelikle düzenlenir.

(Ek fıkra: 19/11/2014-6569/41 md.) Dönüşüm programına alınan öğretim kurumlarının faaliyetlerini sürdürebilmelerine ilişkin olarak 4 üncü maddenin üçüncü fıkrasının birinci cümlesi ile 8/6/1942 tarihli ve 4250 sayılı İspirto ve İspirtolu İçkiler İhbarı Kanununun 9 uncu maddesinin ikinci fıkrası hükümleri 2018-2019 eğitim-öğretim yılının bitimine kadar uygulanmaz.

(Ek Fıkra:02/01/2017 KHK 687/6 md.) Bu fıkranın yayımı tarihinde faaliyet gösterenlerden dönüşüm programına alınan öğrenci etüt eğitim merkezleri hariç olmak üzere, halen faaliyette olan öğrenci etüt eğitim merkezleri, faaliyetlerine 1/7/2017 tarihine kadar devam edebilirler. En geç 29/7/2017 tarihine kadar bu Kanunun 2 nci maddesinin birinci fıkrasının (c), (g), (h), (i), (k), (o) ve (ö) bentlerinde tanımlanan özel öğretim kurumlarından birinin gerektirdiği şartlara uygun hale getirilmeyen ve kurum açma izni buna göre düzenlenmeyen öğrenci etüt eğitim merkezleri hakkında sürekli kapatma işlemi uygulanır. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin hususlar Bakanlıkça çıkarılan yönetmelikle düzenlenir.”

Bahse konu destekten faydalanabilecek okul kontenjanlarının ve destek alacak öğrencinin belirlenmesinde; yörenin kalkınmada öncelik derecesi ve gelişmişlik durumu, öğrencinin ailesinin gelir düzeyi, eğitim bölgesinin öğrenci sayısı, desteklenen öğrenci ve öğrencinin gideceği okulun başarı seviyeleri ile öncelikli öğrenciler gibi ölçütler göz önüne alınmaktadır. Faydalanacak öğrencinin belirlenmesinde en belirleyici unsur ise ailenin gelir seviyesidir. Dolayısıyla mezkûr destekten yararlanacak öğrenciler belirlenirken ailelerin gerçek gelirlerinin tespiti önem arz etmektedir. 2015-2016 yılı verileri ve mevcut uygulama göz önüne alınarak destek verilecek öğrencilerin belirlenmesinde kullanılan kriterlerin yeterli olup olmadığı, ailelerin gelir bildirimlerinin gerçeği yansıtmadığı gelir bildirimlerinin vergisel yönden ifade ettiği anlam ve sonuçları ile mevcut uygulamanın Anayasanın sosyal devlet ilkesiyle kanun önünde eşitlik ilkeleriyle bağdaşır bağdaşmadığı çerçevesinde değerlendirmeler ve öneriler çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

2- EĞİTİM ve ÖĞRETİM DESTEĞİNİN KAPSAMI ve UYGULAMASI

6528 sayılı Kanununun 12. maddesi ile 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununa eklenen Ek 1'inci maddesinin 2, 5, ve 8. fıkralarında aşağıdaki hükümler yer almaktadır.

“(2) Bu Kanun kapsamında örgün eğitim yapan özel ilkokul, özel ortaokul ve özel liselerde öğrenim gören Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı öğrenciler için, resmî okullarda öğrenim gören bir öğrencinin okul türüne göre her kademede okulun öğrenim süresini aşmamak üzere, eğitim ve öğretim desteği verilebilir. Bu fıkra kapsamındaki eğitim ve öğretim desteğinden özel okul öncesi eğitim kurumlarından eğitim alanlar da, 48-66 ay arasında olmak şartıyla en fazla bir eğitim-öğretim yılı süresince yararlandırılabilir.

(5) Söz konusu eğitim öğretim hizmetini sunan veya yararlananların, gerçek dışı beyanda bulunmak suretiyle fazladan ödemeye sebebiyet vermeleri durumunda bu tutarların, ödemenin yapıldığı tarihten itibaren 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesine göre hesaplanacak gecikme zammı ile birlikte bir ay içinde ödenmesi, yapılacak tebligatla sebebiyet verenlerden istenir. Bu süre içinde ödenmemesi hâlinde bu tutarlar, anılan Kanun hükümlerine göre Maliye Bakanlığına bağlı vergi daireleri tarafından takip ve tahsil edilir. Bu fiillerin tekrarı hâlinde, ayrıca kurum açma izinleri iptal edilir.

(8) Bu madde kapsamında Bakanlıkta istihdam edileceklerde aranacak şartlar, eğitim ve öğretim desteğinin verilmesine ilişkin ölçütler, desteğin verileceği eğitim kurumu türleri, eğitim kademeleri ve kurumlar itibarıyla verilecek destek tutarları, eğitim ve öğretim desteğinin kontrol ve denetimi ile bu maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esaslar Maliye Bakanlığı ve Bakanlıkça müştereken hazırlanan yönetmelikle belirlenir.”

