

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRKİYE’DE
MADENCİLİK SEKTÖRÜNDE VERGİ
UYGULAMALARI**

Mehmet Özgür ÖZMEN

Danışman
Prof. Dr. Mehmet TOSUNER

2011

YÜKSEK LİSANS
TEZ/ PROJE ONAY SAYFASI

2007800228

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Mehmet Özgür ÖZMEN
Tez Başlığı : Türkiye'de Madencilik Sektöründe Vergi Uygulamaları

Savunma Tarihi : 19.01.2011
Danışmanı : Prof.Dr.Mehmet TOSUNER

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>	<u>İmza</u>
Prof.Dr.Mehmet TOSUNER	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Prof.Dr.Zeynep ARIKAN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Yrd.Doç.Dr.Fatma TEKTÜFEKÇİ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	

Oybirliği ☒

Oy Çokluğu ()

Mehmet Özgür ÖZMEN tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "Türkiye'de Madencilik Sektöründe Vergi Uygulamaları" başlıklı Tezi ☒ / Projesi () kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Türkiye’de Madencilik Sektöründe Vergi Uygulamaları**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

..... / / 2010

Mehmet Özgür ÖZMEN

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Türkiye’de Madencilik Sektöründe Vergi Uygulamaları

Mehmet Özgür ÖZMEN

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Mali Hukuk Programı

Günümüzde vergi, hükümetlerin ülke ekonomisini yönetirken kullandığı önemli bir araçtır. Vergi politikaları ile ekonomi içinde yer alan sektörlerin gelişimi yönetilebilir. Özellikle madencilik gibi kırılgan yapıya sahip sektörlerde vergilendirme sektörün kaderini etkileyecek nitelik kazanır. Türkiye’de yarattığı istihdam ve ürettiği katma değer ile varlığı ülke ekonomisi için şart olan madencilik sektöründe vergi uygulamaları tezimizin konusudur. Bu tezde öncelikle madencilik hakkında bilgiler verilmiştir. Vergilendirmenin temel tanım ve kavramlarından sonra, madencilik sektöründe vergi uygulamaları açıklanmıştır.

Anahtar kelimeler: Madencilik, Vergi, Madencilikte Vergilendirme, Vergi Hukuku, Maden Hukuku

ABSTRACT

Master Thesis

Tax Practices In Mining Sector In Turkey

Mehmet Özgür ÖZMEN

**Dokuz Eylül University
Institute of Social Sciences
Public Finance Discipline
Tax Law Programme**

Today, tax is an important instrument used by governments while directing national economy. Growth of sectors taking place in economy, can be directed with tax policies. Taxation gains a character that will effect on destiny of the sector, in the sectors having fragile structure like mining. Tax practises in mining sector, that is a must in economy with its creation of employment and added value, is the subject of our thesis. In this thesis firstly given information about mining. After basic description and conseption of taxation, tax practises in mining sector are explained.

Key Words: Mining, Tax, Taxation in mining, Tax Law, Mining Law

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI.....	ii
YEMİN METNİ.....	İİ
ÖZET	İV
ABSTRACT.....	V
KISALTMALAR	Xİ
TABLO LİSTESİ.....	Xİİ
ŞEKİLLER LİSTESİ	Xİİİ
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MADENCİLİK İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

I. MADENCİLİKTE TEMEL TANIM VE KAVRAMLAR.....	4
A. Maden.....	4
1. Hukuki Tanım	4
2. Bilimsel Tanım.....	5
3. Diğer Terimler.....	6
B. Madencilik Sektörünü Diğer Sektörlerden Ayıran Yönler.....	7
1. İçsel Özellikler	7
2. Dışsal Özellikler.....	9
II. MADENCİLİK SEKTÖRÜ VE DEVLET İLİŞKİSİ.....	10
A. Madencilik Faaliyetlerinde Yürütme	11
B. Madenlerde Mülkiyet	12
C. Maden Hukukunda Kapsam	13
D. Maden Hakları.....	14
E. Madencilikte Vergilendirme.....	15
III. TÜRKİYE’DE MADENCİLİK	15
A. Genel Değerlendirme	15
B. Yasal Dayanak.....	23
1. Madenlerde Devlet Kontrolü	23
2. Maden Haklarının Düzenlenmesi.....	24
3. Maden Hakkının Kullanılması	24

4. Madencilik Faaliyetlerinde İzinler	25
C. UYGULAMACI KAMU KURUMLARI	26

İKİNCİ BÖLÜM

MADENCİLİK SEKTÖRÜNDE VERGİLENDİRME

I. VERGİ TEMEL TANIM VE KAVRAMLAR	27
A. Vergilendirme Yetkisi	28
B. Vergi Hukuku	28
C. Vergilendirme İlkeleri	29
1. Genellik İlkesi	30
2. Karşılıklılık İlkesi	30
3. Mali Güce Orantılılık İlkesi	31
4. Adalet İlkesi	31
5. Eşitlik İlkesi	31
6. Kanunilik İlkesi	31
D. Vergi Hukukunun Kaynakları	32
1. Ana Kaynaklar	32
a. Anayasa	32
b. Yasalar	32
c. Uluslararası Vergi Anlaşmaları	33
d. Kanun Hükmünde Kararnameler	33
e. Bakanlar Kurulu Kararları	34
f. Anayasa Mahkemesi Kararları	34
g. İçtihadı Birleştirme Kararları	34
2. Yardımcı Kaynaklar	35
a. Tüzükler	35
b. Yönetmelikler	35
c. Genel Tebliğler	35
d. Genelgeler ve Özelgeler (Muktezalar)	36
E. Vergilendirmenin Unsurları	36
1. Verginin Konusu	37
2. Verginin Mükellefi ve Sorumlusu	37

a. Vergi Mükellefi	37
c. Vergi Ehliyeti ve Kanuni Temsil	38
(1). Vergi Ehliyeti	38
(2). Kanuni Temsil	39
3. Vergiyi Doğuran Olay.....	39
4. Matrah ve Oran	40
F. Vergilendirme Süreci	40
1. Tarh	40
2. Tebliğ	41
3. Tahakkuk.....	41
4. Tahsil.....	41
II. VERGİ TÜRLERİNE GÖRE MADENCİLİK VE VERGİ İLİŞKİSİ	42
A. Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından	42
1. Madencilik Faaliyetlerinden Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi	42
2. Maden Haklarından Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi	43
3. Madencilik Sektörüne Özgü Giderlerin Değerlendirilmesi	43
a. Devlet Hakkı ve Maden Harçlarının Gider Olarak Kabulü.....	44
b. Tesis, Makine, Cihaz ve Taşıt Amortismanları.....	45
4. Sektörde Dar Mükellefiyet - Tam Mükellefiyet Durumu	49
5. Dekapaj İşleri İle Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Ayrımı.....	50
B. Katma Değer Vergisi Açısından.....	54
1. Rödovans Sözleşmelerinin Durumu.....	55
2. Dekapaj İşlerinde KDV Tevkifatı	56
3. Taşeron Çalıştıran İşletmelerde KDV Tevkifatı	57
4. Teslim ve Hizmetin Gerçekleşmesi	60
5. İstisnalar Kısımında Sayılan Madenler	61
6. Altın, Gümüş, Platin, Arama, İşletme, Zenginleştirme Ve Rafinaj Faaliyetlerine İlişkin KDV İstisnası.....	63
C. Vergi Usul Kanunu Açısından.....	66
1. Maden Kanununda Sayılan Belgelerin Önemi.....	67
2. Yedi Günlük Fatura Süresi.....	67
3. Madenlerde Amortisman.....	68

4. Maden Kanunu İle Düzenlenmiş Ceza ve Yaptırımların Durumu.....	70
D. Damga Vergisi Kanunu Açısından.....	73
1. Üzerinden Damga Vergisi Hesaplanmış Sözleşmenin İptali	74
2. Damga Vergisinin İlgilisine Yansıtılması.....	76
3. Kamu Alımlarında Mükerrer Damga Vergisi	77
III. MADEN KANUNUNDAN DOĞAN YÜKÜMLÜLÜKLER	78
A. Ruhsat Harcı Ve Teminatı.....	78
1. Ruhsat Harcı.....	78
2. Ruhsat Teminatı	80
B. Devlet Hakkı ve Özel İdare Payı	81
C. Buluculuk Hakkı.....	83
D. Diğer Yükümlülükler	83
1. Sevk Fişi.....	84
2. Kantar Fişi.....	85
3. Satış Bilgi Formu, Faaliyet Bilgi Formu ve Arama Faaliyet Raporu	86

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MADENCİLİK FAALİYETLERİNDE VERGİSEL SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

I. MADENCİLİK SEKTÖRÜNDE VERGİSEL SORUNLAR.....	87
A. VERGİ YÜKÜ	87
1. Dar Anlamda Vergi Yüğü	89
a. Dolaylı Vergi – Dolaysız Vergi Sınıflandırması.....	89
b. Dolaylı Ve Dolaysız Vergilerin Etkileri	91
c. Türkiye’de Vergi Gelirlerinde Dolaylı – Dolaysız Vergi Dağılımı	93
2. Geniş Anlamda Vergi Yüğü.....	94
3. Vergi Yüğü Karşılaştırmalarında Dikkate Alınacak Hususlar.....	94
B. TEŞVİK POLİTİKALARINDA EKSİKLİKLER	98
1. Teşvik Uygulamalarında Genel Değerlendirme	98
2. Yürürlükteki Teşvikler	99
a. Maden Kanunu İle Yapılan Teşvik Düzenlemesi.....	99
b. Diğer Yasal Düzenlemelerde Teşvik Uygulamaları	101

(1). 15199 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar	101
(2). 5838 ile 5902 Sayılı Kanunlar ile Diğer Vergi Kanunlarında Yer Alan Teşvikler.....	105
3. Teşviklerin Madencilik Sektörüne Etkileri	106
II. ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	110
A. Maden Politikaları Çerçevesinde Çözüm Önerileri	110
1. İdari Yapılanma Açısından Çözüm Önerileri	111
2. Maden Mevzuatı Açısından Çözüm Önerileri	112
B. Vergi Kanunları Çerçevesinde Çözüm Önerileri	114
SONUÇ	117
EKLER.....	121
KAYNAKLAR	128

KISALTMALAR

AATUHK	: 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
VUK	: 213 Vergi Usul Kanunu
MK	: 3213 Sayılı Maden Kanunu
MKUY	: Maden Kanunu Uygulama Yönetmeliği
GVK	: 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
KVK	: 5220 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
TCK	: Türk Ceza Kanunu
SGK	: Sosyal Güvenlik Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: 3065 Katma Değer Vergisi Kanunu
DVK	: 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu
VDB	: Vergi Dairesi Başkanlığı
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
ETKB	: Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı
MİGEM	: Maden İşleri Genel Müdürlüğü
TMMOB	: Türkiye Maden Mühendisleri Odaları Birliği
İMMİB	: İstanbul Maden ve Metaller İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği
İPC	: İdari Para Cezası
USD	: Amerikan Doları
GSYH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
E.	: Esas
K.	: Karar
md.	: Madde
R.G.	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa Sayısı
agm.	: Adı Geçen Makale
S	: Sayı
ss.	: Sayfa Sayıları

TABLO LİSTESİ

Tablo 1. Türkiye Maden Sektörü İhracatı	s.21
Tablo 2. Madencilik Faaliyetlerinde İzinler ve Yetkili Kurumlar	s.25
Tablo 3. Maden Kanunu İle Belirlenen Yaptırımlar	s.73
Tablo 4. Maden Vergi ve Harçları	s.79
Tablo 5. Dolaylı Vergi – Dolaysız Vergi Ayrışımı	s.91
Tablo 6. Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı Dağılımı	s.93
Tablo 7. Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatında Dolaylı ve Dolaysız Vergi Oranları	s.93
Tablo 8. Madencilik Sektörünün Mali Yükümlülükleri ve Oranları	s.96
Tablo 9. Madencilik İşletmesi Mali Yükümlülüklerinin Karşılaştırılması	s.97
Tablo 10. 15199 Sayılı Kararname İle Öngörülen Destekler ve Bölgesel Dağılım	s.102
Tablo 11. KVK 32/a ile 15199 Sayılı Karar İle Vergi İndirimi	s.104
Tablo 12. KVK 32/a ile 15199 Sayılı Karar İle Vergi İndirimi (Yatırımın 31.12.2010 Tarihine Kadar Başlaması Şartıyla)	s.104
Tablo 13. 15199 Sayılı Kararname İşveren Hissesi Desteği	s.105
Tablo 14. 2003 – 2007 Yılları Arası Verilen Maden Ruhsat Sayıları	s.108
Tablo 15. Madencilik Sektörünün Milli Gelirdeki Payı	s.109

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. 2009 Yılı Türkiye Maden Sektörü İhracatı (Madenlere Göre Dağılım) (Milyon USD; Yüzde)	s.19
Şekil 2. 2006 – 2007 Yılları Türkiye Maden İhracatı	s.22
Şekil 3. Türkiye’de 2003 – 2004 Yılları Maden Üretim Miktarları	s.107
Şekil 4. Türkiye’de 2003 – 2004 Yılları Doğal Taş Üretim Miktarları	s.108

GİRİŞ

Tarih boyunca ülkelerin sahip oldukları yeraltı zenginlikleri, o ülkelerin kaderlerini belirlemiştir. Madenlere sahip olan ülkelere daha çok, sahip olduğu madenleri doğru kullanan ve yöneten ülkeler güç sahibi olmuştur.

Madenlerin doğru yönetimi, büyük maden rezervlerine sahip olmaktan daha önemlidir. Çünkü bu zenginlikler doğru yönetilmediğinde, ülkelerin dağılmasına, sömürgeleşmesine ve beklenenin aksine fakirleşmesine sebep olmaktadır. Altın, elmas gibi tarih boyunca değerli olmuş madenlere sahip ülkelerin, geçmişte insanları ve toprakları ile sömürüldüğü, günümüzde ise açlık, yoksulluk ve savaşlarla mücadele etmekte olduğu bilinmektedir. Diğer yandan, günümüz ekonomisinin rotasını çizen, enerji ve endüstrinin hammaddesi olan petrole sahip ülkeler bu kaynaklarını doğru kullanamadıklarında; ya belirli ülkelerin güdümünde yaşamakta, ya da siyasi ve ekonomik baskılara maruz bırakılıp dışlanmaktadır.

Endüstrinin gelişimi ve madenlerin kullanımına bağlı olarak, dünya üzerindeki madenlerin önem ve değerleri değişkenlik göstermektedir. Altın, elmas, gümüş gibi madenler yüz yılarca zenginliği ve alım gücünü temsil etmiştir. Diğer yandan, petrol, demir, nikel, bor gibi madenler ise sanayinin gelişmesi ve bu madenlerin kullanım alanlarının yaygınlaşması ile değerlendirilmiştir. Madenlerin tarihsel gelişim süreci içinde ekonomik değerlerindeki değişim, bulundukları coğrafyada kurulu devletlerin kaderlerini de doğrudan etkilemiştir.

Yaşanan süreçte değişen, sadece madenlerin önem ve değerleri değildir. Devletlerin, diğer devletlerin ülkelerindeki madenleri ele geçirme yöntemleri de büyük değişim göstermiştir. Günümüzde, bir başka ülkenin madenleri üzerinden menfaat sağlamak, savaşlar yolu ile bilfiil maden sahalarının işgalini gerektirmez. Askeri müdahale ile sömürgeleştirmek, sınırları geçip işgal etmek yerine aynı menfaatler, hedef ülkelerde kurulacak sermaye şirketleri faaliyetleri ile sağlanabilmektedir. Bu nedenle günümüzde, devletler için mali sınırları korumak, en az coğrafi sınırları korumak kadar önemlidir.

Ülkelerin kaderlerinde, sahibi oldukları madenlerin oynadıkları rolün önemi ortadadır. Değerleri artan, teknolojik ve bilimsel gelişmeler doğrultusunda kullanım alanları genişleyen madenlere sahip olmak, ülkelerde ekonomik refahın artması için

tek başına yeterli bir ortam teşkil etmeyecektir. Burada madenlerinizi nasıl yönettiğiniz kaderinizi belirler.

Ülke madenlerinin değerlendirilmesi, verimli olarak işletilmesi, pazarlarının oluşturulması, yeni rezervlere ulaşılması, belirlenecek oranlarda yerli ve yabancı sermaye karışımının sektörde kalıcı olarak yerleşmesi madenlerin yönetiminin konularıdır. Böyle bir yönetim, sadece madencilikten sorumlu bakanlığın çabaları ile gerçekleştirilemez. Madenlerin ideal yönetimi, ülkedeki sanayi ve ticaret, enerji, maliye, çalışma, içişleri ve çevre bakanlıklarının koordinasyon içinde ve uzun vadeli madencilik politikaları çerçevesinde yürütecekleri çalışmalarını gerektirir. Madencilik yönetiminde sağlanacak başarı, ülkede milli gelir ve dolayısıyla ekonomik refah artışı olarak kendisini gösterecektir.

Türkiye'deki madenlerin her geçen gün artan önemine dair yapılacak değerlendirme ve öngörü, konunun ülkemiz için hayatiyetini göstermek açısından gereklidir. Sahip olduğumuz madenler ağırlıklı olarak endüstriyel hammadde niteliğindedir. Teknolojik araştırma ve geliştirme çalışmaları sahibi olduğumuz bor, nikel, krom gibi madenlerin değerini her geçen gün arttırmaktadır. Diğer yandan, ulaşılan refah düzeyi, insanların yaşam alanlarında görselliği ön plana çıkartmış, mermer ve granit gibi doğal taşların, yapılarda vazgeçilmez malzemeler haline gelmesini sağlamıştır. Fosil yakıtların giderek tükenmesi, bilinenlerin dışında, yeni maden rezervlerinin aranmasında ileri teknolojilerin kullanılmasını gerektirmiş, bu tekniklerle ülkemiz sınırlarında yeni petrol ve doğal gaz rezervleri tespit edilmiştir. Bunlar, ülkemizde yürütülecek maden politikalarının hayati önemini vurgulayan nedenlerden bazılarıdır. Maden politikaları ise maliye politikaları ve özellikle vergi uygulamaları ile desteklenmediği sürece, ekonomide tek başına istenen başarıyı sağlayamayacaktır.