5580 sayılı Kanun hükümleri doğrultusunda 23/10/2012 tarihli ve 28450 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Millî Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliğinin Ek 2'nci maddesinin birinci fıkrasında “Kanunun Ek-1 inci maddesine göre her yıl Temmuz ayında Maliye Bakanlığı ile müştereken hazırlanacak olan tebliğde illere göre belirlenen sayıdaki öğrenciler için **Ek-10**'da yer alan okul türleri ve gruplarına göre eğitim ve öğretim desteği verilebilir. Tebliğde; her bir öğrenci için verilebilecek eğitim öğretim desteği tutarı resmi okullarda öğrenim göreceği bir öğrencinin okul öncesi, ilkokul, ortaokul ve liselerde Devlete maliyetinin bir buçuk katını geçmemek üzere, bir önceki yılın verileri esas alınarak belirlenir.” İkinci fıkrasında ise: “Eğitim ve öğretim desteğinden yararlanmak isteyen okullar ve öğrenciler Ağustos ayı içerisinde MEBBİS ve e-Okul üzerinde oluşturulan modül üzerinden müracaat ederler. Eğitim ve öğretim desteği verilecek asil öğrenciler, Eylül ayı içerisinde **Ek-12**'ye

göre tespit edilir. Eğitim ve öğretim desteğinden yararlanacak okullar ve öğrenciler Genel Müdürlük internet sayfasında duyurulur.” hükmüne yer verilmiştir.

Bu kapsamda, eğitim ve öğretim desteği verilecek okul kademe ve türleri, destek tutarları, öğrenci sayısı ve bunlara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığı ve Millî Eğitim Bakanlığınca müştereken hazırlanan ve 25.07.2015 tarihli ve 29425 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2015-2016 Eğitim Ve Öğretim Yılında Özel Okullarda Öğrenim Görecek Öğrenciler İçin Eğitim ve Öğretim Desteği Verilmesine İlişkin Tebliğ’de belirlenmiştir. Çalışmamızda 2015-2016 yılı verileri göz önüne alındığından ilgili yıl tebliği verileri esas alınmış olup 2016-2017 Eğitim Ve Öğretim Yılı için çıkarılan Tebliğde destek tutarları ve öğrenci sayıları dışında uygulamanın esaslarına yönelik bir değişiklik bulunmamaktadır. 2015-2016 eğitim ve öğretim yılında öğrencilere verilecek eğitim ve öğretim desteği tutarları ile ilk defa destek verilecek öğrenci sayıları aşağıdaki gibidir.

Tablo 1: Eğitim Öğretim Desteği Verilen Okul Türleri, Destek Tutarları ve Öğrenci Sayıları

Sıra No	Okul Türü	Yıllık Destek Tutarı (TL)	İlk Defa Destek Verilecek Öğrenci Sayısı (Kişi)
1	Okul Öncesi Eğitim Kurumu	2.680	20.000
2	İlkokul	3.220	50.000
3	Ortaokul	3.750	50.000
4	Lise	3.750	110.000
5	Temel Lise	3.220	
TOPLAM			230.000

Eğitim ve öğretim desteği alabilmek için öğrencilerin velileri/vasileri tarafından ilgili Yönetmeliğin ekinde yer alan “Eğitim ve Öğretim Desteği Verilebilecek Öğrencilerin Tespit Formu”nun (Ek-12) doldurularak ilgili özel okul müdürlüğüne teslim edilmesi gerekmektedir. Bu form puanlamaya dayalı değerlendirme kriterleri içermekte olup hesaplanan toplam puana göre eğitim ve öğretim desteği almaya hak kazanan öğrenciler tespit edilmektedir. Söz konusu formun içeriği aşağıdaki gibidir.

Tablo 2: Eğitim ve Öğretim Desteği Verilebilecek Öğrencilerin Tespit Formu

ÖĞRENCİ DEĞERLENDİRME KRİTERLERİ	PUAN DEĞERİ	PUAN
1. Öğrencilerin Başarısı		
a) Bir önceki yıldaki başarı durumu		
b) Ülkemizi uluslararası olimpiyatlarda temsil etmesi (İlgili federasyonlarca)	70	
c) Ulusal düzeyde yapılan yarışmalarda aldığı başarı (Birincilik, ikincilik, üçüncülük)	50	
d) İl genelinde yapılan yarışmalarda aldığı başarı (Birincilik, ikincilik, üçüncülük)	40	
2. Ailenin Aylık Toplam Geliri		
1.000 TL den daha az ise	340	
1.000 TL veya 1.500 TL arası ise	330	

1.501 TL veya 2.500 TL arası ise	320
2.501 TL veya 3.500 TL arası ise	310
3.501 TL veya 4.500 TL arası ise	280
4.501 TL veya 6.000 TL arası ise	250
6.001 TL veya 7.500 TL arası ise	200
7.501 TL veya 9.000 TL arası ise	100
9.001 TL veya 10.500 TL arası ise	80
10.501 TL ve daha fazla	40
3. Ailede Öğrenim Gören Diğer Çocuklar	
Yok	0
Her bir okul öncesi eğitim ve ilköğretim öğrencisi için (En Fazla Üç Kardeş-her biri için 20 puan)	60
Her bir ortaöğretim okulu öğrencisi için (En Fazla Üç Kardeş-her biri için 20 puan)	60
Açık öğretim veya askeri okul öğrencisi (En Fazla Üç Kardeş-her biri için 20 puan)	60
Her bir üniversite öğrencisi için (En Fazla İki Kardeş-her biri için 40 puan)	80
4. Anne ve Babanın Durumu	
Anne ve baba ölü	100
Anne veya baba ölü	80
Anne ve baba ayrı	40
Vazife başında vefat etmiş MEB Personeli	70
5. Aldığı disiplin cezaları (Uyarma Cezaları Hariç)	-100
6. Kanununun 13 üncü maddesinde belirtilen harp veya vazife malulü sayılanların ilk ve orta öğrenim çağındaki çocukları ile haklarında koruma, bakım veya barınma kararı verilen çocuklar	100
TOPLAM PUAN	

İlgili yönetmelik ve tebliğin uygulamasına yönelik “5580 sayılı Kanun Kapsamındaki Özel Okullarda Öğrenim Gören/Görececek Öğrenciler için Verilecek Eğitim ve Öğretim Desteği Uygulama e-Kılavuzu” hazırlanmıştır. Kılavuzda destekten yararlanmak isteyen öğrenci velilerinin yapacakları işlemler sıralanmıştır. Eğitim ve öğretim desteği alacak öğrencinin birlikte yaşadığı aile bireylerine ait 2015 yılının Nisan-Mayıs-Haziran aylarından herhangi birinin toplam gelir durumunu gösteren vergi dairesi, muhasebe birimleri veya ilgili kişi, kurum ve kuruluşlardan alınacak belgeyi ve kira gelirlerinin olması durumunda e-Kılavuz ekinde yer alan kira gelir taahhünamesinin başvuru esnasında özel okul müdürlüğüne teslim edecekleri belirtilmiştir.

5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununa eklenen Ek 1. maddesinin 4. fıkrası gereğince Söz konusu eğitim öğretim hizmetini sunan veya yararlananların, gerçek dışı beyanda bulunmak suretiyle fazladan ödemeye sebebiyet vermeleri durumunda bu tutarların, ödemenin yapıldığı tarihten itibaren 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesine göre hesaplanacak gecikme zammı ile birlikte bir ay içinde ödenmesi, yapılacak tebligatla sebebiyet verenlerden istenir. Bu süre içinde ödenmemesi hâlinde bu tutarlar, anılan Kanun hükümlerine göre Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi daireleri tarafından takip ve

tahsil edilir. Bu fiillerin tekrarı hâlinde, ayrıca kurum açma izinleri iptal edilir. Yine kılavuzun 4/b bölümünde yanlış bilgi ve belge sunanların başvuruları ve eğitim ve öğretim desteği hakları geçersiz sayılacağı ve haklarında yasal işlem yapılacağı düzenlenmiştir.

Milli Eğitim Bakanlığı, 2015-2016 eğitim ve öğretim yılında eğitim ve öğretim desteği almaya hak kazanan öğrenci sayıları ile en düşük destek (yerleştirme) puanları iller itibarıyla yayımlamıştır. Bu veriler içinde Malatya özelinde bazı özel okulların okul öncesi kısımlarına ilişkin en düşük destek (yerleştirme) puanlarına örnek olarak aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 3: 2015-2016 Dönemi Malatya İli Eğitim Ve Öğretim Desteği Yerleştirme Sonuçları

Sıra	Tercih Edilen Okul	Tercih Türü	En Düşük (Kurum İçi)	En Düşük (Kurum Dışı)
1	TED MALATYA KOLEJİ ÖZEL İLKOKULU	KURUM İÇİ	DESTEK PUANI: 330	
2	ÖZEL MALATYA DOĞA ANAOKULU	KURUM DIŞI	DESTEK PUANI: 330	
3	ÖZEL MALATYA ÇINAR İLKOKULU	KURUM DIŞI	DESTEK PUANI: 340	
4	ÖZEL ÇAĞDAŞ HACETTEPE ANAOKULU	KURUM DIŞI	DESTEK PUANI: 330	
5	ÖZEL MALATYA FİNAL ANAOKULU	KURUM DIŞI	DESTEK PUANI: 330	DESTEK PUANI: 350
6	ÖZEL İBRAHİM YÜCEL İLKOKULU	KURUM DIŞI	DESTEK PUANI: 340	
7	ÖZEL YILDIZ ÇOCUKLAR ANAOKULU	KURUM DIŞI	DESTEK PUANI: 330	DESTEK PUANI: 340
8	ÖZEL KORKMAZLAR ANAOKULU	KURUM DIŞI	DESTEK PUANI: 330	
9	ÖZEL SÜPER ÇOCUK DÜNYASI ANAOKULU	KURUM DIŞI	DESTEK PUANI: 330	DESTEK PUANI: 330
10	ÖZEL MALATYA YAŞAM PAYLAŞIM ANAOKULU	KURUM DIŞI	DESTEK PUANI: 330	
11	ÖZEL HACI NACİYE ATEŞ İLKOKULU	KURUM DIŞI	DESTEK PUANI: 340	DESTEK PUANI: 420
12	ÖZEL MALATYA KÜÇÜKŞEYLER ANAOKULU	KURUM DIŞI	DESTEK PUANI: 330	DESTEK PUANI: 340
13	ÖZEL MALATYA NEŞE ERBERK ANAOKULU	KURUM DIŞI	DESTEK PUANI: 330	

3- EĞİTİM ve ÖĞRETİM DESTEĞİ UYGULAMASI GETİRİLİŞ AMACINA HİZMET EDEBİLMEKTE MİDİR?