Vergiler, kamu giderlerinin başlıca finansman aracıdır. Yani devletlerin ülkeleri üzerindeki egemenlik haklarına dayanarak toplamış oldukları vergilerin asli amaçları, devlet olmanın gerektirdiği giderleri karşılayabilmektir. Ancak günümüzde vergi, çok daha farklı bir amaca hizmet etmektedir. Çağdaş vergi anlayışı ekonominin yönlendirilmesinde, ülke içindeki gelir ve servet dağılımının dengelenmesinde, istihdamın artırılmasında, iktisadi büyümenin sağlanmasında vergileri önemli bir araç olarak görür ve kullanır. Günümüzde vergicilik dinamik bir

yapı almış, içinde bulunduğu ekonomi ile yaşayan, canlı bir yapıya bürünmüştür. Devletler ise ekonomik faaliyetlerden çekilmekte, kamu yerini özel sektöre bırakmaktadır. Kamunun ekonomi üzerindeki müdahaleci yaklaşımları yerini yönlendirici yaklaşımlara terk etmiş, kamunun özel sektör yatırımcısına ulaşmasında vergiler en değerli araç haline gelmiştir. Bu süreçte, vergiler, devletin ekonomi üzerindeki yönlendirici gücü olarak önem kazanmıştır.

Ülkemizin sahibi olduğu madenlerdeki çeşitlilik ve gün geçtikçe artan değerleri ortadadır. Ancak, madenlerimizin verimli olarak işletilmesi ve ekonomiye ek değerler üretilmesi hedeflerine ulaşmaktaki başarımızı sorgulamak gerekir. Çalışmamızda, yürürlükteki maden kanunlarımız ve vergi kanunlarımızın etkileşimi bileşkesinde maden işletmelerinin vergisel durumu üç bölümde incelenecektir.

Birinci bölümde; madencilik ile ilgili genel bilgiler başlığı altında, madenciliğin temel tanım ve kavramalarına, madencilik sektörü ile devlet ilişkisine ve Türkiye’de madencilige değinilmiştir.

İkinci bölümde; madencilik sektöründe vergilendirme konusu, verginin temel tanım ve kavramları, vergi türlerine göre madencilik ile vergi ilişkisi ve maden kanunundan doğan yükümlülükler alt başlıkları ile açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde ise, madencilik faaliyetlerinde vergisel sorunlar ve çözüm önerileri ortaya konmuştur.

Bölümler içinde aktarılan hususların tamamlayıcısı olması adına, bunlara dair bilgi ve belgeler çalışmamız ekinde sunulmuştur. Çalışmamız Türkiye’de madencilik sektöründe vergi uygulamalarına ilişkin tespitlerimizin ve çalışma sonuçlarının aktarıldığı sonuç bölümü ile sonlandırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MADENCİLİK İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Çok geniş bir sektör olan madencilik; madenlerin araştırılması, çıkartılması ve işlenmesi ile ilgili teknik işlemlerin bütünüdür. Madencilik; yer kabuğunda bulunan her türlü faydalı minerallerin çıkarılması, işlenmesi ve kullanılır hale getirilmesi için yapılması gerekenleri kapsar¹. Doğada var olan maddeleri, ekonomik değer haline getiren sektör, yarattığı katma değer ve sağladığı istihdam ile ülkemizde lokomotif sektörler arasında sayılmaktadır. Madencilik sektörünün vergilendirilmesinin incelenmesine başlamadan önce, bazı genel bilgilere kısaca değinmek gerekecektir.

I. MADENCİLİKTE TEMEL TANIM VE KAVRAMLAR

Bu kısımda, çalışmamızda sıklıkla karşılaşacağımız, madencilik faaliyetlerine özgü temel kavramların ve terimlerin açıklamaları yapılacaktır.

A. Maden

Madencilik yeryüzünde bulunan, ekonomik değer taşıyan her türlü mineral ve elementin işlenmesi olarak tanımlandığında, maden kavramının kapsamındaki genişlik ortaya çıkmaktadır. Doğada var olan elementlerin hangilerinin maden olduğu, hangilerinin maden olarak kabul edilmediği konuya nereden bakıldığına göre farklılık gösterecektir². Madenin iki farklı tanımı bu bakış açıları ile oluşur. Tanımlardan biri hukuki tanım, diğeri ise bilimsel tanım olarak ifade edilir.

1. Hukuki Tanım

Ülkelerin sahip oldukları madenler üzerindeki egemenlik haklarını düzenleyen yasalar ile tanımladıkları maden kavramı hukuki tanım olarak

¹ Yavuz Aytekin, **Maden Mühendisliğine Giriş**, Dokuz Eylül Üniversitesi Mühendislik – Mimarlık Fakültesi Yayınları No:167, İzmir, 1992, s. 2.

² Aytekin, s.29.

değerlendirilir. Bu tanım elbette ki ülkeden ülkeye değişkenlik gösteren bir yapıdadır. Ülkemizde hukuki maden tanımlaması 5995 Sayılı Kanunla³ Değişik 3213 Sayılı Maden Kanunun⁴ (MK) 2. maddesinde şu şekilde yapılmıştır: “Yer kabuğunda ve su kaynaklarında tabii olarak bulunan, ekonomik ve ticarî değeri olan petrol, doğal gaz, jeotermal ve su kaynakları dışında kalan her türlü madde bu kanuna göre madendir.”.

Tanımlamada, maden kanunu kapsamı dışında özellikle tutulan, doğal gaz, jeotermal ve su kaynakları haricindeki, ekonomik ve ticari değeri olan tüm tabii kaynaklar maden olarak tanımlanmıştır. Hukuki tanım çerçevesinde hangi tabii kaynağın maden olduğu, hangisinin maden olmadığı yasa koyucunun inisiyatifinde bulunmaktadır.

Tezimizde yapılan tüm değerlendirmeler, maden kanunu ve vergi kanunlarında belirtilen yasal çerçeve dahilindedir ve bu yönü ile çalışmamızda madenlerin hukuki tanımları esas alınmaktadır. Ancak, kanun koyucu, bilimsel tanıma uygun madenleri de getirdiği yasal düzenlemeler ile hukuki tanım içine alabilmekte ve bu sayede, madenlerin hukuki tanımlamaları, bilimsel tanımlamalarına doğru genişlemektedir. Buna dair en güncel örnek 10.06.2010 tarihinde yürürlüğe giren 5995 Sayılı Kanun ile maden hukukumuz kapsamına kokolit, sapropel ve radyo aktif maddelerin ilave edilmesidir.

2. Bilimsel Tanım

Bilimsel tanımlamaya göre; “Bir cevherden üretilebilen, yani metalik bir element içeren minerallerden üretilen nesnelere maden denir⁵”.

Hukuki tanımlama ve bilimsel tanımlama özünde paralellik gösterir. Ancak bazı madenler hukuki tanıma göre maden sayılmaktayken, bilimsel tanıma göre maden olarak değerlendirilmemektedir. Bunun tersi de mümkündür. Örneğin, bilimsel olarak madenler arasında yer alan çimento hammaddesi kalker uzun yıllar boyunca hukuki olarak madenler arasında yer almamaktaydı. Öte yandan bilimsel

³ 3213 Sayılı Maden Kanununda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, 23.06.2010 Tarih 27621 Sayılı RG.

⁴ 3213 sayılı Maden Kanunu, Yürürlük, 15.06.1985 Tarih 18785 Sayılı RG.

⁵ Aytekin, s.29.

maden tanımına uymayan kömür, hukuki tanımlamada birçok ülkede olduğu gibi ülkemiz maden kanunlarında da madenler arasında sayılmaktadır⁶. Petrol, doğalgaz, jeotermal su ve su kaynakları üzerindeki hükümler ise başka kanunlar ile düzenlenmekte, maden hukuku içinde yer almamaktadırlar.

3. Diğer Terimler

Maden Kanunun 3. maddesi kanunda yer alan terimlerin tanımını içerir. Bu tanımların bazıları ve konunun yorumlanması sırasında ihtiyaç duyulacak, ancak kanunun tanımlar kısmında yer almayan, bazı terimlerin açıklamaları aşağıdadır.

Mineral: Elementlerin yeryüzünde bulunuş şekillerine mineral denir. Bunların belirli fiziksel özellikleri ve kristal yapıları vardır. Yerkabuğunun doğal ve homojen parçalarıdır.

Cevher: İçerisinde değerli mineral veya mineraller bulunduran taşlara cevher denir.

Ekonomik Cevher: Günün teknik ve ekonomik şartlarında karlı olarak değerlendirilebilecek cevher.

Tenör: Bir cevher içerisindeki herhangi bir elementin ağırlık cinsinden yüzde oranıdır.

Rezerv: Bir maden yatağındaki cevher kütlelerinin ton cinsinden miktarına rezerv denir.

Görünür Rezerv: Boyutları, tenörü belirlenmiş üretilebilir kesin cevher miktarıdır.

Muhtemel Rezerv: Devamlılığı konusunda görünür rezervden daha büyük risk taşıyan cevher kütleleridir. Yatak sınırları ve diğer özellikleri yanılma payı yüksek genel bir çerçeve içinde tespit edilmiştir.

Potansiyel: Varlığı belirlenmiş olmakla beraber, işletilmesi teknik veya ekonomik nedenlerle günün koşullarında olanaksız olan cevher kütleleridir.

Kaynak: Rezerv, potansiyel ve bilinmeyen kaynakların toplamından oluşan gerek ekonomik işletilebilirlik, gerek varlığının belirliliği açısından sınırlanmamış cevher kütleleridir.

⁶ Aytekin, s.30.

Rödovans: Ruhsat sahalarının hak sahibi tarafından sözleşme ile özel veya tüzel bir kişiye belirli bir süre için terk edilmesi durumunda; maden ocağının işletilmesini üstlenen özel veya tüzel kişinin; esas ruhsat sahibine istihsal edilen beher ton maden için ödemeyi taahhüt ettiği meblağdır⁷. Konuyu düzenleyen sözleşme ise rödovans sözleşmesi olarak adlandırılır.

Dekapaj: Açık maden işletmeciliğinde, maden üzerindeki örtü tabakasının alınması ve madenin açığa çıkarılması işlemidir.

B. Madencilik Sektörünü Diğer Sektörlerden Ayıran Yönler

Ekonomik hayatta faaliyetler karlılık, topluma hizmet ve varlıklarının devamını koruma üzerine kurulmuştur. Madencilik sektörü de bu ana prensipler üzerine kuruludur. Ancak sektördeki işletmeler, diğer sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerden farklı şartlarda faaliyetlerini sürdürmektedir. Madencilik sektörünün farklılıklarını sektörün özelliklerinde, yani; madenciliğin teknik ve ekonomik olarak bünyesinde var olan “İçsel Özellikler” ve çevresinde yer alan sosyal birimlere etkileri ile “Dışsal Özellikler” olarak iki başlıkta incelemek uygun olacaktır.

1. İçsel Özellikler

Madencilik sektörünün içsel özellikleri, madencilik faaliyetlerinin bünyesinde bulundurduğu özellikler ve kendine has şartlarından kaynaklanan ayrımlar ile ortaya çıkar.

Bu özelliklerden ilki, madencilik sektöründeki çalışmaların doğada tükenen varlıklar üzerine yürütülüyor olmasıdır. Her maden işletmesinin ömrü üzerinde çalıştığı maden ocağının rezervi ile sınırlıdır⁸. Madencilik sektöründe faaliyete geçilmeden önce doğru fizibilite hayati önem taşır.

Madenciliğin bir diğer özelliği, madencilik sektörünün, kullandığı iş makineleri ve madencilik ekipmanları nedeni ile güçlü sermaye yapılarına ihtiyaç

⁷ Maden İşleri Genel Müdürlüğü, Resimli Madencilik Terimleri Sözlüğü, <http://www.migem.gov.tr/links/kaynakca/sozluk/sozluk-r.htm>, (25.06.2009).

⁸ Levent Gezer, “Türkiye Madenciliğinde Vergilendirme Sistemi ve Önemi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Osmangazi Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, 2005, s.44.

duymasıdır. Yeterli sermayesi bulunmayan maden işletmeleri, çalışır hale gelemeyecek, sahibi olduğu maden haklarını da ekonomik olarak kullanılamaz duruma düşürecektir.

Madencilik sektörünü diğer sektörlerden ayıran içsel özelliklerden bir diğeri ise, yapılacak yatırımların taşıdığı yüksek risktir.

Risk faktörlerinden biri madenlerin yeraltında bulunmalarından kaynaklanır. Teknolojik imkanlar her ne kadar genişlese de, maden kaynaklarının rezerv ve tenör yönünden ekonomikliği ancak üretime geçildikten sonra kesinlik kazanmaktadır. Oysaki maden haklarının elde edilmesi, ilk yatırımın yapılması, gerekli tesis ve cihazların kurulmasını takiben açık ocaklarda yüksek değerlerdeki dekapaj maliyetlerinin karşılanması sonrasında üretim süreci başlayacaktır. Yeraltı madenciliğinde ise tünellerin oluşturulması madenlere ulaşmak için gereklidir. Bu aşamalardan sonra maden işletmesi planladığı üretimi yapamaması halinde büyük zararlarla karşı karşıya kalacaktır. Bu nedenle maden geliştirme, iyi planlanmış ve ayrıntılı bir projeye dayandırılmalıdır. Böylece maden projelerinin riskler asgari düzeye indirilerek, kısa zamanda gerçekleştirilmeleri ve ülke ekonomisine daha üst düzeyde fayda sağlamaları mümkün olur⁹.

Bir diğer risk faktörü ise, uzun bir fizibilite ve kurulum aşamasına ihtiyaç duyulan maden işletmeciliğinde, cevher fiyatlarında ortaya çıkan dalgalanmalardır. Örneğin krom fiyatlarının yüksek olduğu bir dönemde alınan krom madeni üretimi kararı, üretim hazırlık aşaması için geçecek bir yıllık sürede krom fiyatlarında yaşanabilecek ani bir düşme sonucu, maden işletmesinin zararlar ile karşılaşmasına sebep olabilir. Maden işletmelerinin kuruluş aşamasında yapılacak fizibilite çalışmaları kapsamında risk faktörleri değerlendirilmeli, kuruluş için gerekli sermaye belirlenirken olası risklerin gerçekleşmesi hallerinde ihtiyaç duyulacak fonlar sermayeye dahil edilmelidir.

Madenlerin nakliyesi ise bir başka içsel özelliği ortaya çıkarır¹⁰. Madenlerin nakliyesi yüksek maliyetlere yol açar. Bu nedenle maden ocaklarının kurulumunda ya da maden işleme tesislerinin kurulumunda bu iki birimin birbirine yakınlığı gözetilmelidir. Aksi halde işleme yerine uzak kalan maden ocağından elde edilecek

⁹ Hüseyin Emre, “Madencilik Yatırımlarında Gelir ve Giderlerin Tahminlenmesi”, (Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, İzmir, 2008,s.6.

¹⁰ Aytekin, s.67.

cevher, nakliye maliyetleri nedeni ile ekonomik olmaktan çıkacak, hatta maden ocağı atıl ve işlevsiz kalabilecektir. Maden ocağı ile maden işleme tesisinin yakınlığı kadar, işlenmiş madenin de son kullanım yerine yakınlığı önemlidir.

2. Dışsal Özellikler

Madenciliğin diğer sektörlerden farklılığını ortaya çıkaran bir diğer konu ise madencilik faaliyetlerinin, yürütülmekte oldukları yerlerde neden oldukları etkilerdir. Bu etkileri madenciliğin dışsal özellikleri başlığı altında aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür.

Sektörün dışsal özelliklerinden ilki, madencilik sektörünün ülke ekonomisi için vazgeçilmez olmasına karşın, sektörün doğaya ve çevreye negatif dışsallıklar yaratmasıdır. Bu nedenle maden işletmeleri sürekli baskı altında çalışmaktadır. Baskılar, bazen sosyal, bazen politik bazen de ekonomik boyutlar ile maden işletmelerini zorlamaktadır. Örneğin tüm hukuki zorunlulukları yerine getirmiş, maden işletme izinlerinin tamamını almış ve faaliyete başlamış bir maden işletmesi, civar köy halklarının tepkisi ve muhalif politikacıların baskısı nedeni ile faaliyetlerini sürdüremez noktaya gelebilmektedir.

Madencilik sektörü, çalışma koşulları gereği iş kazaları risklerinin yüksek olduğu bir sektördür. Makineleşme ve teknolojik imkanların her geçen gün artması, bu sektörde çalışan işgücünün karşı karşıya olduğu iş kazası risklerini çok küçük oranlarda azaltmaktadır. Özellikle, kapalı ocak madenciliği, taş ocakları, doğal taş üretim sahaları iş kazalarının sıklıkla yaşandığı, çalışanların hayati tehlikeler ile iç içe çalıştığı alanlardır. Hayati tehlikelere rağmen maden işletmek, işveren ve işçi için ağır bir yüküdür. Sektör yatırımcısı, bu riski yönetmek zorundadır. İş güvenliği için maden sahasında alınacak tedbirler, işçi eğitimleri, sağlık kontrolleri, iş güvenliği ekipmanları bu sektörün yatırımcıları için vazgeçilmez zorunluluklardır ve önemli maliyet kalemleridir. İşyeri tehlike sınıfı nedeni ile sigorta primi işveren hisseleri yatırımcının diğer sektörler ile rekabet şansını azaltmakta, madencilik alanındaki yatırım kararlarını zorlaştırmaktadır.