Çalışmamızın önceki bölümlerinde eğitim ve öğretim desteği uygulamasına ait verileri Malatya örneği üzerinden vermeye çalıştık. Çalışmamızın bu bölümünde ise uygulama sonuçlarına ait çeşitli analizlere yer verilecektir.

3.1- Gelir Bildirimleri Gerçek Durumu Ne kadar Yansıtılmaktadır?

Çalışmamızın 2. bölümünde yer verilen ve mezkûr yönetmelikle belirlenen değerlendirme kriterleri incelendiğinde teşvik puanını belirleyen asıl unsurun “ailenin aylık toplam geliri” olduğu an-

laşılmaktadır. Tablo 3'deki veriler üzerinden Malatya İli özelinde en düşük eğitim ve öğretim desteği yerleştirme puanlarının 330 ve 340 olduğu görülmektedir. Bu puanlar esas alındığında Malatya İlinde eğitim ve öğretim desteği almaya hak kazanan ailelerin aylık toplam gelirlerinin aşağıda tabloda gösterilen aralıkta olduğu sonucuna varılmaktadır.

Tablo 4. Destekten Faydalananların Gelir Aralığı 1 (*)

Ailenin Aylık Toplam Geliri	Puanı
1.000 TL'den daha az ise	340
1.000 TL veya 1.500 TL arası ise	330

(*)Diğer değerlendirme kriterleri ihmal edilmiştir.

Yukarıdaki durumu, aileye bir çocuk daha ilave ederek, örnek yardımıyla detaylandıralım. Örneğin bir ailenin ilköğretim öğrencisi olan iki çocuğunun olduğunu ve bundan dolayı da gelir puanına ilaveten 40 puan aldığını varsayalım. Bu durumda yukarıda yer verilen yerleştirme puanlarının içinde ilave 40 puan da olacağından ilave puanı düşersek kalan puan bize ailenin gelir aralığını gösterecektir. En iyimser bakışla ailelerin toplam geliri aşağıdaki gibi 2.501 TL - 3.500 TL aralığında olacaktır.

Tablo 5. Destekten Faydalananların Gelir Aralığı 2

Ailenin Aylık Toplam Geliri	Puanı
2.501 TL veya 3.500 TL arası ise	(330-40= 290) veya (340-40= 300) 310

İki çocuğu olan bir ailenin bu gelir seviyesiyle çocuklarının ikisini de özel okula göndermesi sözü konusu olamayacağı gibi, çocukların birini özel okula diğerini devlet okula göndermesi gibi bir ihtimal de herhalde mümkün değildir. Malatya'daki özel okulların fiyatları (eğitim, ulaşım, yemek, kıyafet, kitap ve kırtasiye bedelleri dahil) yaklaşık 15.000,00TL civarındadır. Bu harcamanın 2.680,00 TL'sinin devlet tarafından karşılandığı düşünülürse ailenin ödeyeceği tutar yıllık 12.320,00TL olacaktır. Aylık bazda ise bir ailenin (12.320,00/12=) 1.026,00TL okul gideri olacaktır. Çocuklarını özel okullara gönderen ailelerin ekonomik durumları yukarıda yer verilen gelir aralığında gösterilen tutarlarla kıyaslanamayacak kadar yüksek olması bir vakaysa puanlamada esas alınan gelir beyanlarının gerçeği yansıtmadığı sonucu da ayrı bir vakadır. Hal böyleyken verilen desteklerin asıl amaca hizmet etmediği ve gerçek gelirlerini doğru beyan eden ailelerin destekten yararlanmadığı anlaşılmaktadır. Ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerde kayıt dışılığın had safhada olduğu ve naylon fatura dahil pek çok gider şişirme yöntemlerine başvurularak zarar beyan (negatif gelir) edildiği bilinen bir gerçekken, ücretlilerin (özellikle Kamu Ücretlilerinin) böyle bir sosyal destekten yararlanma ihtimali bulunmamaktadır.

Hal böyle olunca, lüks arabalarla çocuklarını okula getiren aileler, birden çok çocuğunu aynı anda özel okula gönderen aileler destekten faydalanırken geliri onların seviyesinde olmayan ve destekten faydalanamayan ailelerin devlet algısı nasıldır ve devletten ne beklemektedirler? Bu durumda devletin sosyal barışı ve sosyal adaleti sağladığı iddia edilebilir mi? Zenginlerin her yerde imtiyazlı olduğu düşüncesi daha da güçlenirken, devlet herkese eşit muamele yaptığını iddia edebilir mi? Bütçede yüksek tutarlarla ifade edilen bu tür harcama kalemleriyle maalesef sosyal devlet olunmuyor. Verilen

desteğin hedeflenen kitleye gidip gitmediğini sorgulamayan ve sağlamayan idarenin olduğu yerde insanların hak arama takatleri olmayacaktır. Bu durumda hakkaniyeti sağlayamayan devlet algısını kırmak, sosyal adaleti sağlamak, daha da önemlisi insanların devletlerine olan güvenini sağlayarak hak arama cesaretini kazandırmak adına idarenin davranış geliştirmesi gerekmektedir.