Madenciliğin dışsal özelliklerinden bir diğeri de yapı malzemesi hammaddesi üreten maden ocaklarının ve yapı malzemesi üreten tesislerin büyük şehirlere

yakınlığıdır. Madencilğin içsel özelliklerinde belirttiğimiz gibi, madencilik sektöründe nakliye maliyetleri önem taşımaktadır. Hammadde, üretim tesisi ve pazar üçgeninin mesafesinin önemliliği, madencilik faaliyetlerini ve madenlere dayalı sanayiye yerleşim yerlerine yakınlaştırmaktadır. Bu nedenle özellikle çimento fabrikaları ve beton santralleri yerleşim yerlerine yakın kurulur. Ancak zaman içinde, şehir planlarının uzun vadeli tasarlanmamış olması nedeni ile birçok çimento fabrikası ve beton santrali kontrolsüz büyüyen şehirlerin içinde kalmaktadır. Şehir tarafından yutulan bu üretim birimleri, çevrelerinde yaşayanlar tarafından şikayet konusu edilmektedir. Devasa sermayeler ile ortalama elli yıl ömür biçilerek kurulan çimento fabrikaları ve benzer tesisler şehirlere olan olumsuz dışsallıkları nedeni ile baskılar altında çalışmak zorunda kalmaktadır. Oysaki bu sorun, uzun vadeli imar planları ile ortadan kaldırılabilir.

Madencilğin dışsal özelliklerinden sonuncusu ise, madenlerin, ancak belirli coğrafi alanlar içinde bulunup, sadece oralardan temin edilmeleridir. Genellikle bu alanlar kırsal kesimlerdir. Bu açıdan bakıldığında madencilik istihdam ağırlıklı bir sanayi olduğu için şehirlere akımı önleyici yeni yerleşim yerleri kurulmasını sağlayan, kırsal alanların gelişimini ve toplumun coğrafya üzerindeki sosyal dağılımını düzenleyici bir fonksiyon üstlenir¹¹.

II. MADENCİLİK SEKTÖRÜ VE DEVLET İLİŞKİSİ

Tarih boyunca devletlerin egemenlik güçleri madenlere odaklanmıştır. Orta çağlarda devletler, zenginlik ve refahın kaynağının değerli maden stoklarından geldiğini düşünerek, yeni sömürgeler elde etmek amacıyla birbirleri ile kıyasıya mücadele etmişlerdir. Osmanlı İmparatorluğu ise, yeni kıtalar keşfedip sömürgeler oluşturmak yerine, bilinen topraklar üzerinde egemenliğini yaygınlaştırıp buralardan vergi ve benzeri adlarla değerli madenleri toplama yolunu seçmiştir¹². Ekonomi biliminin doğuşunda bile madenlerin önemli rolü olmuştur. Ekonomi biliminin sezgisel yaklaşımlarla ortaya çıktığı merkantilist felsefe, değerli madenlere sahip

¹¹ Tuğba Demirel, “Madencilik Sektöründe Alternatif Finansman Kaynakları ve Bunların Değerlendirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, İzmir, 2008, s.3.

¹² Mahfi Eğilmez ve Ercan Kumcu, **Ekonomi Politikası Teori ve Türkiye Uygulaması**, 8. Baskı, Remzi Kitabevi, İstanbul, 2005, s.29.

olmanın zenginliği ifade edeceği, devletin bu değerli madenlerin ülkesi dışına çıkmaması için dış alımları sınırlandırarak ekonomiye müdahalesi gerekliliği üzerine kurulmuştur¹³. Madenler orta çağlardan beri devletlerin tüm egemenlik güçleri ile sahip olmak istedikleri, ulusal ve kişisel zenginliğin kaynağıdır. Bu yönü ile madenler, devletlerin en önemli egemenlik ve iktidar simgesi olan vergiler ile yüz yıllar önce kurulmuş bir bağa sahiptir.

Günümüzde ise madenler sadece ekonomik değerleri ile değil, stratejik değerleri ile birlikte düşünülmelidir. Bu nedenle madencilik sektörü, serbest piyasa ekonomisi ve tam rekabet koşulları altında işleyen diğer birçok sektörden farklılık gösterir. Çünkü devletler sahibi oldukları madenleri, politikaları doğrultusunda, farklı rejimlerle yönetmektedir. Madencilik sektörü ve devletlerin ilişkilerini; yürütme, mülkiyet, maden yasası kapsamı, haklar ve vergileme ana başlıkları altında aşağıdaki şekilde, kısaca belirtmek faydalı olacaktır.

A. Madencilik Faaliyetlerinde Yürütme

Devletler maden haklarını düzenleyen yasaların, etkin ve verimli organizasyonlar aracılığı ile yürütülmesini sağlamak üzere, farklı biçimlerde teşkilatlanırlar. Ülkelerin sahip oldukları madenlerin yönetiminde esas aldıkları maden yasalarının uygulanmasında ve madenlere dair işlemlerin yürütülmesinde görev alan başlıca üç tip idari yapılanma vardır¹⁴.

Yapılanma şekillerinden biri maden kuruludur. Yerel nitelikteki bu kurullar, maden mevzuatının yetki alanları içinde uygulanmasından sorumludur.

Maden dairesi veya ilgili bakanlık eliyle maden yasalarının uygulanması ise maden bakanlığına bağlı ihtisas dairesi veya maden bakanlığı ve konu ile ilişkili orman, tabii kaynaklar, enerji gibi bakanlıkların ortak yürütme yetkisi ile gerçekleştirilir.

Bir diğer idari yapılanma ise, meclis komisyonu veya yerel hükümetler bünyesinde düzenlenmiştir. Bazı ülkelerin, federal ya da üniter yapılarına bağlı

¹³ Eğilmez, Kumcu, s.30.

¹⁴ Vedat Oygür, “Çeşitli Ülkelerin Maden Yasaları Üzerinde Bir İnceleme”, **TMMOB Jeoloji Mühendisleri Odası Dergisi**, http://www.jmo.org.tr/resimler/ekler/19af480c40e343b_ek.pdf?dergi=HABER%20B%C3%9CLTEN%C4%B0 , (23.04.2008).

olarak, maden yasalarının uygulanmasını, meclis komisyonları veya yerel hükümetler eliyle gerçekleştirdiği de görülmektedir.

Ülkemizdeki madencilik faaliyetleri, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı (ETKB) bünyesinde, Maden İşleri Genel Müdürlüğü (MİGEM) tarafından yürütülmektedir. MİGEM ise faaliyetlerini, ETKB organizasyonu içinde, Bağlı Kuruluşlar, İlgili Kuruluşlar ve İlişkili Kuruluşlar olarak sınıflandırılmış yapılar ile koordinasyon içinde yönetir.

B. Madenlerde Mülkiyet

Maden mülkiyeti kavramı, madenlerin ülkeleri için ifade ettikleri stratejik ve ekonomik öneme dayanan, madencilik ve devlet ilişkisini düzenleyen kavramdır. Madenlerde üç tip mülkiyet ön plana çıkmaktadır.

İlk olarak açıklanacak mülkiyet sistemi, devlet mülkiyetine dayanan (Domanial) sistemdir. Bu sistemde devlet, ülkesindeki tüm madenlerin sahibidir¹⁵. Madenler üzerinde arama, buluculuk ve işletme dahil tüm hakları kendi bünyesinde tutar.

Diğer bir mülkiyet sistemi, devlet mülkiyetindeki madenlerde, kişilere maden hakları tanıyan (Regalien) sistemdir. Madenler yine kamu mülkü saymakla beraber, kişilere maden arama ve işletme hakları tanınmaktadır. Bu sistem kendi içinde, işletme hakkını madeni fiilen işgal ve ihya edene veren “İşgal ve ihya sistemi”, işletme hakkını madeni fiilen arayıp bulana veren “Bulma sistemi” ve arama ve işletme hakkını devletten ruhsat veya imtiyaz alınmasına bağlayan “İmtiyaz sistemi” olmak üzere üç alt sisteme ayrılır¹⁶.

Arazi mülkiyeti (Accession) sisteminde ise arazinin sahibi, arazinin bünyesindeki madenlerin de sahibidir. Madenleri içinde bulundukları arazinin bir parçası olarak gören bu sistem, dünya genelinde terk edilmektedir. Madenler bir kez tükenince yerlerine yenileri konulamayacak doğal servetlerdir, ekonomik ve stratejik

¹⁵ Ahmet Kartalkanat, “Madencilikle İlgili Düzenleyici Sistemler”, **TMMOB Jeoloji Mühendisleri Odası Haber Bülteni**, Aralık 1992, S. 92/5, s.8.

¹⁶ Hikmet Sami Türk, “Devletçe İşletilecek Madenler Hakkında Kanun Üzerine Açıklamalar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S.4, s.84.

açından büyük önem taşırlar. Bu nedenlerle günümüz hukuk sistemleri, madenleri içinde bulundukları arazi mülkiyetinin dışında tutmaktadır¹⁷.

Anayasamızın 168. maddesi hükmüyle, doğal servetlerin ve kaynakların devletin tasarrufu altında olduğu, bunların aranması ve işletilmesi haklarının devlete ait olduğu açıkça belirtilmiş, ancak devletin bu hakkını belirli bir süre için gerçek ve tüzel kişilere devredebilmesine de olanak verilmiştir. Bu madde Türkiye'deki madenlerin mülkiyetinin, regalien sistem içinde, imtiyaz sistemi kapsamında bulunduğunu göstermektedir.

C. Maden Hukukunda Kapsam

Madenlerin hukuki ve bilimsel olarak farklı tanımlanması, ülkelerin madenlerini yönetirken ekonomik, stratejik ve teknik nedenlerle, maden yasalarının kapsamını ve sınırlarını, bilimsel tanımlama ve sınıflandırmalar ile yetinmeyip, detaylı bir şekilde çizmelerinden kaynaklanır.

Bazı ülkelerde maden yasasına bağlı madenler tek tek veya gruplar halinde sayılmakta, bazı ülkelerdeyse maden yasasının kapsamı genel ifadelerle belirtilerek tanımlanmaktadır.

Ülkemizde, maden yasası, kanun kapsamındaki madenleri; yer kabuğu ve su kaynaklarında tabii olarak bulunan, ekonomik ve ticari değeri bulunan her türlü madde olarak genel bir tanıma tabi tutmuş, aynı hüküm içinde, petrol, doğal gaz, jeotermal ve su kaynaklarını tanım dışı bırakmıştır. Bu genel tanıma müteakiben, ruhsatlandırmada esas teşkil edeceğini işaret ederek, madenler altı gruba ayrılmış ve grupların kapsamaları, madenlerin tek tek sayılması yoluyla belirlenmiştir. Bu detaylı ayrışım ve tanımlamalar, hangi tabii kaynağın hangi mevzuat kapsamında değerlendirileceğini, hangi madenlerden ne oranda harç alınacağını, hangi ruhsat, izin ve belgeler ile işlenebilir hale geleceğini belirlemede önemli bir çıkış noktasıdır. Hatta teşvik yasaları ile bazı maden ve madencilik faaliyetlerinin teşvik edilmesi, bazılarının ise teşvik kapsamı dışında bırakılması bile bu ayrışım ile mümkün olmaktadır.

¹⁷ Türk, s.83

D. Maden Hakları

Ülkelerdeki maden kanunları ile sınırları çizilen, madenler üzerinde tesis edilen, kamunun, özel veya tüzel şahısların arama, buluculuk ve işletme haklarına maden hakları denilir. Maden hakları ruhsatlar ile belgelenir. Maden haklarına konu olan ruhsatlar çok çeşitlidir. İzin, yetki belgesi, sözleşme, başvuru, ruhsat, imtiyaz gibi değişik terimler kullanılmaktadır. İzin, genel anlamda, yetkililerden alınan bir belgeyi, Ruhsat ise, yetkililerle yapılmış bir sözleşmeyi ifade eder¹⁸. Maden haklarını içeren madencilik çalışmaları prospeksiyon(*), arama ve işletme olarak üç genel evrede yürütülmektedir:

Prospeksiyon maden kanununda, “Madencilik arama faaliyetlerine mesnet teşkil edecek ön bilgilerin toplanması işi” olarak tanımlanmıştır. Bu evrede, madencilik teknikleri ile bir coğrafya üzerinde maden varlığına, rezerv ve işletilebilirliğine dair çalışmalar yapılmaktadır.

Arama ise, jeolojik ve jeofizik çalışmalarına dayanan, gerek bilimsel teknikler, gerekse tecrübeler ışığında, muhtemel maden rezervlerine ilişkin bilgi edinmek ve maden yatağının varlığını araştırmak için yapılan çalışmaların bütünüdür¹⁹. Arama faaliyetlerinin amacı, maden yatağının bulunduğu yerleri belirlemek, bunların en önemlisinin boyutlarını saptayarak fiziksel, kimyasal, teknolojik ve ekonomik niteliklerini ortaya koymaktır²⁰. Arama evresi genellikle izin ve ruhsatlara bağlanan, devletlerin kontrol altında tutmak istedikleri bir evredir. Prospeksiyon evresine mukayeseli olarak daha sıkı koşul ve şartlara tabiidir.

Son olarak işletme evresi; maden haklarının kullanılması, yani, madenin çıkarılması, işlenmesi ve satılması aşamalarının birlikte yürütüldüğü süreçtir. Bu süreç, merkezi ve yerel yönetimler tarafından ruhsat ve izinlerle sıkı olarak takip edilir. Ruhsat süresi sınırlı ve sınırsız olabilmektedir.

Ruhsat ve izin verilirken aranan kriterlerden biri de ekonomik yeterliliklerdir. Madencilik sermaye yoğun bir sektördür. Ülkelerin kıt kaynaklarından olan madenlere dair hakların, ekonomik olarak gücü yetersiz ve sermayesi sınırlı

¹⁸ Oygür, agm.

¹⁹ Gezer, s.48

(*) Maden sahasında sadece yüzeyden yapılan aramalar.

²⁰ Demirel, s.6.

işletmelere verilmesi, bu madenlerin atıl ve kullanılamaz halde kalması sonucunu doğurur. Bu nedenle mali olarak güçlü işletmeciler tarafından madenlerin işletilmesi tercih edilmektedir.

E. Madencilikte Vergilendirme

Bazı ülkelerde (Almanya, ABD, İngiltere, Japonya) özel bir maden vergisi yoktur. Bazılarında ise, değişen oranlarda devlet hakkı, kira veya ruhsat ücreti, yıllık üretim vergisi ödenmesi zorunluluğu vardır, ABD, Arjantin ve Kanada'da ruhsattan doğan hakların devamlılığı için, belirli miktarlarda yıllık yatırım zorunluluğu vardır²¹.

Ülkemizde madencilik faaliyetleri için özel bir vergi rejimi bulunmamakta, maden hakları tesis edilirken ve kullanılırken devlet hakkı, harç ve teminat bedelleri, tahsil edilmektedir.

III. TÜRKİYE'DE MADENCİLİK

Bu kısımda, Türkiye'de madenciliğin öncelikle genel değerlendirmesi yapılacaktır. Çalışmamızın kapsamı açısından ana hatları ile sunulacak bu değerlendirmeler sonrası madencilik faaliyetlerini hükme bağlayan yasal dayanaklar ve uygulamacı kamu kurumları açıklanacaktır.

A. Genel Değerlendirme

Ülkemizde madencilik Osmanlı İmparatorluğu'ndan gelen bir süreç içinde önem taşımaktadır. Osmanlı İmparatorluğunun yayılmacı politikaları, üç kıtadaki değerli madenleri ele geçirmesine olanak tanımıştır. Osmanlı madenciliğinde en büyük gelişmeler Fatih döneminde yaşanmıştır. Bu dönemde büyük bakır ve şap madenleri Anadolu'da yer almaktaydı. 1475 yılında Anadolu'dan elde edilen tüm vergi toplamının yaklaşık yarısı Kastamonu bakır madeninden gelmekteydi. Avrupa tekstil sanayinin boyamada sabitleme için kullandığı şap İtalya'da Tolfa şap

²¹ Oygür, agm.

madenleri keşfedilinceye kadar Anadolu'dan Kütahya bölgesinden karşılanmaktaydı. İltizam sistemi ile madenler işletilmekte ve sıkı devlet kontrolü altında takip edilmekteydi. Yine bu dönemde madenlerin işletilmesi, Rum, Sırp, Dubrovnik ve Yahudi mültezimler tarafından muazzam sermayeler ile gerçekleştirilmekteydi²².

Görülmektedir ki, Osmanlı'dan günümüze, madenlerimiz önemli zenginlik kaynakları olarak ön plana çıkmış, bu yönüyle de yabancı devletlerin ve yabancı sermayenin ilgisinde odak noktası olmuştur. Cumhuriyetimizin ilk yıllarında da, yabancı sermayenin Türk madenlerine olan bu ilgisi devam etmiştir. Savaştan çıkan, ekonomisi içinde sermaye yokluğu çeken Türkiye Cumhuriyetinin kuruluş döneminde madenciliğimiz yine yabancı sermaye ile yürütülmektedir. 1920 ile 1930 yıllarında Türkiye'de Omnion Şark Sanayi A.Ş., Ergani Bakırı T.A.Ş., Bulgardağı Madenleri T.A.Ş., Türk Kömür Madenleri T.A.Ş., Cenubi Anadolu Madenleri T.A.Ş., Manganez T.A.Ş., Fethiye Şirket-i Madeniyesi T.A.Ş., Maadin, Sanayi Ve Ticaret T.A.Ş., unvanlı, yabancı sermayeli anonim şirketler kurulmuştur. Bunlardan bazıları faaliyetlerine yıllarca devam etmişlerdir²³. Bu dönemde kurulan anonim şirketlerin bankacılık sektöründen sonra gelen ikinci uğraşı alanı madencilik sektörüdür. Maden üretimi için dönemde kurulan yirmi anonim şirketin on birinin kurucu, hissedar ya da idare meclisi üyeleri arasında yabancılar bulunmaktadır. Bu oran nominal sermaye ile yüzde 64, ödenmiş sermaye ile yüzde 50 yabancı sermayeye denk gelmektedir²⁴.

Cumhuriyetin ilanından hemen önce, 17 Şubat ile 4 Mart 1923 tarihleri arasında İzmir İktisat Kongresi düzenlenmiştir. Kongrede, memleketin ekonomik alanda gelişmesini sağlayacak esasların belirlenmesi, bunları uygulamaya yönelik kararların alınması, ekonomi teşkilatının geliştirilmesi, tarım ve sanayi işçilerinin sendikal örgütlenmelerinin düzenlenmesi amaçlanmıştır²⁵. Madencilik alanına ilişkin temel yaklaşım, yeraltı ve yerüstü doğal kaynakların devlet tarafından işletilmesi şeklinde ortaya konmuştur²⁶. İzmir İktisat Kongresinde, madenlerin birkaç önemli

²² Halil İnalcık, **Devlet – i Aliye Osmanlı İmparatorluğu Üzerine Araştırmalar I Klasik Dönem (1302 – 1606)**, 11. Baskı, Türkiye İş Bankası Yayınları, İstanbul, 2009, s.243.

²³ A. Gündüz Ökçün, **1920 – 1930 Yılları Arasında Kurulan Türk Anonim Şirketlerinde Yabancı Sermaye**, 2.Baskı, Sermaye Piyasası Kurumu, Yayın No: 82, Ankara, 1997,ss.36-46.

²⁴ Ökçün, s.137.

²⁵ Afet İnan, **Devletçilik İlkesi ve Türkiye Cumhuriyeti'nin 1. Sanayi Planı**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1972, s.9.

²⁶ İnan, s.11.

havzaya ayrılarak, Türk teknik ekipleri ile araştırılması, önem taşıyan madenlerin milli menfaatlere göre üretilmesi ve jeoloji haritalarının yapılması, madenlerin kıymeti ve üretimi hakkında toplanan bilgi ve istatistiklerin düzenli olarak yayınlanması, bulunmuş madenlerin ihaleyle, mali güce sahip olanlardan tercihen Türk vatandaşlarına verilmesi yönünde kararlar alınmıştır. Hatta savaş ve işgal sebebiyle işletilmesi mümkün olmayan madenlerden alınan verginin affı ve bu muafiyetin yalnız Türkiye tebaası için geçerli olması yönünde vergisel bir düzenlemeye gidilmiştir²⁷.

Cumhuriyetin ilanından sonraki süreçte, madenlerimiz üzerindeki egemenlik mücadelemiz sonuç vermiş, devlet eliyle kurulan ve işletilen maden işletmelerinin sektörde ağırlığı sağlanmıştır. Ancak, bu aşamada da madencilik sektöründe faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüslerinin verimsiz ve zararına çalışır durumda olması eleştirilir hale gelmiş, özelleştirme baskıları başlamıştır. Türkiye’de madencilik 1948 Türkiye İktisat Kongresinde şu şekilde analiz edilmektedir.

*Etibank Kurumu tarafından işletilen madenlerin istihsalı memleket istihsalinin takriben %40’ını teşkil etmektedir. Taş kömüründe, bakırda, demirde tamamen devlet inhisarı, linyitte %80, kükürtte %90, kromda %57’dir. İktisadi teşekkülle bağlı müesseseler halinde çalışan devlet maden işletmelerinin çok rasyonel çalıştıkları iddia edilemez. Hatta fevkalade durumlardan faydalanmasalar, çoğu zararlı neticeler vermektedir*²⁸.

Bu durum tespitinin yapıldığı kongrede, sanayi üretimi destekleyecek stratejik öneme haiz taş kömürü ocaklarının, elektrik üretimi için önemli büyük linyit rezervlerinin, Karabük Demir ve Çelik Fabrikasının hammaddesini sağlayan Divrik Madenin devlet eliyle işletilmeye devam etmesi gerekliliği vurgulamaktadır. Diğer madenlerin ve küçük çaplı linyit ocaklarının özel sektöre devrinin uygun olduğu, Etibank’ın sektöre yön verecek ve finanse edecek şekilde yapılanması gerektiği ortaya konmuştur²⁹. Cumhuriyetin kuruluşu ile madenciliğin millileştirilmesinde

²⁷ Turgut İleri, “Türkiye Cumhuriyeti’nin Madencilik Politikaları (1923 – 1960)”, (Doktora Tezi) Ondokuz Mayıs Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Samsun, 2009, s.97.

²⁸ Kemal Kılıçdaroğlu, **1948 Türkiye İktisat Kongresi**, 2. Baskı, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:93, Ankara,1997,s.70.

²⁹ Kılıçdaroğlu, s.71.

gösterilen başarı, kamunun sektördeki ağırlığını, belirli stratejik planlamalar dahilinde özel sektöre devredilmesinde gösterilememiştir.

Gelişmekte olan ülkelerde, özel kesimin yeterli kaynağının olmadığı bazı özel durum ve iş alanlarında ortaya çıkan yatırım boşlukları kamu tarafından telafi edilmelidir³⁰. Ancak ekonomik dengelerin sağlanması ve kamusal yararın artırılması devletin işletme sahibi olarak kar elde etmesi ile değil, kar eden özel sektörden elde edeceği vergi gelirleri ile mümkündür.

Günümüzde, Türkiye’de madenciliğin yüzde 85’i kamu sektörü, yüzde 15’i özel sektör tarafından yapılmaktadır. Kamu sektörü mineral yakıtlar ve metalik cevher üretiminde yoğunlaşmış iken özel sektör doğal taşlar ve endüstriyel ham madde üretiminde yoğunlaşmıştır³¹. Kamu sektörünün madencilik faaliyetlerindeki ağırlığı, gün geçtikçe özel sektöre devredilmekte, kamu bu sektörden hızlı bir şekilde çekilmektedir. Özelleştirme politikaları 1980 sonrası dönemde, özellikle son on yılda ivme kazanmıştır. Kamunun ülke ekonomisi içindeki yerinin azalması modern ekonomi yönetimi anlayışının bir parçasıdır. Ancak bu değişim sermaye yoğun sektörlerde, devletin yerini alacak kuvvette sermaye yapılarının bulunamaması nedeniyle sorunlara yol açmaktadır. Bu sorun, yalnız madencilikte değildir. Son otuz yılda finans sektörünün ön plana çıkması ve sanayinin kendi haline bırakılması nedeni ile büyük üretim projeleri gündeme gelmemiştir. Özelleştirme çalışmaları da devletin ekonomide yön verici bir rol oynamasını engellemiştir. Devletin gıda ve tekstil sektörlerinden çekilmesi makul ve doğru görünmekle beraber, madencilik gibi yoğun sermaye isteyen bir sektörü kendi haline bırakması, ithalatın artması ve işsizliğin yaygınlaşmasına yol açmıştır³².

Yurdumuz, karmaşık jeolojisi ve tektoniğinin sonucu olarak çok çeşitli maden kaynaklarına sahiptir. Ancak, bu karmaşık jeoloji ve tektonik, aynı zamanda maden yataklarımızın küçük boyutlu ve çok parçalı olmasının da bir nedenidir. Çeşitlilik açısından dünyanın zengin ülkelerinden biri olmamıza karşın, gerek toplam rezerv yönüyle ve gerekse tek tek yatak boyutları kıyaslandığında geri sıralarda yer aldığımız görülmektedir. Dünya rezervlerinde önemli paya sahip olduğumuz

³⁰ Eğilmez, Kumcu, s.162.

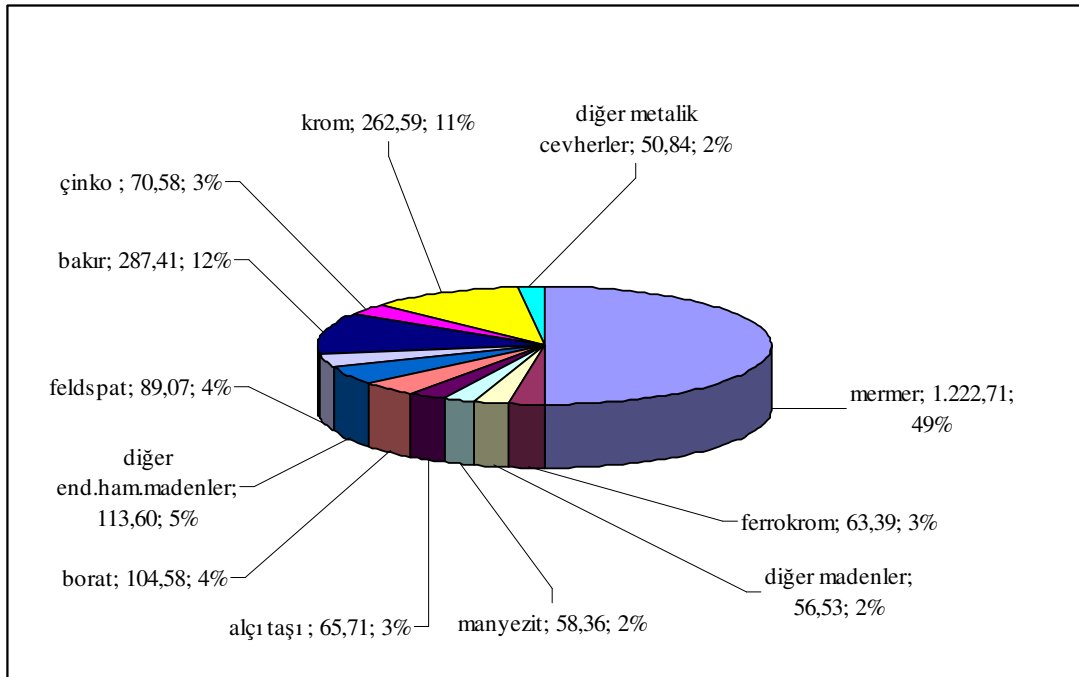
³¹ İstanbul Maden İhracatçıları Birliği, “Türkiye’nin Maden Ürünleri Potansiyeli”, **Faaliyet Raporu**, <http://www.immib.org.tr/MADEN/INDEX.ASP>, (Erişim, 29.04.2008).

³² Faruk Türkoğlu, Talip Aktaş ve Neşe Sönmez, **Dünya’nın Tanıklığında Türkiye Ekonomisi**, Dünya Yayıncılık, İstanbul, 2010, s.438.

madenlerin başında bor gelmektedir. Dünya bor rezervinin % 51'i yurdumuzda bulunmaktadır. Bor madeni, yeni teknolojiler ile birçok kullanım alanı bulan ve gün geçtikçe değeri artan bir madendir. Doğal taşlar olarak tanımlanan mermer, granit gibi madenler de ülkemizin önemli ihracat kalemlerindendir. Nikel, krom gibi metalik madenler de ekonomimize maden sektörünün yarattığı önemli katkılardandır.

Ülkemizin maden ihracatında, mermer ihracatının payı toplam hacmin yarısını teşkil etmektedir. İhracatın diğer yarısı ise başta bakır ve krom olmak üzere metalik madenlerden ve endüstriyel hammadde niteliği taşıyan madenlerden oluşmaktadır.

Şekil 1. 2009 Yılı Türkiye Maden Sektörü İhracatı (Madenlere Göre Dağılım) (Milyon USD; Yüzde)



Kaynak: MİGEM Web Sitesi,

http://www.migem.gov.tr/links/istatistikler/BAZI_MADENLERE_AİT_2009.mht , (05.10.2010)

Ülkemizdeki madenler ağırlıklı olarak ileri teknoloji ürünlerinin hammaddesi niteliğindedir. Gün geçtikçe dünya piyasalarında bu madenlere olan talebin artışı, ülkemizdeki maden rezervlerinin değerini de arttıracaktır. Dünya metal piyasalarındaki fiyat artışlarına, dünya piyasalarında doğal taş talebinin artışına ve Türkiye'nin Avrupa Birliği entegrasyon sürecine paralel olarak, ülkemizde de

madencilik sektörü ihracatı, 2003 yılından itibaren önemli bir ivme kazanmış ve 2009 yılına kadar olan dönemde % 262 oranında bir gelişme kaydetmiştir. 2009 yılında, maden ihracatımızda önemli yer tutan bakır, alüminyum, kurşun, nikel, kalay, çinko gibi metalik maden fiyatlarında yükselmeler yaşanmıştır. ABD kaynaklı olarak ortaya çıkan ve dünya genelinde etkili olan küresel mali kriz, üretim ve sanayide önemli bir konuma sahip olan ve ülke kalkınması ile refah düzeyinin yükselmesinde etkin rol oynayan madencilik sektörünü de olumsuz etkilemiştir. 2009 yılında 101,6 milyar dolara ulaşan ülkemiz toplam ihracatından %2,5 pay alan madencilik sektörü ihracatı, bir önceki yıla göre %24,6 azalış 2,5 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir³³.

³³ İMMİB, “2009 Yılı Madencilik Sektörü İhracatının Değerlendirilmesi”, İMMİB Genel Sekreterliği Raporu, <http://www.immib.org.tr/userfiles/documents/pdf/arge-heyet/maden2010.pdf> , (09.10.2010).

Tablo 1. Türkiye Maden Sektörü İhracatı

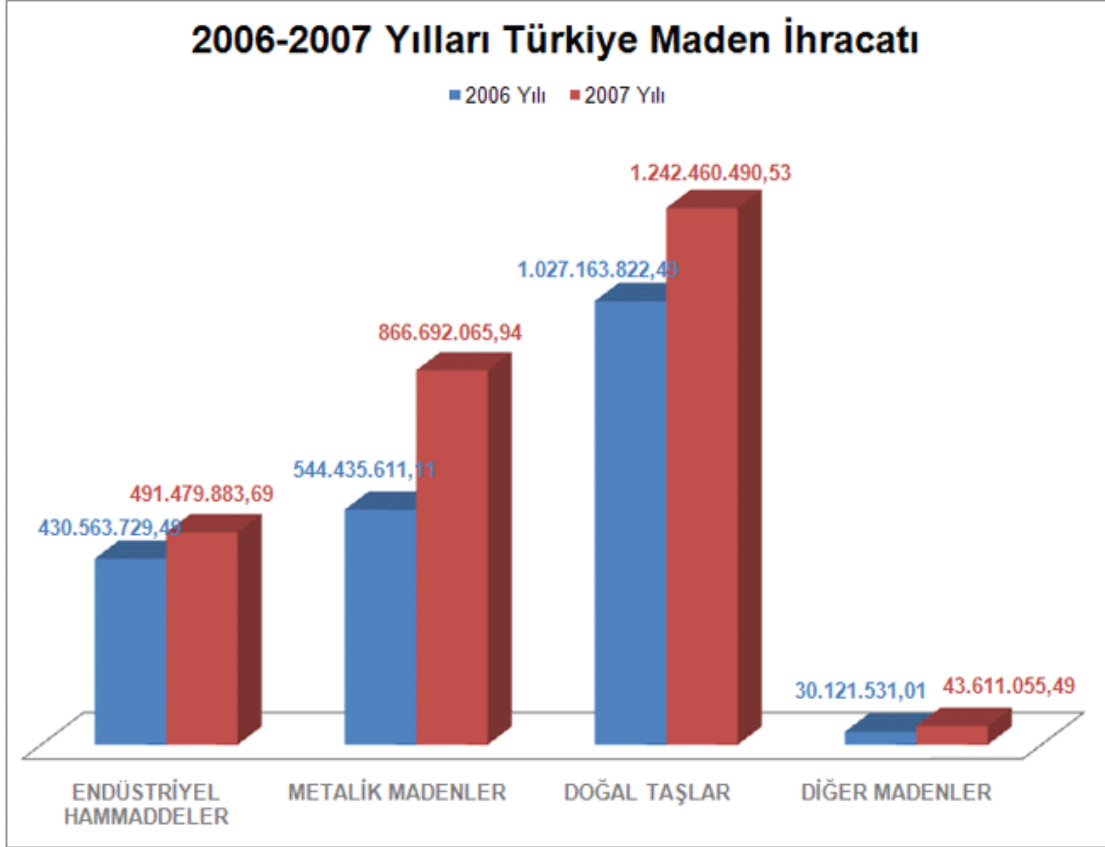
Yıllar	Maden İhracatı (USD)	Değişim (%)	Maden İhracatının Türkiye Toplam İhracatı İçindeki Payı (%)
1992	335.400.000	-	2,28
1993	301.600.000	-10,07	1,96
1994	376.100.000	24,70	2,07
1995	563.000.000	49,69	2,60
1996	541.600.000	-3,80	2,28
1997	596.729.725	10,17	2,17
1998	531.651.983	-10,91	1,97
1999	577.464.276	8,74	2,17
2000	568.945.463	-1,45	2,05
2001	574.882.846	0,89	1,83
2002	684.659.766	19,26	1,95
2003	847.249.000	23,96	1,81
2004	1.207.714.995	42,54	2,00
2005	1.525.279.014	26,29	2,06
2006	2.080.719.636	36,43	2,43
2007	2.715.484.019	30,52	2,56
2008	3.240.901.932	19,33	2,54
2009	2.445.365.830	-24,55	2,47

Kaynak: İstanbul Maden ve Metal İhracatçıları Birliği Genel Sekreterliği Web Sitesi
<http://www.immib.org.tr/33.aspx>, (05.10.2010)

Madencilik sektörümüzün ihracatının maden gruplarına göre dağılımında ise mermer, granit gibi doğal taşlar ihracatının ağırlık taşıdığı bir tablo ile karşılaşılır. Ülkemizde üretilen mermer, gerek kalitesi, gerekse görsel nitelikleri ile uluslar arası maden piyasalarında talep gören bir yapı sergiler. İtalya ve İspanya gibi mermer ihracatında başı çeken ülkelere rezervlerin azalması, Çin, Hindistan, Brezilya ve Güney Afrika gibi ülkelere ise esas olarak granit üretilmesi nedeni ile Türkiye'nin

sahip olduğu mermer ve traverten rezervlerinin giderek daha fazla önem kazanacağı ve dünya ticaretinden alacağı payın artacağı düşünülmektedir³⁴.

Şekil 2. 2006 – 2007 Yılları Türkiye Maden İhracatı



Kaynak: Maden Tetkik Ve Arama Müdürlüğü Web Sitesi mta.gov.tr

http://www.mta.gov.tr/v1.0/turkiye_maden/maden_ihracat.html, (05.10.2010).