3.2- Eğitim ve Öğretim Desteğinin “Kira Geliri/Gideri” Kriteri Üzerinden Analizi

Eğitim ve öğretim desteğinde belirleyici unsurun ailelerin gelir durumları olduğunu daha önce ayrıntılı olarak ifade etmiştik. Başvurular, ağırlıklı olarak öğrencinin birlikte yaşadığı aile bireylerine ait toplam gelir durumunu gösteren belgeler üzerinden değerlendirilmektedir. Bu belgeler, ücretli olarak çalışanlar için ücret bordrosu; ticari, zirai ve mesleki kazancı olanlar için ilgili dönemleri kapsayan gelir tabloları; kira geliri olanlar için kira gelir taahhütnamesi vb. belgelerden oluşmaktadır. Ancak kirada oturan ailelerin eğitime ayırdığı bütçe, aynı gelir düzeyine sahip olup kendi evinde oturan kişilere göre düşecektir. Bu kişilerin daha fazla desteklenmesi beklenirken mevcut uygulama bu harcamayı dikkate almamaktadır.

Eğitim ve öğretim desteği alacak öğrencinin belirlenmesinde esas alınan bu belge ve kriterlerin (özellikle servet beyanı yerine gelir beyanını esas alan bir değerlendirmenin) hakkaniyete uygun olmadığı düşünülmektedir. Zira getirilen bu düzenlemenin temel amacı “ailelerin eğitime ayırdıkları bütçenin desteklenmesidir”. Yoksa yüksek servet/malvarlığı düzeyine sahip ailelere teşvik vermek değildir. Söz konusu yasal düzenlemenin temel gayesi düşük tasarruf düzeyine yani düşük malvarlığına/servete sahip ailelerin çocuklarının özel okullarda eğitim almasının sağlanmasıdır. Ancak uygulama sonuçlarına bakıldığında ise yüksek servet düzeyine sahip bir başka anlatımla yüksek hayat standardına sahip belirli bir malvarlığı birikimine ulaşmış ailelerin bu teşviktan yararlandıkları görülmektedir. Bu fiili durum ise mezkûr düzenlemenin getiriliş amacına aykırılık teşkil etmektedir. Uygulamanın sosyal boyutuna yazımızın sosyal devlet ilkesi çerçevesinde yaptığımız analiz bölümünde yer verilecektir. Ancak destek puanlamasında sadece aile bireylerine ait gelirin dikkate alınmasının doğurduğu sonucu göstermesi bakımından aşağıda yer verilen basit örnek önemlidir.

Tablo 6: Örnek Eğitim Bütçesi (*)

Aile	Gelir		Kira Gideri(3)	Tespit Formu Değerlendirmesi		Eğitime Ayrılan Bütçe (1+2-3)
	Ücret Geliri (1)	Kira Geliri (2)		Gelir Aralığı (1+2)	Değerlendirme Puanı	
A	3.000,00	1.000,00	1.000,00	3.501-4.500	280	3.000,00
B	3.000,00	0,00	1.000,00	2.501-3.500	310	2.000,00
C	3.000,00	0,00	0,00	2.501-3.500	310	3.000,00
D	3.000,00	1.000,00	0,00	3.501-4.500	280	4.000,00

(*) Eğitim haricinde kalan diğer harcamalar ve diğer değerlendirme kriterleri ihmal edilmiştir.

Veriler:

A: Kendi evini kiraya vermiş ancak kendisi de kirada oturmaktadır.

B: Kira geliri yok ancak kirada oturmaktadır.

C: Kira geliri yok ancak kendi evinde oturmaktadır.

D: Hem kira geliri var hem de kendi evinde oturmaktadır.

Yukarıdaki örnek tablodan da görüleceği üzere kira gelirin aksine kira giderinin değerlendirilmediği yer almaması adaletsiz bir durum ortaya çıkarmaktadır. Şöyle ki, mevcut düzenlemeye göre (kira geliri olmayan) **B** ve **C** ailelerinin puanları aynı olmaktadır. Ancak **B**'nin eğitime ayırdığı bütçe (kira gideri nedeniyle) daha düşüktür ve desteklenmesi gereken aile **B**'dir. Dolayısıyla **B**'nin destekten faydalanabilmesi ve en az **C** seviyesine gelebilmesi için kira gideri nedeniyle **B**'ye ilave puan verilmesi ya da kira giderinin aile gelirinden tenzil edilmesi gerekmektedir. Ancak söz konusu yönetmelikle belirlenen değerlendirme kriterlerinde kira giderine yer verilmemiştir. Dikkat edileceği üzere sadece aile bireylerinin gelirinin dikkate alınarak bir değerlendirme yapılması son derece yanlış sonuçlar doğurmaktadır.

Aynı durum **A** ve **D** aileleri için de geçerlidir. **A**'nın ekonomik durumu **D**'den daha kötüyken yönetmelikle belirlenen değerlendirme kriterleri sonucu her iki aile de eşit muamele görmektedir. Bu durumda da **A**'ya ilave puan verilerek ya da kira gideri aile gelirinden tenzil edilerek bu ailenin destekten faydalandırılması gerekir. Zira **A**'nın servet düzeyi **D**'den daha düşüktür. Öte yandan **A** ile **C**'nin eğitime ayırdıkları para aynı olmasına karşın mevcut yönetmelik hükümlerine göre hesaplanan teşvik puanları farklı olduğundan eğitim ve öğretim desteğini **C** almaktadır. Bu durumda da yine kira gideri olan **A**'ya ilave puan verilerek ya da kira gideri aile gelirinden tenzil edilerek bu ailenin **C** ile durumu eşitlenmelidir. Ancak mevcut eğitim ve öğretim desteği mevzuatı bu şekilde hakkaniyetli bir işlem tesis edilmesine engel olmaktadır. Bu nedenle yönetmelikte yapılacak bir değişiklik ile ikamet için ödenen kira giderlerinin de aile gelirinden tenzil edilmesinin önü açılmalıdır ya da ikametgâh kira giderleri için de ilave bir puan verilmesi sağlanmalıdır.