Maden ihracatımızda artış eğilimi dikkat çekmekler beraber, ihracatımızın önemli bir yapısal sorununa değinmek gerekir. Bu sorun yurt dışına satışını gerçekleştirdiğimiz metalik ve endüstriyel hammadde madenleri işlenmemiş, ham halde ihraç etmemizdir. Bu nedenle tamamlanmış mamul ya da nitelikçe değerlendirilmiş maden ihracatının sağlayacağı katma değerden ülkemiz mahrum kalmaktadır³⁵. Madenlerimizi işleyip nihai ürün ya da nitelikli hammadde haline getiren yurt dışındaki şirketler ve bunların tabiiyetlerini taşıdıkları ülkeler bu ticaretin gerçek karını bünyelerinde tutmaktadır.

³⁴ Nuray Teköz Dengiz, “Yeni Maden Yasasının Madencilik Sektörüne Etkileri”, (Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Isparta, 2008, s.95

³⁵ Türkoğlu, Aktaş ve Sönmez, s.439.

B. Yasal Dayanak

Ülkemizde madencilik, 5995 Sayılı Kanunla Değişik 3213 Sayılı Maden Kanunu ile düzenlenmiştir. Kanun uygulamasında “Maden Kanunu Uygulama Yönetmeliği” (MKUY) detaylara temas etmektedir. Bu Yönetmeliğin yanı sıra, Maden Kanunun Geçici 8. Maddesi gereği, “1 (a) Grubu Uygulama Yönetmeliği” ve 7. Maddesi gereği “ Madencilik Faaliyetleri İzin Yönetmeliği” yürürlüktedir.

Maden Kanunda, 5177 Sayılı yasa³⁶ ile yapılan düzenlemeler; kaynak israfının önlenmesini, doğal varlıkların hızla ekonomiye kazandırılmasını, işçi sağlığı ve iş güvenliğinin gözetilmesini, çevre ile uyumlu işletmeciliğin sağlanmasını hedeflemektedir. 5177 Sayılı yasa ile Taşocakları Nizamnamesi, Havza-i Fehmiye ve Maden Kanununu tek bir yasal çatı altında toplanmıştır. Devlet hakkı yeniden düzenlenmiş, madencilik sektörünün Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen teşviklerden yararlandırılması öngörülmüştür. Maden Kanununda mühendis ve teknik nezaretçinin yeri yeniden tanımlanmış, madencilikte mühendisliğin etkinliği artırılmıştır. Yatırımcıya daha fazla ruhsat güvencesi getirilmiştir. Ön işletme dönemi kaldırılmış, arama dönemi uzatılmış, madencinin vereceği belge sayısı azaltılmış, kanun bürokratik işlemlerden önemli ölçüde arındırılmıştır. Madenciliği olumsuz yönde etkileyen ve yasaklayan diğer mevzuatlarda yeni düzenlemeler öngörülmüştür³⁷. Maden kanunumuzda yapılan son düzenleme ise 5995 Sayılı Kanun ile yapılmıştır. Son kanun ile yapılan düzenlemelere dair yönetmelikler ve uygulama esaslarını açıklayan tebliğler çalışmamız tarihi itibarıyla henüz açıklığa kavuşmamış durumdadır.

1. Madenlerde Devlet Kontrolü

Anayasamızın 168. maddesi doğal servetlerin ve kaynakların devletin tasarrufu altında olduğunu, bunların aranması ve işletilmesi haklarının devlete ait

³⁶ 3213 Sayılı Maden Kanun’unda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, Yürürlük: 05. Haziran 2004, Tarih ve 25483 Sayılı RG.

³⁷ Necati Yıldız, “Maden Kanunu ve Yanlışlıklar”, **Türkiye Maden Mühendisleri Odası Bülteni**, http://www.maden.org.tr/resimler/ekler/7c46d4baf816bfb_ek.pdf , (05.05.2008).

olduğunu hükmeder. Aynı maddede, devletin bu hakkını belirli bir süre için gerçek ve tüzel kişilere devredebileceği de belirtilir.

Anayasamızın paralelinde, Maden Kanununun 4. maddesine göre, madenler devletin hüküm ve tasarrufu altındadır ve içinde bulundukları arazinin mülkiyetine tabi değildirler. Buna göre devlet maden sahalarının gerçek sahibidir, özel sektöre verdiği hak ise süre ile sınırlı olarak madenin işletme iznidir.

2. Maden Haklarının Düzenlenmesi

Maden hukukumuzda süreler ile sınırlı olmak şartıyla, maden haklarının tüzel ve gerçek kişilere kullandırılmasına dair usul ve esaslar belirlenmiştir. Maden hakları arama, buluculuk ve işletme hakları çerçevesinde sınıflandırılmıştır. Madenler üzerinde tesis edilen ilk müracaat, arama ruhsatnamesi, buluculuk ve işletme ruhsatı haklarının hiç birisi hisselerle bölünemez. Her biri bir bütün halinde işleme tabi tutulur. Maden ruhsatları ve buluculuk hakları devredilebilir. Madenlere dair hak ve yükümlülükler miras yolu ile intikal edebilir.

3. Maden Hakkının Kullanılması

Kanunun 6. maddesi “Maden hakları, medeni hakları kullanmaya ehil T.C. vatandaşlarına, madencilik yapabileceği statüsünde yazılı Türkiye Cumhuriyeti Kanunlarına göre kurulmuş tüzel kişiliği haiz şirketlere, bu hususta yetkisi bulunan kamu iktisadi teşebbüsleri ile müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri ile diğer kamu kurum, kuruluş ve idarelerine verilir.” hükmü ile maden haklarını kullanabilecekleri sıralamıştır. Maden hakları gerçek veya tüzel tek kişi adına verilir.

Ancak, Devlet memurları, diğer kamu görevlileri, Genel Müdürlüğün merkez ve taşra teşkilatında çalışan yevmiyeli ve mukaveleli personel, arama ve işletme ruhsatı alamaz. Maden arama veya işletme hakkını haiz iken memur olanlar memuriyete geçişlerinden itibaren 6 ay zarfında bu haklarını devretmeye mecburdurlar.

4. Madencilik Faaliyetlerinde İzinler

Maden Kanunu, maden işletmelerinin çevresel, sıhhi, ekonomik ve sosyal etkilerini göz önüne alarak ilgili bakanlıklar, müdürlükler ve yerel yönetimlerce verilecek izinleri şart koşturmuştur. Madencilik gerçekten de negatif dışsallıkları çok olan bir faaliyettir. Gürültü, toz, kirlilik ve risklere yol açarlar. İşletilmesinin ülke ekonomisi açısından önemine değindiğimiz madenlerimizin, belirli izin ve kontrollerle işletilmesi gereklidir. Ancak uygulamada, bu izinlerin alınacağı mercilerin çokluğu ve izin kriterlerindeki belirsizlik sorunlara yol açmaktadır.

Tablo 2. Madencilik Faaliyetlerinde İzinler ve Yetkili Kurumlar

	Alınacak İzin	İzni Veren Makam
1	Maden Ruhsatı	Maden İşleri Genel Müdürlüğü
2	ÇED Olumlu Belgesi	Çevre Bakanlığı
3	Atık Depolama İzni	Çevre Bakanlığı
4	Ön Emisyon Ve Emisyon İzinleri	Sağlık Bakanlığı
5	Arazi Kullanım İzni	Köy İşleri Genel Müdürlüğü
6	Arazi Kullanım İzni	Arazi Sahibinden
7	Orman İzni	Orman Bakanlığı
8	Yer Seçimi İzni	Sağlık Bakanlığı
9	Tesis İzni	Sağlık Bakanlığı
10	Açılma İzni	Sağlık Bakanlığı
11	Kültür Bakanlığı Olumlu Görüşü	Kültür Bakanlığı
12	İşyeri Bildirimi	SGK, Çalışma Bakanlığı, Vergi Dairesi
13	İmar İzni	Bayındırlık Bakanlığı veya Belediye
14	İnşaat İzni	Bayındırlık Bakanlığı veya Belediye
15	Elektrik Ruhsatı	TEDAŞ
16	Su Ruhsatı	Devlet Su İşleri veya Belediye
17	Patlayıcı Madde Depo İnşaat İzni	İç İşleri Ve Bayındırlık Bakanlığı
18	Patlayıcı Madde Alma Ve Kullanma Ruhsatı	İç İşleri Bakanlığı
19	Diğer İzinler	Askeriye, Devlet Su İşleri, Vs.

Kaynak: MTA Web Sitesi, http://www.mta.gov.tr/v2.0/default.php?id=maden_isletme&m=5,

Erişim:08.08.2010

C. UYGULAMACI KAMU KURUMLARI

Türkiye’de Maden Kanunun yürütmesinden sorumlu ve yetkili bakanlık T.C. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı’dır (ETKB). Bakanlık bu sorumluluk ve yetkisini ETKB Maden İşleri Genel Müdürlüğü (MİGEM) ile kullanır. Ayrıca Kanunun 3. maddesinde ihtisaslaşmış devlet kuruluşu olarak sayılan, MTA Genel Müdürlüğü, Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu Genel Müdürlüğü, Türkiye Taşkömürü Kurumu Genel Müdürlüğü, Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü, Elektrik İşleri Etüt İdaresi Genel Müdürlüğü gibi madencilik faaliyetleri ile ilgili konularda ihtisas sahibi devlet kuruluşları yürütme sürecinde görev almaktadır.

Maden İşleri Genel Müdürlüğü ve Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı organizasyon şemaları çalışmamız ekindedir.(Ek 1. - Ek 2.)

İKİNCİ BÖLÜM

MADENCİLİK SEKTÖRÜNDE VERGİLENDİRME

Bu bölümde, Türkiye’de madencilik sektöründe uygulanan vergi ve yasal yükümlülükler Maden Kanunundaki hükümler ile yürürlükteki vergi mevzuatımız birlikte ele alınarak açıklanacaktır.

I. VERGİ TEMEL TANIM VE KAVRAMLAR

Kamu finansmanın en etkili ve önemli kaynaklarından olan vergi, devletin vergilendirme yetkisini kullanarak tarh ve tahsil ettiği mali değerlerin bütünüdür. Vergi, devletin vergilendirme yetkisine dayalı olarak, vergi mükellefi veya sorumluları olarak tanımladığı gerçek veya tüzel kişilerden hukuki cebir ile tahsil edilmektedir.

Vergi sadece bir kamu finansman aracı değil aynı zamanda ülke içerisinde uygulanacak maliye politikasının önemli bir aracıdır. Maliye politikası ile devletler, ekonomide konjonktürel dalgalanmaları yöneterek istikrarı sağlamayı, iktisadi kalkınmayı gerçekleştirmeyi ve ekonomide gelir dağılımını dengelemeyi hedefler. Bu dengeleme her zaman vergi tahsilatı yolu ile değil, bazen transfer harcamalarını arttırmak, hatta bazen de desteklenecek alanlardan vergi almamak suretiyle de olabilir. Devlet, genel kamu harcamalarında, altyapı yatırımları, ulaşım, eğitim, toplumsal tesislerin kurulması üzerine yoğunlaşabilir, gelir dağılımındaki eşitsizlikleri gidermek amacıyla, düşük gelir seviyesindeki vatandaşların ihtiyaçlarını, transfer harcamaları veya bazı mal ve hizmetleri bedelsiz ya da maliyetinin altında vermek suretiyle karşılayabilir ve piyasa ekonomisinde konjonktürel dalgalanmalara karşı önlemler olarak ekonomik istikrarı sağlayabilir³⁸. Elbette ki tüm bunların finansmanı için kaynak yine vergilerdir.

Çağdaş maliye politikaları ile vergiye, sadece kamu harcamalarının finansal kaynağı olma görevi dışında, aynı zamanda vatandaşları gelirinden mahrum etmek,

³⁸ Richard Musgrave, Peggy Musgrave, **Public Finance in Theory and Practice**, 5.th Edition, McGraw - Hill International Editions, 1989, s. 164.

kişiler arasında gelir dağılımını dengelemek, iktisadi koşullara göre efektif talep düzeyini alçaltmak veya yükseltmek gibi görevler de yüklenmiştir³⁹.

Kamu harcamalarına kaynak teşkil eden ve aynı zamanda maliye politikasının aracı olan vergilerin dayanak noktası devletin elinde bulunan vergilendirme yetkisidir.

A. Vergilendirme Yetkisi

Vergilendirme yetkisine dair tanımlar, devlet kavramının farklı tanımlarının kabul edildiği dönemlere göre değişiklik göstermektedir. Jandarma devlet anlayışı içinde vergilendirme yetkisi egemenlik gibi mutlak ve sınırsız bir yetki iken, liberal devlet anlayışının geçerli olduğu dönemlerde karşılık ve mübadele olarak açıklanmıştır. Kolektivist devlet anlayışı kapsamında ise vergilendirme yetkisi fedakarlık ve milli görev olarak görülmüştür. Çağdaş devlet anlayışında ise vergilendirme yetkisi kavramı devlet egemenliği temeline dayanmaktadır⁴⁰.

Vergilendirme yetkisi devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güç olarak tanımlanabilir⁴¹. Günümüzde vergilendirme yetkisinin sahibi genel anlamda devlet, idari anlamda ise parlamentodur⁴². Bir başka ifade ile vergilendirme yetkisi, yürütme organı eliyle, yasama organı ve yasaların çizdiği çerçevede, devletin egemenlik alanında, vergi, resim, harç ve diğer adlarla mali değerleri tahsil etme gücüdür.

B. Vergi Hukuku

Bir ülke içerisinde ekonomik dinamikler, özel sektör ve kamu sektörü bileşenlerinden oluşur. Bileşenlerin oranları ülkelerin izledikleri ekonomik politikalar çerçevesinde değişim gösterir. Modern maliye politikaları, kamuya sosyal ve ekonomik hayata gerekli müdahaleleri yapma yetki ve sorumluluğu vermektedir. Kamu sektörünün ekonomik hayatta aldığı rol ağırlıklı olarak kar amacı güdülmeyen,

³⁹ İsmail Türk, **Maliye Politikası**, 19. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006, s.11.

⁴⁰ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.3.

⁴¹ Mehmet Tosuner – Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, İlkem Ofset, İzmir, 2007, s.25.

⁴² Tosuner, Arıkan, s.8.

özel sektörün yatırım yapmak istemeyeceği, toplumun huzur ve dengesini koruyacak, sosyal devlet sorumlulukları ile örtüşen ve ülke güvenliğini sağlayacak faaliyetlerden oluşmaktadır. Bu faaliyetler gerekli mali araçların temini ve bunların kullanılması ile karşılanır. Kamu harcamalarının yapılabilmesi için, kamu gelirlerinin elde edilmesi ve kamu hizmetlerinin en uygun bileşiminin sunulması maliye ilminin temel konusudur. Söz konusu sürecin belirli bir zamanda ve belirli bir mekanda işleyişini düzenleyen kurallar bütününe mali hukuk denir ve kamu hukukunun bir dalını oluşturur⁴³.

Mali hukukun gelir kanadı ile ilgili düzenlemeler ise vergi hukukunun konusudur. Bir başka tanımlamayla vergi hukuku, devletin kişilerle arasındaki vergi ilişkisini düzenleyen kurallardan doğan hak ve ödevleri inceleyen bir bilim dalı olarak belirtilebilir⁴⁴.

C. Vergilendirme İlkeleri

Vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik gücüne dayanmaktadır. Elbette ki vergilendirme yetkisi sınırsız ve mutlak bir yetki değildir. Çağdaş devlet yönetimlerinde böylesine bir yetkinin sınırları açık bırakılamaz.

1789 Fransız ihtilali ile “Milletin rızası olmadan hiçbir vergi alınamaz” anlayışının temelleri atılmış, günümüzde ise bu anlayış “Yasasız vergi olmaz” cümlesi ile ifade edilebilir hale gelmiştir.

1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının “Temel hak ve ödevler” başlıklı 2. kısmının “Siyasi Hak ve Ödevler” konusunu düzenleyen 4. bölümü altındaki “Vergi ödevi” başlığını taşıyan 73. madde vergiyi şöyle tanımlar:

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler, kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde

⁴³ Tosuner, Arıkan, s.1.

⁴⁴ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s.20.

kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

Anayasamız bu maddesi hükmü ile vergilendirmedeki temel ilkeleri vurgulamıştır. Vergi hukukunun temel ilkeleri şunlardır.

1. Genellik İlkesi

Vergi kanunlarının, vergiyi doğuran olaya taraf olmak suretiyle mükellef veya sorumlu kabul ettiği, gerçek veya tüzel kişilerin arasında hiçbir ayırım gözetilmeksizin uygulanmasıdır. Verginin alınmasında cins, ırk, din, sınıf, aile, zümre, siyasi inanç, mezhep vb. konular açısından ayırım yapılmaz⁴⁵.

2. Karşılıklılık İlkesi

Vergilerin devlet tarafından tahsil edilmesindeki asli amaç kamu giderlerinin karşılanmasıdır. Bu, verginin mali (fiskal) amacıdır. Gerçekten de kamunun en önemli geliri olan vergiler bütçeye girdi oluşturacak, bütçe ile devlet kamu harcamaları yapacaktır. Bu döngü “Genel Karşılıklılık İlkesi” olarak adlandırılabilir, öte yandan, vergi ödeyenin, ödediği vergiye eşit oranda kamu imkanından yararlanmayacağı prensibi de “Özel karşılıksızlık ilkesi” olarak da adlandırılabilir⁴⁶. Ödenen vergilerden oluşturulan havuz, bütçe kanununda öngörüldüğü biçimde, günün ekonomik, sosyal ve stratejik koşullarına göre yapılacak kamu harcamalarının finansmanında kullanılacaktır.

Vergilendirmedeki bu ilke, harçlar için farklılık gösterir. Harçlar, vergilerden farklı olarak, yasa ile belirlenen iş ve işlemler ile kamuya ait hakların kullanılması ve hizmetlerden yararlanılması sırasında ortaya çıkan mali yükümlülüklerdir. Madencilik sektörü, kamuya ait madenler üzerinde, gerçek ve tüzel kişilerin, tesis etmiş oldukları hakların kullanılması temelinde yürüyen faaliyetler bütünüdür ve bu yönü ile harçlara konudur.

⁴⁵ Kızılot ve diğerleri, s.30.

⁴⁶ Kızılot ve diğerleri, s.31.

3. Mali Güce Orantılılık İlkesi

Vergilerin kişilerin mali güçlerine orantılı olarak tahsil edilmesi gerekliliğidir. Mali güç kavramı kişilerin gelir, servet ve harcamaları ile orantılı olarak kendisini göstermektedir. Bu ilke ülke içindeki sosyal barışın ve dengenin sağlanmasında önem arz eder. Aynı zamanda vergilerin gerçekten tahsil edilebilir olması için de önemlidir.

4. Adalet İlkesi

Vergi yükünün ülke içindeki ekonomik birimler arasında adil bir şekilde dağıtılmasını öngören ilkedir. Buna göre ülke içinde emek, sermayeye ve rant, fakir zengine, sakat sağlama, az gelişmiş yöre gelişmişe göre korunmalıdır. Vergilendirmedeki adalet, sosyal barışa ve ülke içindeki huzura hizmet edecektir. Ücretlerde farklı vergilendirme, asgari geçim indirimi, bölgesel vergi teşvikleri, lüks tüketime uygulanan yüksek vergi oranları bu ilkenin vergi kanunlarında kendisini göstermesinden kaynaklanmaktadır.

5. Eşitlik İlkesi

Mali güce dayanma ve adalet ilkesinin birleşimi olarak karşımıza çıkan ilkedir. Eşitlik ilkesine göre mali gücü aynı olanlardan aynı verginin alınması (Yatay eşitlik), farklı olanlardan farklı vergi alınması (Dikey eşitlik) söz konusu olacaktır.

6. Kanunilik İlkesi

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler yasa ile konulur, kaldırılır ya da değiştirilir. Vergiye dair tüm unsurlar, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, mükellef, sorumlu, tarhiyat, tahakkuk ve tahsilat açıkça kanunda belirtilmelidir.

Vergilendirme yetkisi kanunla devredilemez. Bu yetki devletin yasama organının elindedir. Yasama organınca düzenlenecek vergi kanunlarının uygulanması yürütme organınca sağlanmaktadır.

D. Vergi Hukukunun Kaynakları

Genel hukukta uygulanan kaynak sınıflandırmaları vergi hukuku için de geçerlidir. Kaynaklar sınıflandırılırken dikkate alınan kriterlere göre farklılıklar oluşabilir. Ancak konumuzun kapsamı ve anlaşılabilirliği açısından bağlayıcılık kriterine göre sınıflandırma uygun olacaktır. Vergi hukukunda kaynakların bağlayıcılıklarına göre sınıflandırılmasında, vergilendirmeye dair yeni kurallar (Norm) koyan kaynaklar ile konulan kuralların uygulanması için gerekli yardımcı kaynaklar yer alacaktır.

1. Ana Kaynaklar

Bağlayıcı, asli veya birincil kaynaklar da denen esas kaynaklar geçerli bir vergi normu koyan kaynaklardır. Ana kaynaklar aynı zamanda bir hiyerarşi içindedir.

a. Anayasa

Pozitif hukuk bakımından anayasa hükümleri temel norm niteliği taşımaktadır⁴⁷. Anayasamız bu gücü “Anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü” başlığını taşıyan 11. madde hükmünden alır. Maddeye göre, anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz. Tüm kanunlar gibi vergi kanunları da anayasadan doğar.

b. Yasalar

Anayasamızın 73. maddesinin 3. fıkrası vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yasa ile konulacağını, değiştirileceğini ya da kaldırılacağını hükmeder. Anayasamızın bu maddesi vergiler ile ilgili olarak sadece yasanın çıkmasının yeterli olmadığını, vergiler ile ilgili çıkan yasaların; verginin konusunu,

⁴⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 14. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006,s.13.

matrahını, yükümlüsünü, oranını, muafiyet ve istisnalarda alt ve üst sınırlarını yani, vergiye ilişkin tüm unsurları açıkça belirtmesi gerektiğini ortaya koymaktadır⁴⁸.

c. Uluslararası Vergi Anlaşmaları

Küreselleşen ekonomik faaliyetler, devletlerin, çifte vergilendirme, transfer fiyatlandırması ile vergi kayıpları, ülkeler arasında vergi yetkisi problemleri gibi birçok konuda uluslararası anlaşmalarla çözüm arayışlarına yol açmıştır. Anayasamızın 90. maddesinde usulüne göre konulmuş milletler arası anlaşmalar kanun hükmündedir denilmekte ve uluslararası anlaşmalar için Anayasa Mahkemesi yolu da kapatılmaktadır. Bu yönü ile uluslararası anlaşmalar bağlayıcı kaynaklar hiyerarşisinde kanunlara göre üstün durumdadır⁴⁹. Anayasamızın aynı maddesi, usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası sözleşmelerle kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası sözleşme hükümleri esas alınır ifadesi ile kati olarak bu hiyerarşik üstünlüğü tanımlar.

d. Kanun Hükmünde Kararnameler

Anayasamızın 91. maddesine göre, Türkiye Büyük Millet Meclisi, Bakanlar Kurulu'na Kanun Hükmünde Kararname (KHK) çıkarma yetkisi verebilecektir. Sadece sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasî haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemeyecektir. Dolayısıyla vergi ile ilgili hiçbir düzenleme kanun hükmünde kararnameler ile yapılamaz. Bu kuralın tek istisnası anayasamızın 121 ve 122. maddelerinde belirtilen olağanüstü haller, sıkıyönetim, seferberlik ve savaş halleridir ki bu hallerde Bakanlar Kurulu vergi dahil her konuda KHK çıkarabilir. Vergisel açıdan, belirtilen dönemlerde KHK'ler uyulması zorunlu bağlayıcı kaynaklar arasında yer alır⁵⁰.

⁴⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.14.

⁴⁹ Tosuner, Arıkan, s.17.

⁵⁰ Kızılot ve diğerleri, s.39.

e. Bakanlar Kurulu Kararları

Anayasamızda vergilerin kanunlar ile konulacağı, kaldırılacağı ya da değiştirileceği prensip olarak belirlenmiştir. Bu genel prensibe bir istisna olarak ise vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar, indirimler ve oranlarına ilişkin hususlarda, kanunda belirtilen aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceğine hükmedilmiştir. Anayasadan aldığı bu yetki ile Bakanlar Kurulu vergiye ilişkin sayılan konularda kararlar almakta ve bu kararlar vergi hukuku açısından sıklıkla başvurulacak bağlayıcı kaynaklar olmaktadır. Bu uygulama vergilendirme yetkisinde tartışmalara yol açmakla beraber, maliye politikası aracı olarak verginin kullanımında vazgeçilmez bir yerdedir. Bu yetki ile yürütme, günün ekonomik, sosyal ve konjonktürel hareketlerine vergi yolu ile tepkiler verebilmektedir.

f. Anayasa Mahkemesi Kararları

Vergi kanunlarının anayasaya uygunluğu konusunda ortaya çıkan uzlaşmazlıkları giderildiği merci olan Anayasa Mahkemesi, aldığı kararlarla vergi hukukuna kaynak teşkil eder. Ancak Anayasa Mahkemesi, kuralların konulmasından çok, konulması anayasaya uygunluk tartışması getiren kuralları ortadan kaldıran iptal kararları ile bağlayıcı kaynaklar arasında yer alır.

g. İçtihadı Birleştirme Kararları

Yüksek Mahkemelerin farklı dava dairelerinde aynı konu ile ilgili olarak alınan farklı kararlar, adli açıdan Yargıtay, idari açıdan Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulları tarafından görüşülerek nihai karara bağlanır. Buradaki amaç kanunların uygulamasında birlik ve tutarlılık sağlamaktır. Alınan içtihadı birleştirme kararları verginin tüm tarafları yani idare, mükellef ve yargı için bağlayıcıdır.

2. Yardımcı Kaynaklar

Hukuk normları koyan bağlayıcı kaynakların aksine, yardımcı kaynaklar var olan hukuki normların uygulanmasına dair usul ve esasları belirlemede kullanılır.

a. Tüzükler

Anayasamızın 115. maddesinde tanımlanan tüzükler kanunların uygulamasında yol göstermek üzere kanuna aykırı olmamak ve Danıştay incelemesinden geçmek şartıyla Bakanlar Kurulu’nca çıkarılır. Vergi hukuku açısından sayıları ve kullanımları kısıtlıdır.

b. Yönetmelikler

Yönetmelikler, “Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzel kişileri, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler”, ifadesi ile anayasamızın 124. maddesinde tanımlanmış kaynaklardır. Yönetmelikler, yürürlüğe girmeden önce Danıştay denetiminden geçmezler. Ancak kendilerinden önce gelen Tüzük, Bakanlar Kurulu Kararı, Kanun ve Anayasaya da aykırı olamazlar⁵¹. Aykırılıkları halinde Danıştay’da iptal davası konusu olabilirler. Vergi hukukunda başvuru alanları kısıtlıdır. Ancak çalışmamız kapsamında madencilik sektöründe yasal düzenlemelerin birçoğunun yönetmeliklerle yapıldığına da dikkat etmek gerekir.

c. Genel Tebliğler

Vergi kanunlarının idare yetkililerince daha doğru uygulanması ve vatandaşların da daha doğru bilgilendirilmesi için Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenen ve yayınlanan kaynaklardır. Genel tebliğler idarenin yasalara olan bakış

⁵¹ Tosuner, Arıkan, s.22.

açısını yansıtır. Vergi hukukunda sıklıkla kullanılır. Ancak genel tebliğlerin bağlayıcılığı yoktur ve tebliğlere dayalı olarak yargı yoluna başvurulmamaktadır.

d. Genelgeler ve Özelgeler (Muktezalar)

Genelgeler Maliye Bakanlığının uygulamacı birimlerine, kanunların uygulanmasına yönelik olarak gönderdikleri yazışmalardır. Bağlayıcılıkları bulunmamakla birlikte maliye yönetimi için vazgeçilmez bir unsurdur.

Özelgeler ise mükelleflerin vergi uygulamaları bakımından şüpheye düştükleri durumlarda Maliye Bakanlığı'na ya da yetkili kılınan birimlere yazılı olarak başvuruları halinde, yetkili makamlarca soruyu soran kişiye yönelik cevabi yazılardır⁵². Verilen özelge şahsa ve konuya özeldir. Özelgeler sadece görüşü bildiren idareyi, görüşün bildirildiği konu ve kapsamda bağlar. Vergi Usul Kanunu (VUK) 413. Madde 3. fıkrasına göre, kendisine verilen muktezaya göre hareket eden mükellefin bu uygulaması ceza gerektirse bile ceza kesilmez. Ancak vergi tarhına engel değildir.

Genelgeler ve Özelgeler Maliye Bakanlığı bünyesinde vergi işlemlerinin yürütülmesi konusunda açıklamalar olup, idari işlem anlamında kesin ve yürütülmesi zorunlu objektif ya da subjektif işlem niteliği taşımaz dolayısıyla da iptal davalarına konu olmazlar⁵³.

E. Vergilendirmenin Unsurları

Hukuki sürece dayalı mali bir işlem olan vergilendirme, teknik yönü ile belirli unsurların birlikte değerlendirilmesi ve işlem görmesiyle hayat bulur. Bu unsurların tanımlanması, çalışmamızda detaylandırılacak madencilik sektörü ile vergi etkileşimlerini değerlendirmek açısından faydalı olacaktır.

⁵² Kızılot ve diğerleri, s.50.

⁵³ Tosuner, Arıkan,s.23.

1. Verginin Konusu

Verginin konusu, verginin üzerinden alındığı fiili veya hukuki durumlardır ve vergiler genellikle konuları ile adlandırılır. Örneğin gelir üzerinden alınan vergiye Gelir Vergisi, emlak üzerinden alınan vergiye Emlak Vergisi adı verilmiştir⁵⁴. Vergilendirmedeki temel prensiplerden birinin mali güce uyumluluk olduğundan hareketle, vergilendirme konusunun da gelir, servet ve harcama üzerine yoğunlaşacağı tabiidir. Vergi kanunlarında verginin konusu net bir ifadeyle, herhangi bir yanlış yoruma yer vermeyecek şekilde belirtilir⁵⁵. Vergi kanunlarının yazım tekniğinde, verginin konusunun, ilgili kanunun ilk maddesinde belirtilmesi bu nedenledir

Verginin konusuna girmekle beraber, vergi konusunun bir kısmı ekonomik, sosyal, siyasal veya teknik nedenlerle vergi kapsamı dışına çıkarılabilir. Konunun bir kısmını vergi dışında taşıyan bu ayrıcalığa “İstisna” denilir⁵⁶.

2. Verginin Mükellefi ve Sorumlusu

Vergi kanunları vergiye ilişkin iki tip yükümlülük üzerine kuruludur. Bunlardan biri vergi mükellefi, diğeri ise vergi sorumlusudur.

a. Vergi Mükellefi

Vergi mükellefi, üzerine vergi borcu düşen kişidir. VUK. 8. maddesinde vergi mükellefi “Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir.” ifadesi ile tanımlanmıştır.

Vergi mükellefi olmak, ilgili vergi kanununda tanımlanan vergiyi doğuran olayın içinde olmak ve vergi borcunu kendi mal varlığından ödemek şartlarının birleşmesi ile gerçekleşir.

Vergi kanunları ile tanımlanan bazı kişilerin, vergi dışı durumda bırakılması ise muafiyetler çerçevesinde düzenlenen uygulamalardır.

⁵⁴ Kızılot ve diğerleri, s.73.

⁵⁵ Aytaç Eker, **Kamu Maliyesi**, Birleşik Yayınları, Sakarya,2007,s.166.

⁵⁶ Kızılot ve diğerleri, s.74.

b. Vergi Sorumlusu

Vergi sorumluluğu, VUK.'nun 8. ve 11. maddelerinde açıklanmıştır. Vergi sorumlusu verginin ödenmesinden dolayı alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olacak kişidir. Vergi sorumluluğu kurumu bir vergi güvenlik önlemi olarak kurulmuştur. Bu yapıda vergi kaynaktan kesilmekte ve ilk elden idareye yönlendirilmektedir. Vergi sorumlusu, vergi mükellefinden farklı olarak, vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmemiştir ve vergiyi kendi varlıklarından ödemeyecek, vergi mükellefine yapacağı ödemeden mahsup edecektir. Vergi sorumlusu yaptığı ya da yapacağı ödemeden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.

c. Vergi Ehliyeti ve Kanuni Temsil

Vergi mükellefi ve sorumlusunun hukuki durumunun, vergi hukuku açısından doğurduğu sonuçlar bu kısımda incelenecektir.

(1). Vergi Ehliyeti

Ehliyet kavramı hukukta kişilerin kanunlar karşısındaki durumlarını yorumlamakta kullanılan bir kavramdır. Medeni Kanun'a göre gerçek kişiler için iki tür ehliyet söz konusudur. Birinci türdeki ehliyet Medeni Kanunun 8. maddesinde medeni haklardan yararlanma biçiminde tanımlanan haklara ve borçlara sahip olma ehliyetidir. Buna "Hak Ehliyeti" denilmektedir. İkinci ehliyet türü ise medeni hakları kullanma ile borçlardan ve eylemleri ile verdiği zararlardan sorumlu olma ehliyetidir. Buna da "Kanuni Ehliyet" adı verilir. Hak ehliyeti tam ve sağ doğumu gerçekleşmiş herkes için geçerlidir. Ancak kanuni ehliyet için kişilerde mümeyyiz (sezgin) olmak, ergin (reşit) olmak ve kısıtlı (mahcur) olmamak şartlarının bir arada varlığı aranır.

Vergi ehliyeti yukarıda açıklanan kanuni ehliyet ve hak ehliyetinden farklı bir konumdur. Çünkü mali gücü esas alan vergilendirmede, vergi kanunlarında belirtilen, vergi mükellefiyeti veya vergi sorumluluğu için gerekli şartları taşıyan

herkes vergi ehliyetine sahip olacaktır. VUK.' nun 9. maddesinde, bir kimsenin vergi mükellefi veya sorumlusu olması için kanuni ehliyetin şart olmadığına hükmedilmiştir.

(2). Kanuni Temsil

Vergi mükellefi ya da sorumlusu olup, vergi kanunlarında belirtilen yükümlülükleri yerine getirmelerinde fiziksel ya da hukuki engeller bulunanlar için kanuni temsil söz konusu olacaktır. Temsil, bir kişinin diğer kişi ya da kişiler adına hukuki bağlayıcılığı olan işlemler yapma yetkisidir. Kişilerin iradesi ile ikinci kişilere kendilerini temsil etme yetkisini verdikleri hallerde iradi temsil söz konusu olacaktır. Temsilcilerin kanunlarla belirtildiği durumlar ise kanuni temsil olarak adlandırılır. Vergi kanunlarından doğan yükümlülük ve hakların, özel sözleşmelerle devredilmesi kanunlar çerçevesinde itibar görmemektedir. Bu nedenle vergi hukukunda iradi temsil değil kanuni temsil geçerlilik taşımaktadır. VUK'un 10., 332. ve 333. maddeleri kanuni temsilcileri ve kanuni temsilcilere düşen sorumluluk ve ödevleri tanımlar.