3.3- Eğitim ve Öğretim Desteği Alacakların Belirlenmesinde Esas Alınan Kriterlerin Anayasa İlkeleri Açısından Analizi

Eğitim Ve Öğretim Desteğine yönelik idarenin uygulaması içtimai hayata tesir ettiği Anayasanın temel ilkelerine uygun olması zorunludur. Çalışmamızın bu kısmında bahse konu idari uygulama Anayasanın sosyal devlet ve kanun önünde eşitlik ilkeleri muvacehesinde analiz edilecektir.

3.3.1- Sosyal Devlet İlkesi Açısından Analiz

1982 Anayasasının 2. maddesine göre “*Türkiye Cumhuriyeti... sosyal... bir... devlet*”tir. Acaba “sosyal devlet” ne demektir?

Sosyal devlet (sozialstaat, welfare state, Etat providence) anlayışı Ergün ÖZBUDUN tarafından “*devletin sosyal barışı ve sosyal adaleti sağlamak amacıyla sosyal ve ekonomik hayata aktif müdahalesini gerekli ve meşru gören bir anlayış*” olarak tanımlanmaktadır.³ Sosyal devletin sağlanabilmesi, servet ve gelir düzeyleri göz önünde bulundurularak politika geliştirmeyi gerektirir. Kişinin gelir ve servet elde etmesi veya tüketime yönelmesi durumu, kişinin mali gücü olduğuna karinedir. Ancak bu karineler kayıt dışılığın olmadığı veya minimum düzeyde olduğu ekonomilerde sağlıklı sonuçlar vermektedir. Zira kayıt dışı ekonominin yüksek oranda olduğu bir ülkede kişilerin gelirinin, servetinin ve tüketiminin tam olarak tespit edilmesi zorluklar içermektedir.

³ Kemal Gözler, Anayasa Hukukuna Giriş, 22. Baskı, Bursa, Ekin Basımevi, 2014, (Anayasa), s. 206.

Anayasada anlamını bulan mali güç kavramının unsurlarından olan “gelir kavramı” ile “servet kavramı” tamamen birbirinden farklı göstergeleri içermektedir. Servet, bir gerçek veya tüzel kişinin belli bir zamanda sahip bulunduğu bütün iktisadi değerlerin toplamıdır. Bu toplam değer doğal olarak para ile ifade olunmaktadır. Bu tanımdaki “iktisadi değerler” deyiminin kapsamına her türlü menkul ve gayrimenkul mallar ile para ve alacaklar dahildir. Yine tanımda yer alan “sahip bulunduğu” deyimini de mülkiyette bulundurmaya ifade etmektedir.⁴ Gelir kavramını ise, belli bir zaman kesiti içinde alım gücünde artış şeklinde ortaya çıkan bir akım olarak ifade etmek mümkündür. Bu tanımla bir başka ekonomik kavram olan “servet”in statik (stok) niteliğine karşılık gelirin dinamik yapısı vurgulanmaktadır.⁵

Sadece gelir, mali gücün ölçümü için yeterli değildir. Nitekim gelir ve servet oranı kişiden kişiye değişebilir.

Bu gerçeğin farkında olan Türk Vergi Sistemi’nde sadece gelir esaslı vergilendirme benimsenmemiş servet üzerinden de vergi alınması yoluna gidilmiştir. Bu durum bile tek başına gelir tabanlı ölçüm ve değerlendirme yaparak idari işlem tesis etmenin yanlış olduğunu göstermesi bakımından önemlidir. Bu nedenle bir kimsenin veya ailenin mali gücü sadece belli bir dönem içinde elde ettiği değil, aynı zamanda sahip olduğu servete de bağlıdır. (Örneğin 100.000.000,00TL sermayeli bir şirkete sahip olan kişi şirketin zarar etmesi sonucu beyan edecek gelire sahip olmayabilir ama yüksek düzeyde bir servete sahiptir.)

Dikkat edileceği üzere servet kavramı öteden beri gerçekleşen gelir gider akışının toplam sonucunu stoku ifade ederken gelir kavramı ise cari/şu andaki gelir akışını göstermektedir. Bu bağlamda destek puanlamasında esas alınan gelir kavramı hakkaniyetli bir ölçüm sağlamamaktadır. Gelir tabanlı puanlama yerine serveti de dikkate alan bir değerlendirme yapılması eğitim ve öğretim desteği uygulamasının ruhuna uygun düşecektir. Mevcut değerlendirme kriterleri ise gelir tabanlı bir ölçüm yaptığından getirilen düzenlemenin amacına aykırılık teşkil etmekte ve kayıt dışılığın yüksek olduğu ekonomimizde sağlıklı sonuçlar vermemektedir. Çalışmamızın önceki bölümünde yer verdiğimiz yerleştirme sonuçları da ön görümüzün ne kadar doğru olduğunu açıkça ortaya koymaktadır.