3. Vergiyi Doğuran Olay

Devlet açısından bir vergi alacağının ortaya çıkabilmesi için, kişinin ekonomik bir olaya iştirak etmesi, vergi konusuna giren bir faaliyette bulunması gibi bir olaya katılımı gerekmektedir⁵⁷. Vergi kanunlarında vergiyi doğuran olaylar net olarak tanımlanmıştır. Örneği Gelir Vergisi Kanununa (GVK) göre vergiyi doğuran olay kişinin gelir elde etmesidir. Katma Değer Vergisi Kanunu'na (KDVK) göre ise verginin doğuşu, teslim ve hizmetin gerçekleşmesine bağlanmıştır. Günlük hayatta somut olarak meydana gelen bir olayın vergi kanunlarında soyut olarak tarif edilen vergiyi doğuran olay deneni normla örtüşmesi (Tipiklik) verginin doğuşunu kaçınılmaz kılar⁵⁸. Tipiklik ceza hukukunda olduğu gibi vergi hukukunda da aranılan bir şarttır.

⁵⁷ Eker, s.168.

⁵⁸ Kızılot ve diğerleri, s.87.

4. Matrah ve Oran

Bir verginin tespitinde vergilendirmeye konu olan kavramı tanımlayacak bir büyüklük ortaya konmalıdır. Verginin üzerinden hesaplanacağı ekonomik büyüklük matrah olarak tanımlanır. Vergi matrahının parasal bir büyüklük ile ifade edildiği vergiler “Advalorem vergiler” olarak adlandırılırken, matrahın kantitatif, fiziksel miktarlarla belirlendiği vergiler ise “Spesifik vergiler” olarak tanımlanır⁵⁹. Vergi kanunlarına göre matrah farklılıklar gösterir. Matrah tespit edilirken kanunlarda gösterilen indirim ve istisnalar dikkate alınır. Bu şekilde tespit edilen matraha, yine vergi kanunları ile belirlenen oranların uygulanması sureti ile vergi hesaplanır. Bulunan matrahın advalorem olması halinde orana veya matrahın dilimlerine göre farklı oranlar uygulanmak suretiyle oluşturulan tarifelere, spesifik olması halinde ise birim vergi miktarlarına ihtiyaç vardır. Matrahın yapısına göre oran veya birim vergi miktarları ile çarpılarak hesaplanan vergiye ulaşılır⁶⁰. Matrah yükümlünün beyanı ile saptanabileceği gibi, idari bir işlemle de saptanabilir. Bu konuda yapılan ilk ayırım genel – objektif matrah saptama işlemleri ile özel (Sübjektif) matrah saptama işlemleri şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Genel (Objektif) saptamaya örnek, emlak vergi değerlerinin idarece belirlenmesi ve uygulamadan kaldırılan götürü usul verilebilir. Özel (Sübjektif) saptamaya örnek olarak, ikmalen, resen ve idarece tarh işlemlerinde yapılan matrah saptamalarını gösterebiliriz⁶¹.

F. Vergilendirme Süreci

Vergilendirme, verginin tarafları olan mükellefin ve maliye idaresinin yasalar ile öngörülen belirli iş ve işlemleri yapması ile gerçekleşir.

1. Tarh

Tarh, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden, vergi dairesi tarafından hesaplanarak, bu alacağın tutar itibarıyla tespitini sağlayan

⁵⁹ Tosuner, Arıkan, s.83.

⁶⁰ Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez, s.146.

⁶¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.88.

idari işlemdir⁶². Bu tanımından yola çıkarak tarh işleminde bulunması gereken unsurların; tarh işleminin idari makam tarafından yapılmasını ifade eden yetki unsuru; vergiyi doğuran olayın meydana gelmesini ifade eden sebep unsuru; vergi yükümlüsünün maddi kaynaklarının bir kısmının idare tasarrufuna intikalini ifade eden konu unsuru; idareye sağlanan verginin kamu yararına yol açmasını ifade eden amaç unsuru ve tarh işleminin kanunda sayılan şekli şartlara uygunluğunu ifade eden şekil unsuru olduğu söylenebilir.

2. Tebliğ

Yükümlünün adına salınan vergiden haberdar olması için tarh işleminin kendisine bildirilmesidir. Tarh ile tahakkuk işlemleri arasında köprü görevi bulunan tebliğ, idari ve hukuki sürelerin başlamasında belirleyici özellik taşır. Tahakkuk fişine dayanılarak yapılan beyana dayalı tarhiyatın dışında; mükelleften istenecek vergi ve ceza ile ilgili ihbarnameler, bazı hallerde takdir kararları, yargı kararları üzerine düzenlenen ödeme emirleri ve benzeri birçok konuda, kamu inisiyatifi mükellefe tebliğ yolu ile bildirilir⁶³.

3. Tahakkuk

Vergi Usul Kanununun tanımına göre tahakkuk tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelinmesidir. Beyana dayalı vergilerde tebliğ aşaması olmadığından, beyan ve tahakkuk aynı anda gerçekleşmektedir. Ancak bu tahakkuk işlemine ayrı bir özellik katmaz ve işlemin niteliğini değiştirmez⁶⁴. Tebliğ posta yoluyla, memur aracılığı ile, daire ya da komisyonda veya ilanen yapılabilir.

4. Tahsil

Verginin idare açısından tahsil, mükellef açısından ödeme olarak değerlendirilen safhası, vergi alacağının son bulunduğu noktadır. Vergi mükellefin ya

⁶² Kızılot ve diğerleri, s.132.

⁶³ Tosuner, Arıkan, s.104.

⁶⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.106.

da adına hareket edenlerin yapacağı ödeme ile son bulur. Vergi kanunlarında belirlenen, vergi türlerine göre değişen süreler zarfında verginin ödenmesi esastır.

II. VERGİ TÜRLERİNE GÖRE MADENCİLİK VE VERGİ İLİŞKİSİ

Madencilik, maden yasası ile düzenlenen alanda yapılan ekonomik faaliyetlerin bütünüdür. Maden Kanunun amacını açıklayan 1. maddesine göre kanun, madenlerin aranması, işletilmesi, üzerinde hak sahibi olunması ve terk edilmesi ile ilgili esas ve usulleri düzenler. Maden teriminin kapsamı ise 2. maddede “Yer kabuğunda ve su kaynaklarında tabii olarak bulunan, ekonomik ve ticarî değeri olan petrol, doğal gaz, jeotermal ve su kaynakları dışında kalan her türlü madde bu Kanuna göre madendir.” Şeklinde belirlenmiştir. Kanun geniş anlamı ile kabul gören maden tanımından, petrol, doğal gaz, jeotermal ve su kaynaklarını ayrı tutarak, kapsam içine dahil etmemiştir.

Madencilik, kanunda altı grupta sayılan madenlerin; ruhsatlandırılması ve işletme izinlerinin alınması, maden sahası içinde istihraç, yükleme ve nakil ile çıkarılması, madenlerin işlenmesi, zenginleştirilmesi, madenlerin satışı, devri ve ihracı, iş ve işlemlerinin bütünüdür.

A. Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından

Türk vergi sisteminde kazançlar üzerinden alınan vergiler Gelir Vergisi Kanunu ile düzenlenen “Gelir Vergisi” ve Kurumlar Vergisi Kanunu ile düzenlenen “Kurumlar Vergisi”dir. Kurumlar Vergisi Kanunu, kanunda sayılan kurumların kazançları üzerinden alınacak vergiyi, Gelir Vergisi Kanunu’na yaptığı atıf ile belirlediği için bu iki kanun açısından konu aynı başlıkta incelenmektedir.

1. Madencilik Faaliyetlerinden Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu’nun, “Ticari Kazancın Tarifi” başlıklı 37. maddede “Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden” elde edilen kazançların ticari kazanç olduğu hükmü

yer almaktadır. Madde hükmüne göre madencilikten elde edilen kazanç, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir. Burada kanun koyucu, özellikleri itibariyle sermaye ağırlığı ön plana çıkan bazı faaliyetleri de, tartışmaya yer bırakmayacak şekilde, ticari kazanç sayacağını belirtmiştir⁶⁵. Madencilik faaliyetinin, KVK' nın birinci maddesinde sayılan kurumlardan biri tarafından yürütülmesi halinde, kazanç KVK uyarınca vergilendirilecektir. Nitekim KVK 6. Madde 2. fıkrası gereği, safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın "Ticari Kazanç" hakkındaki hükümleri uygulanacaktır.

2. Maden Haklarından Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi

Türkiye'de madenlerin mülkiyeti kamuya aittir. Gerçek ve tüzel kişilerin madenler üzerindeki hakları ruhsat ve izinlerle sınırlı haklardır. GVK 70. maddesinde, arazilerin, binaların, maden sularının, madenlerin, taş ocaklarının, kum ve çakıl istihsal yerlerinin; sahiplerinin, mutasarrıflarının, zilyetlerinin, irtifak ve intifa hakkı sahiplerinin veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen kazançların gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir.

GVK 70. maddede sayılan haklar, (Sahiplik, mutasarrıflık, zilyetlik, irtifak ve intifa hakkı veya kiracılık) tam anlamıyla maden hakları (Arama, Buluculuk, İşletme) ile örtüşme de uygulama, bu haklardan elde edilen gelirlerin gayrimenkul sermaye iradı çerçevesinde vergilendirilmesi yönünde süregelmektedir.

Vergi Usul Kanununun 156. maddesinde işyeri olarak tanımlanan madenler ve taş ocakları için yapılan kira ödemelerinde, vergi tevkifatını düzenleyen GVK 94. madde kapsamında %20 oranında gelir vergisi stopajı yapılması gerekmektedir. Kira ödemesinin, maden karşılığı aynı olarak yapılması halinde ise, emsal bedel üzerinden belirlenecek değer gelir vergisine matrah olacaktır.

3. Madencilik Sektörüne Özgü Giderlerin Değerlendirilmesi

Madencilik faaliyetleri sayesinde elde edilen kazanç, ticari kazanç kapsamındadır. Çalışmamızın kapsamı içinde ticari kazancın tespitinde gelirden

⁶⁵ Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, 3. Baskı, Ekin Kitapevi, Bursa, 2006 s.15.

indirilebilecek giderler içinde, madencilik sektörü için özellik arz eden durumlar üzerinde durulacaktır.

a. Devlet Hakkı ve Maden Harçlarının Gider Olarak Kabulü

Gelir vergisinde ticari kazançta dair matrahın tespitinde indirilebilecek giderler GVK 40. maddede açıklanmıştır. Kurumlar vergisinde ise indirim konusu olabilecek giderler KVK 8. maddede, GVK 40. maddeye yapılan atıfla belirlenmekte, bu maddede belirtilen indirilebilecek giderlere ilave olarak kurumlara has giderlerin indirim konusu yapılabilecek olanlarına yer verilmektedir. GVK 8. madde 1. fıkrada ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için gerekli giderlerin matraha ulaşmak için kazançtan indirilebileceği genel hükmü yer almaktadır. Ancak bu genel hükmün dışında tutulan ve kanunen kabul edilmeyen giderler olarak GVK 41. maddede ve bu maddeye paralel olarak KVK 11. maddede vurgulanan giderler mevcuttur.

GVK 40. maddesinin 6 numaralı bendi uyarınca, işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi resim ve harçlar doğrudan gider olarak kanuni defterlere intikal ettirilebilecektir⁶⁶. Maden Kanunda sayılan harçlar, resimler ve devlet hakları Maden Kanununda aksi hükmedilmediği için gelir ve kurumlar vergisi hesaplanırken, mali karın tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Burada vergilendirmenin dönemsellik ilkesi gereği dikkat edilecek hususlar bulunmaktadır. KVK 6. maddede safi kurum kazancı tanımlanırken “Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.” hükmüne yer verilmiştir. Aynı maddenin 2. fıkrası gereği kurum kazancı, GVK’nda belirtilen doğrultuda ticari kazanç gibi hesaplanmaktadır. Ticari kazancın elde edilmesinde ise tahakkuk esası geçerlidir. Tahakkuk esası, kazancın elde edildiği döneme ilişkin giderlerin kazancın tespitinde indirim konusu yapılmasını gerektirir. Buna göre, dönemi aşan giderler, dönemsellik ilkesi gereği indirilemeyecektir⁶⁷. Oysaki devlet

⁶⁶ Cem Tekin, ve diğerleri, **Gelir Vergisi Rehberi**, 4. Baskı, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ankara, 2004, s.82.

⁶⁷ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **2007 Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Acar Basım, İstanbul, 2007, s.548.

hakları, madenin ocak başı satış tutarı üzerinden yıllık olarak hesaplanır ve takip eden yılın haziran ayı sonuna kadar ödenir. Devlet hakkı ödendiği yılın gideri değil, bir önceki yılın gideridir. Devlet hakkı bedeli ilgili yıl içinde tespit edilebilir ve giderleştirilebilir niteliktedir. Devlet hakkı, ilgili yıl içinde üçer aylık geçici vergi dönemleri itibarıyla hesaplanmalı, gider tahakkuku yapılmalıdır. Aksi halde, ödemenin yapıldığı yıl indirim konusu yapılacak devlet hakkı, bir önceki yıla ait bir gider olmasından bahisle, reddedilebilir. Aynı bakış açısı maden harçları için de geçerlidir. Maden harçlarının giderleştirilmesi sırasında mali yıl kesirleri dikkate alınmalı, yılı aşan kısım bir sonraki yıl gideri olarak tahakkuk ettirilmelidir.

b. Tesis, Makine, Cihaz ve Taşıt Amortismanları

Madencilik sektöründe kazançtan indirilebilir giderler açısından özellik arz eden durumlardan bir diğeri madenlerde amortisman uygulamasıdır. Madenlerde amortisman hesaplanmasına dair detaylar çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde “Madenlerde Amortisman” başlığı altında incelenmiştir. Bunun dışında da, madencilik sektöründe kullanılan tesis, makine, cihaz ve malzemelerin amortisman uygulamalarında da özellikli durumlar mevcuttur.

VUK 313. maddesinin 1 numaralı bendinde işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısmındaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman konusunu teşkil eder denilmiştir. Uygulanacak amortisman oranlarının tespitinde, 333 seri numaralı VUK Genel Tebliği ile, amortisman tabi iktisadi kıymetlerde, bu kıymetlerin detaylı olarak tanımlanması ve ayrıştırılması yoluna gidilmiş, sektörel ayrımlara da yer verilmiştir. Sonrasında yayınlanan 339, 365 ve 389 Seri Numaralı VUK Genel Tebliği ile amortisman oranları listesi detaylandırılmıştır.

Bu detaylı ayrışım, madencilik sektöründe kullanılan iş makinelerine ve tesislere uygulanacak amortisman oranları konusunda tereddütlere yol açmaktadır. Aynı iktisadi kıymet, aynı tabloda farklı sektörlerle göre farklı amortisman oranlarına

tabi tutulmuştur. Tabloda yer alan tanımlamalarda standart ifadeler ve tutarlı ayrışmalar olmaması nedeni ile çelişkiler ortaya çıkmaktadır.

Amortisman oranları listesinin 37. kısmında, demiryolları makineleri, araç gereç ve tesisleri başlığında 37.15.18 alt ayrımında “Yol makineleri (Buldozer, greyder, kompresör, betonyer, elevatör, traktör ve benzerleri ile bunların eklentileri” şeklinde sayılan kıymetlere 10 yıllık ömür belirlenmiş, amortisman oranı da yüzde 10 olarak öngörülmüştür.

Aynı listenin 10 numaralı kısmında ise “İnşaat İşleri: Kamu binaları, özel ticaret binaları, limanlar, işletme ve yönetim binaları, gayrimenkuller ve eklentileri, karayolları ve demir yollarının yapımında kullanılan iktisadi kıymetler (İş makineleri ve benzerleri)” şeklinde belirlenen kıymetler, altı yıllık kullanım ömrü ve %16.66’lık amortisman oranı ile sabitletlenmiştir.

Öte yandan aynı listenin 8. kısmında madencilik faaliyetlerinde kullanılan iktisadi kıymetler için %10 amortisman öngörülmüştür.

Konuya ilişkin Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının (VDB), amortisman oranları hakkındaki tereddüde cevaben verdiği 01.09.2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.07.11 / VUK. ÖZ.04.14.sayılı özelgede; şirket envanterine kayıtlı paletli ekskavatöre uygulanacak amortisman oranı hakkında bilgi talep eden mükellefe, listenin 10 numaralı bölümü kapsamında inşaat işlerinde kullanılan iş makinelerinden olmasından hareketle 6 yıllık kullanım ömrü ve %16.66 amortisman uygulanması yönünde görüş bildirilmiştir⁶⁸. Özelgenin incelenmesinde mükellefin faaliyette bulunduğu sektörün, verilen karar gerekçesinde bir veri olarak alınmadığı görülmektedir.

Madencilik sektöründe kullanılan, maden sahası içinde yük taşıyan kamyonlar ise, taşıma araçları genel başlığı altında 5 yıllık kullanım ömrüne ve %20 oranında amortisman tabi tutulmuştur. Karayollarında çalışan kamyonlar için geçerli olabilecek bu ekonomik ömür, maden sahalarının yıpratıcı koşullarında çalışan kamyonlar için geçerli olmamalıdır.

Maliye bakanlığının amortisman tabi iktisadi kıymetlerin gerçek ekonomik değerlerini belirlemek ve detaylı olarak ayrıştırmak yönünde izlediği yol tabii ki olumlu bir yoldur. Ancak bu ayrışmalar çok net olarak ortaya konmalıdır. Madencilik

⁶⁸ Antalya VDB, <http://www.ant-vdb.gov.tr/ozelgeler/ozelge.php?islem=goster&ozid=155> , (01.06.2010).

sektörü özellikle incelenip, bu sektördeki yıpratıcı koşullar, maliyetlerdeki teknik zorunluluklar da dikkate alınarak, daha gerçekçi kullanım ömürleri belirlenmelidir.