Nihai olarak sosyal devletin temel amaç ve görevleri sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasıdır.⁶ Bireylerin yaşam düzeyini yükseltmek, onların da ulusal gelirden anlamlı bir pay almalarını sağlamaktır.⁷ Bu amaçla devlet sosyal ve ekonomik hayata müdahale ederken kişilerin gelir, servet, harcama, aile durumu vb. kriterler üzerinden hareket etmeli ve nihayetinde ekonomik bakımdan zayıfların korunması ve desteklenmesi amacını gerçekleştirmelidir. Bu yapılmadığı sürece, mevcut uygulama açıkça göstermektedir ki, sosyal adaletin sağlanması mümkün olmadığı gibi mali gücü yüksek olanların desteklenmesi sonucunu doğuran uygulama sosyal barışı da zedelemektedir.

3.3.2- Kanun Önünde Eşitlik İlkesi Açısından Analiz

1982 Anayasasının “Kanun Önünde Eşitlik” başlığını taşıyan 10. maddesine göre;

“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

⁴ Halil Nadaroğlu, Kamu Maliye Teorisi, 9. Baskı, İstanbul, Beta Basım Yay., 1996, s.347.

⁵ Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, 25. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2016, s. 236.

⁶ Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, s. 53

⁷ A. Şeref Gözübüyük, Anayasa Hukuku, 19. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2013, s.165.

Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.

Çocuklar, yaşlılar, özürllüer, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.”

Buna göre eşitlik ilkesi, devlet organlarına, idare makamlarına, kanun koyucuya ve kanun uygulayıcılarına hitap etmektedir. Bilindiği üzere eşitlik kavramı “mutlak eşitlik” ve “nispî eşitlik” olmak üzere iki farklı çeşidi bulunmaktadır.

a) *Mutlak Eşitlik:* Mutlak eşitlikten kastedilen şey kanunların herkese eşit olarak uygulanmasıdır. Kişilerin kişisel ve özel durumlarına bakılmaz. Kanımızca Anayasanın 10’uncu maddesinin ilk fıkrasında yer alan “herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir” hükmü, bu konularda mutlak eşitliği emretmektedir. Yani hangi düşüncelerle olursa olsun, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri bakımlardan kişiler arasında ayırım yapılamaz.

b) *Nispi Eşitlik:* Nispî eşitlikten kastedilen şey ise aynı durumda bulunan kişilerin aynı işleme tâbi tutulmasıdır. Bu şu anlama gelir ki, *farklı durumlarda* bulunan kişiler, *farklı işlemlere* tâbi tutulabilirler. Diğer bir ifadeyle nispî eşitlik anlayışına göre, eşit olmayanlara farklı kuralların uygulanması eşitlik ilkesine aykırı değildir.⁸ Anayasa Mahkemesi 27 Eylül 1988 tarih ve 1988/27 karar sayılı Kararı’nda nispi eşitlik ilkesinden ne anlaşılması gerektiğini aşağıdaki gibi ifade etmiştir.⁹

“Anayasa’da öngörülen eşitlik ilkesi ‘yasa önünde eşitlik’ olup herkesin aynı hak ve yükümlülük- lere sahip olması anlamında değildir. Eşitlik her yönüyle aynı hukukî durumda olanlar arasında söz konusudur. Hukuk felsefesine girmiş bir deyimle ‘eşitlerin eşitliği’ anlamındadır. Farklı durumlarda olanlara yani eşit olmayanlara farklı kurallar uygulanması yani ‘eşit olmayanların eşitsizliği’ eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz”

Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa’nın öngördüğü eşitlik ilkesi çiğnenmiş olmaz. Kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar için yasalarla değişik kurallar konulamaz. Bu bağlamda belli bir zümre için tanınan bir hak bir başka zümreye tanınmaz ise bu düzenleme eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Örneğin;Anayasa Mahkemesi sadece hazine avukatlarına yol tazminatı ödenmesini öngören ama kamu kurumlarında çalışan diğer kamu avukatlarına böyle bir tazminat ödenmesini öngörmeyen 2 Temmuz 1964 tarih ve 492 sayılı Harçlar Kanununun 34’üncü maddesi hakkında verdiği 24 Kasım 1987 tarih ve 1987/32 karar sayılı Kararı’nda şöyle demiştir.¹⁰

“...Sonucu bakımından aynı işi ve işlemi yapan, aynı görev ve sorumluluğunu paylaşan kamu avukatları arasında farklı uygulamaya neden olduğu ileri sürülen itiraz konusu hükmün, kamu avukatlarının önemli bir kesimine tanınan hakkı iptal kararıyla kaldırarak değil, öteki kesimlerine de aynı hakkı

⁸ Kemal Gözler, Anayasa, s. 213.

⁹ Kemal Gözler, İdare Hukuku, 1. Baskı, Bursa, Ekin Basımevi, 2003, s. 280.

¹⁰ Kemal Gözler, Türk Anayasa Hukuku, 1. Baskı, Bursa, Ekin Basımevi, 2000, s. 190.

tanıyan tamamlayıcı yasama işlemleriyle düzeltilmesi, düzenleme eksikliğinin bu yöntemle giderilmesi Anayasaya daha uygun ve daha tutarlı bir tasarruf olacaktır.”

Bu kısa açıklamalardan sonra eğitim desteği uygulamasının Anayasanın kanun önünde eşitlik ilkesini zedeleyen tarafına gelebiliriz. Millî Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliğinin ekinde bulunan “Eğitim ve Öğretim Desteği Verilebilecek Öğrencilerin Tespit Formu”nda yer alan kriterlere göre eğitim ve öğretim desteği alacaklar belirlenirken vazife başında vefat etmiş Millî Eğitim Bakanlığı personeline ilave 70 puan verilme öngörülmüş ve uygulanmaktadır. Vazife başında vefat etmiş Millî Eğitim Bakanlığı personeli olmayan bir aileye bu ilave puan verilmesi söz konusu değildir. Aynı hukuksal durumların ayrı kurallara bağlanması anlamına gelen bu uygulamanın Anayasa’nın 10. Maddesinde vücut bulan eşitlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği çok açıktır.

Netice itibarıyla Millî Eğitim Bakanlığı personeli dışındaki kesimlere de aynı hakkı tanıyan tamamlayıcı ve genişletici bir idari düzenlemenin yapılması Anayasa Mahkemesinin kararında da vurguladığı gibi Anayasaya daha uygun ve daha tutarlı bir tasarruf olacağı kanaatindeyiz.

4- SONUÇ

Dershanelerin özel okula dönüştürülme süreciyle başlayan ve özel okula öğrenci gönderecek ailelere verilen eğitim ve öğretim destekleri çeşitli açılardan çalışmamızda ele alınmıştır. Genel bir değerlendirme yapacak olursak, ailelerin gelir beyanlarının -özellikle ücret dışında- gerçek durumu yansıtmadığı ortadadır. Bunun en büyük sebeplerinden birisi elbette kayıt dışı ekonominin varlığıdır. Ancak şunu da unutmamak gerekir ki, idare tarafından bu beyanların kontrol ve denetimine yönelik hala bir yönetmelik de hazırlanmamıştır. En kısa zamanda denetime ilişkin bir yönetmeliğin hazırlanarak uygulamaya geçilmesi önem arz etmektedir. Denetim uygulamasıyla birlikte beyanlardaki eksikliğin sadece eğitim desteği yönünden bir sonucu olmayacak tabii ki aynı zamanda gerçek gelirlerini gizleyen mükellefler bağlamında cezalı tarhiyat sonucu da doğacaktır.

Hâlihazırda uygulanan destek sistemi gelir tabanlı bir ölçüm yaptığından kayıt dışılığın yüksek olduğu ekonomimizde sağlıklı sonuçlar vermemekte ve hedeflenen kitlelere destek ulaştırılamamaktadır. Ücretli olarak çalışan ailelere sıralamada öncelik verilmesi, hesaplamalarda gelirin yanı sıra servetin de dikkate alınarak mali gücün hesaplanması eğitim ve öğretim desteği uygulamasının ruhuna daha uygun düşecektir. Böylelikle ekonomik bakımdan zayıfların korunması ve desteklenmesi sonucunu doğuracak bir uygulama ortaya çıkacak, devletin sosyal adaleti ve sosyal refahı sağlaması adına atılmış büyük bir adım olacaktır. Aksi uygulama ise mali gücü yüksek olanların desteklenmesi anlamına gelecek ki bu sosyal barışı zedeleyecektir. Hukuk devletinin sağlanması adına Anayasanın “Kanun Önünde Eşitlik” ilkesine tekrar vurgu yapmakta fayda görmekteyiz. Eşitlik ilkesi en çok kanun koyucuya ve kanun uygulayıcılarına hitap etmektedir. O halde herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşitlik ise vazife başında vefat etmiş Millî Eğitim Bakanlığı personeline tanınan ilave 70 puanın aynı durumda olan diğer kişileri de kapsayacak şekilde genişletilmesi Anayasada vücut bulan eşitlik ilkesi ruhuna uygun olacaktır.

KAYNAKÇA

- 5580 sayılı Özel Okullar Kanunu,
- 2015-2016 Eğitim Ve Öğretim Yılında Özel Okullarda Öğrenim Görecek Öğrenciler İçin Eğitim Ve Öğretim Desteği Verilmesine İlişkin Tebliği

- 5580 sayılı Kanun Kapsamındaki Özel Okullarda Öğrenim Gören/Görecek Öğrenciler için Verilecek Eğitim ve Öğretim Desteği Uygulama e-Kılavuzu
- GÖZLER, K. Anayasa Hukukuna Giriş, 22. Baskı, Bursa, Ekin Basımevi, 2014,
- GÖZLER, K. İdare Hukuku, 1. Baskı, Bursa, Ekin Basımevi, 2003,
- GÖZLER, K. Türk Anayasa Hukuku, 1. Baskı, Bursa, Ekin Basımevi, 2000,
- GÖZÜBÜYÜK, A. Ş. Anayasa Hukuku, 19. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2013,
- Millî Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği
- NADAROĞLU, H. Kamu Maliye Teorisi, 9. Baskı, İstanbul, Beta Basım Yay., 1996,
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N. Vergi Hukuku, 25. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2016.