Benzer bir sorun da maden sahasında kullanılan iş makineleri ve kamyonların lastikleri için amortisman uygulanıp uygulanmayacağı yönünde yaşanmıştır. Lastikler için amortisman uygulamasına dair düzenleme 339 sıra numaralı VUK Tebliği ile değişik 333 sıra numaralı tebliğ eki liste ile yapılmıştır. Listenin 3.72 numaralı bölümünde otomobil, kamyon, minibüs, midibüs, yük arabaları, özel amaçlı olarak kullanılan araçlar ve benzeri araçlara ait lastikler yer almakta olup, bunların faydalı ömürleri 2 yıl ve amortisman oranları da % 50,00 olarak tespit edilmiştir. Ancak maden sahasında kullanılan lastiklerin ömrü bir yılı bulmamakta, yıpratıcı şartlar nedeni ile kullanılamaz hale gelmektedir. Lastiklerin kullanım ömrünün bir yıldan az olması durumlarına dair tereddütler Maliye Bakanlığını 25.02.2005 tarih 345 Sıra Numaralı VUK genel tebliğini düzenleme yoluna sevk etmiştir. Tebliğde bakanlığa yapılan başvurulardan bazı iş kollarında çalışma şartları gereği, bu iş kollarında faaliyet gösteren mükelleflerin faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere iktisap ettikleri lastiklerin faydalı ömürlerinin söz konusu tebliğde ilan edilen faydalı ömürden daha az olduğu ve amortisman uygulaması hakkında sorunlar yaşandığı belirtilmiştir. VUK. 313. maddesi dayanak gösterilerek, bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için, işletmede bir yıldan fazla kullanılması, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması ve işletmenin aktifinde kayıtlı bulunması gerektiği hatırlatılmış, bu itibarla, ticari amaçla kullanılan araçlar için iktisap edilen lastiklerin, faaliyet gösterilen sektörün çalışma şartları gereği tahsis edildiği hizmette kullanılmaya hazır hale geldiği tarih itibarıyla faydalı ömrünün bir yıldan daha az olması halinde amortismanına tabi tutulması mümkün olmayacağından kayıtlara doğrudan gider olarak intikal ettirilebileceği hükme bağlanmıştır. Tebliğde yapılan değişiklik konuya dair soruları azaltmamış aksine lastikleri amortismanına tabi tutmakla direkt olarak giderleştirmek arasında ikilem yaşayan mükellefleri özelge isteme yoluna itmiştir. Konuya ilişkin olarak İstanbul Defterdarlığı'ndan 23.03.2005 tarihinde 22554 sayı ile verilen özelgede 345 numaralı tebliğ gerekçe gösterilerek hazır beton sanayinde kullanılan araçların lastiklerinin gider yazılması uygun görülmüştür⁶⁹. Ankara VDB'nin 23.05.2007 tarih

⁶⁹ İstanbul VDB, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/vergiusul2005/2254.htm> , (09.05.2010).

B.07.1.GİB.4.06.18.02/32 sayılı özelgesinde ise amortisman yolu ile giderleştirme, lastiklerin değerinin amortisman alt sınırı tutarını aşması ve faydalı ömürlerinin bir yıldan fazla olması şartlarına bağlanmış, bu şartların birlikte gerçekleşmemesi halinde ise, söz konusu lastiklerin amortismanına tabi tutulmayarak kayıtlara doğrudan gider yazılması imkanı tanınmıştır⁷⁰. Tebliğden sonra yayınlanan özelgeler, mükelleflerin satın aldıkları lastiklerin bir yıldan kısa sürede tükendiğini ispatlama yükünü taşımaktan ve bu nedenle cezai işleme maruz kalmaktan endişelenmelerinin işareti olarak yorumlanabilir.

Bu endişelerin yersiz olmadığı örneklerle doğrulanabilir. Sektördeki mükelleflerin, madencilik sektörünün kendine has üretim giderlerini amortismanına tabi tutmayıp, direkt olarak kazançlarından düşmelerinden yola çıkılarak, vergi cezası uygulamasına gidildiği birçok kez gözlemlenmiştir. İdare konuya yapılan giderin parasal büyüklüğü ve cinsi açısından yaklaşmakta, bu gider kaleminin amortismanına konu olmayacağını ispatlamak mükellefe düşmektedir. İdarenin bu yaklaşımı yargıya intikal eden uzlaşmazlıklarda da kendisini göstermektedir. Danıştay Üçüncü Daire 03.02.2000 tarih E: 1998 / 4015 K: 2000 / 409 sayılı kararında, kömür ocaklarında havalandırma bacası inşaatında kullanılan malzemelerin, bu bacaların yılda birkaç kez yer değiştirmesi nedeniyle aynı yıl içinde tüketildiği, bacaların bir yıl içinde ekonomik ömrünü tamamladığı hususu araştırılmadan amortisman yoluyla itfası gerekeceği yönündeki hüküm tesisini hukuka uygun görmediğini belirtmiştir. Benzer bir uyuşmazlık Danıştay Dördüncü Daire 13.11.1989 tarih E: 1989 / 761 K: 1989 / 3895 sayılı kararında kendini göstermiştir. Kararda, hafriyat işinde kullanılan ağır iş makinesine alınan parçaların makineyi faal durumda tutabilmek amacına yönelik olup, makinenin değeriyle mukayese edildiğinde iktisadi kıymetini artırıcı bir unsur olmadığından amortismanına tabi tutulamayacağı, olaya dair idarece hesaplanan matrah farkı ve cezanın yersiz olacağı hakkında görüş bildirilmiştir. Aynı konuda, Danıştay Üçüncü Daire 02.12.1986 tarih E: 1986 / 1129 K: 1986 / 2404 sayılı kararda ise iş makinesi için yapılan giderin, makinenin faal durumda kalmasına yönelik olup olmadığı, iş makinesinin değerini arttırıcı nitelik taşıyıp taşımadığı konusunda bilirkişi görüşüne müracaat edilmesi yönünde değerlendirme yapılmıştır.

⁷⁰ Ankara VDB, <http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetay.asp?id=105060>, (10.05.2010).

Madencilik sektöründe amortisman konusu incelenmeye ve teknik olarak yorumlanmaya muhtaç bir konudur. Sektördeki işletmelerin vergi hukuku yönünden kendilerini güvende hissetmeleri, yorum farkları nedeni ile büyük cezalara muhatap olmamaları ancak konuya açıklık getirilmesi ile mümkün olacaktır.

4. Sektörde Dar Mükellefiyet - Tam Mükellefiyet Durumu

Maden Kanunu, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetini maden işletmeciliği için ön koşul olarak koyduğu için bu sektörde dar mükellefiyet ve dar mükellefe düşen vergi yükümlülükleri bu anlamda söz konusu olmamaktadır. Öte yandan maden kanunun tüzel kişilere maden haklarını kullanma imkanı tanıması, yabancılara ait ya da yabancı ortaklı şirketlerin madencilik faaliyetlerinde bulunmasının kapısını açmaktadır. Bu durum ülkemizin transfer fiyatlandırması mekanizması ile vergi gelirlerinden mahrum bırakılması riskini getirmektedir.

Transfer fiyatlandırması aynı şirketin birbirleriyle ilişkili birimleri arasında içselleştirilmiş işlemlerine uygulanan fiyatlardır⁷¹. Uluslar arası boyutta bakıldığında ise transfer fiyatlandırması, ulus ötesi bir şirkette, vergi matrahını düşük göstermek amacıyla, ana şirketle bağlı şirketler ya da bağlı şirketlerin kendi aralarında yaptıkları ticari ve mali işlemlerle piyasa fiyatından farklı bir fiyat uygulamasıdır⁷². Transfer fiyatlandırması bir taraf için matrahı azaltır, diğer taraf için matrahı arttırır⁷³. Gelişmiş ülkelerde yabancı sermayeyi yurtdışına kaçırma kaygısı olmadığı varsayımından hareketle, buralardaki vergi oranlarının yüksekliğini açıklayabiliriz. İşte bu noktada özellikle gelişmiş ülkelerde bireysel çıkarlar merkezi kurulu kurumlar, transfer fiyatlandırması metoduyla vergisel avantajlar sağlamaktadır⁷⁴.

Madencilik sektöründe transfer fiyatlandırması yolu ile ülkemizin uğrayabileceği zarar, vergi kayıplarının yanında, devlet hakları da düşünüldüğünde büyük boyutlara çıkabilir. Bu konuda yabancı ortaklı madencilik şirketlerinin

⁷¹ Şükrü Kızılot, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002, s.39.

⁷² İsmail Engin, **Vergi Rekabeti**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Ankara, 2006, s.15.

⁷³ Nurettin Bilici, **Avrupa Birliği ve Türkiye Temel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular**, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2007, s.271.

⁷⁴ Mukul G. Asher, Ramkishan S. Rajan, **Globalization and Tax Systems: Implications for Developing Countries With Particular Reference to Southeast Asia**, Adelaide University, 1999, s.21.

özellikle işlenmemiş cevher ihracatlarında sıkı takip ve denetimler yapılması çözüm olabilir.

5. Dekapaj İşleri İle Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Ayrımı

Madencilikte yüzeye yakın madenlerin çıkarılması ve işlenebilir hale getirilmesi “Açık Maden İşletme” yöntemi ile gerçekleştirilmektedir. Diğer bir tanım ile “Açık İşletme”; maden üzerindeki örtü tabakasının alınarak, üzeri açılan maden kitlesinin üretiminin yapılmasını kapsayan yöntemdir⁷⁵. Dekapaj dilimize “Örtü Kazısı” olarak çevrilmiş bir madencilik terimidir ve açık işletme yöntemi tanımı içinde geçen “Maden üzerindeki örtü tabakasının alınması” işlemini ifade eder. Dekapaj, açık işletme projesine uygun olarak maden yatağının üzerindeki örtü katmanının gevşetilmesi, kazılması, yüklenilmesi, taşınması, toprak harmanına dökülmesi, serilmesi ve harman sahasının düzeltilmesi işlerinin bütünüdür⁷⁶. Aynı zamanda bu işlerin gerçekleşmesini sağlayacak, maden ulaşım yolları, su tahliye kanalları, menfezler ve geçitlerin yapımı da gerekli hallerde dekapaj işinin unsurlarıdır.

Dekapaj işinin vergi hukuku açısından tartışılan bir iş niteliği taşıması, bu işin inşaat işi olup olmadığı, şayet inşaat işi ise yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceğidir⁷⁷. Yasada yapılan düzenlemeye kadar, idare ve yargı konuya farklı yaklaşımlarda bulunmuştur. Bu yaklaşım farkları madencilik firmaları açısından tereddütlere ve ekonomik sorunlara yol açmıştır. 02.01.2004 Tarihinde Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 5035 Sayılı Kanun ile yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini tanımlayan, GVK 42. maddeye “Dekapaj” tabirinin ilave edilmesiyle konudaki tereddütler giderilmiştir. Ancak düzenlemenin bu hali, dekapaj işlerini taahhüt eden madencilik işletmelerinde finansman sorunlarını ağırlaştırmıştır.

⁷⁵ Halil Köse, Ercüment Yalçın, **Açık İşletme Tekniği**, Dokuz Eylül Üniversitesi Mühendislik Fakültesi Yayınları No:256, İzmir , 1996, s.1.

⁷⁶ Muammer Öcal, Gültekin Güngör ve M. Şükrü Gök, **Resimli Maden Terimleri Sözlüğü**, Kutay Ofset, 1992,s.39.

⁷⁷ Ali Çelikkaya, “Dekapajın Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşleri Karşısındaki Durumu”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2003, S: 3, s:28.

Madencilik sektöründe dekapaj işleri düşük kar marjları ile yapılır. Ölçü birimi olarak alınan metre-küp veya ton üzerinden hesaplanan hak edişler, yüksek miktarlar ve dolayısı ile yüksek cirolar doğurur. Kar oranları düşük, işlem hacmi yüksektir. Dekapaj işinin GVK 42. madde çerçevesinde vergilendirilmesi, yapılan hak edişler üzerinden yüzde üç oranında gelir vergisi stopajı yapılması sonucunu doğurmaktadır. Aynı zamanda dekapaj işinin karı ya da zararı, iş bitiminde hesaplanacak, işletme bu faaliyetinden zarar dahi etse, kar ediyormuşçasına vergi ödemeye devam edecektir. Oysaki vergi sistemimizde gelirin yıllık olarak hesaplanması esastır.

Gelir Vergisi Kanunu, vergiye konu gelirin ana unsurlarını, 1. maddesinde belirtmiştir. Madde hükmünde, gelir vergisine tabi gelir; gerçek kişilerin, bir takvim yılı içinde elde etmiş oldukları kazanç ve iratların safî tutarı olarak tanımlanır. Bu tanım içinde açıkça görünen unsurlardan biri, gelirin takvim yılı itibarıyla hesaplanacağıdır. Gelirin yıllık olması prensibi, VUK 174. maddede “Defterler hesap dönemi itibarıyla tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır.” hükmü ile desteklenmiştir.

Vergi Usul Kanunu, vergiye konu geliri ortaya çıkaran faaliyetin niteliğini göz önünde bulundurarak, takvim yılının kar ve zararı tespitinde uygun bir zaman dilimi olmadığı işlerde, 12 aylık “Özel Hesap Dönemi” belirleme yetkisini Maliye Bakanlığı’na vermiştir. Özel hesap dönemlerine, gelir, hesabın kapandığı yılın geliridir.

İşe başlama, terk, ölüm, iflas gibi özel durumlarda ise bir yıldan eksik olan süre hesap dönemi sayılacaktır. Bu süreler “Kıst Hesap Dönemi” olarak vergi literatüründe yer alır. Bu özel durumlar vergi tekniği nedeni ile ortaya çıkmıştır, ancak kanun koyucunun geliri yıllık olarak tanımlaması gerçeğini değiştirmemektedir⁷⁸.

Gelirin yıllık olması ilkesinin istisnalarından biri ve belki de konumuz açısından en önemlisi de “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri”dir. GVK 42 maddede düzenleme şu şekildedir: “İnşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o

⁷⁸ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Neşa Ofset, İzmir, 2008, (TVS),s.19.

yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının yirmi beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar”.

Bir işin yıllara yaygın inşaat işi olarak değerlendirilmesi için aşağıdaki özellikleri taşıması gereklidir.

İş, inşaat ve onarım işi niteliğinde olmalıdır. Genel anlamda inşaat, malzeme ve işçilik kullanılarak meydana getirilen gayrimenkulün yapısal kısmını, onarım ise gayrimenkulün eskimiş ve tadilat gerektiren kısımlarında yapılan yenileme çalışmalarını ifade eder⁷⁹. İnşaat ve onarımın bu tanımı, GVK 42. maddede düzenlenen yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin kapsamını belirlemek açısından yeterli bir tanım olmayacaktır. Kapsamı netleştirmek için inşaat kavramını, imar yasasındaki “Yapı” tanımı ile bütünlük içinde düşünmek gerekir. 3194 Sayılı İmar Kanun ile yapılar; “Karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesislerdir.” Şeklinde tanımlanmıştır. Bu iki tanım birlikte düşünüldüğünde inşaat kapsamına sadece taşınmaz nitelikteki konut ve binalar girmeyecek, denizde kurulu platformlar, tüneller, barajlar ve hatta gemiler⁸⁰ inşaat olarak değerlendirilecek, bu sayılanların onarım, tadilat ve yenilemeleri de GVK 42 Madde kapsamında değerlendirilecektir. İnşaat ve onarım süreci, etüt ve proje işleri ile birlikte, yatırıma bağlı makine ve tesisatın montajını da kapsayacaktır⁸¹.

İnşaat ve onarım işinin taahhüt işi olması gerekir. İnşaat ve onarım işi taahhüt edilmiş, yani bir başka gerçek veya tüzel kişi hesabına yapılıyor olmalıdır. Kişilerin kendi nam ve hesabına yaptıkları inşaatlarda bu sistem uygulanmaz. Burada özel inşaatlar için, yani yap – sat işleyişinde inşa edildikten sonra, kat ve dükkan şeklinde satışa sunulan inşaatlarda bu özel vergilendirme rejiminin de uygulanmayacağını belirtmek gerekir. İdare ve yargının kararları bu konuda ortak yöndedir. Bu tip özel

⁷⁹ Şükrü Kızılot, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi ve Mevzuatı**, 6. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1999,s.22.

⁸⁰ Vergi Usul Kanunu “Madde 271 - İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer” ifadesi ile gemileri inşa edilen varlıklar sınıfında değerlendirmiştir.

⁸¹ Kızılot,s.22.

inşaatlarda, satışın yapıldığı dönem itibariyle kar ve zarar hesaplanır, vergilendirme satışın yapıldığı yılda gerçekleşir.

İnşaat ve onarım işi birden fazla yıla yayılmış olmalıdır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi, tanımında da açıkça belirtildiği gibi, bir takvim yılı aşmalıdır. Süresi on iki ay olan bir inşaat ve onarım işi, Ocak ve Aralık ayları arasında tamamlanıyor, sonraki takvim yılına sarkmıyorsa, yıllara yaygın olarak değerlendirilmeyecektir. Öte yandan 3 aylık bir inşaatın başladığı yıl ile bitiş yılı farklı ise yıllara yayılmış demektir.

Yukarıda sıralanan üç koşulun bir arada bulunması GVK 42. madde kapsamında vergilendirme işlemlerini gerektirmektedir. Yani, hak edişlerden %3 oranında gelir vergisi stopajı işverence yapılacak, kar zarar iş bitiminde hesaplanacaktır. Bu mali kurallara tabi çalışmak, dekapaj yapan madencilik firmalarına zarar vermektedir. Hak ediş üzerinden %3 vergi ödemek, (%20 Kurumlar Vergisine tabi bir işletme örneğinde) her 100 birimlik hak edişin 15 biriminin kar olması, yani %15 oranında bir kar marjı ile çalışılması halinde anlamlı hale gelmektedir. Bu koşulda bile firma, genel vergi ilkeleri çerçevesinde dörder aylık geçici vergi dönemlerinde ödeyeceği vergiyi, tahsil bile edemedi, kesinti yoluyla ödemekte, finansman maliyeti üstlenmektedir. Oysaki bu kar marjlarını yakalamak, çoğu dekapaj faaliyetinde mümkün değildir. Bu ekonomik gerekçelerle birçok maden işletmesi, GVK 42. maddeye dekapajın ilave edilmesine kadar geçen sürede, idarenin dekapaj işini yıllara yaygın inşaat işi olarak gören yaklaşımına karşı yargı yolunda kendisini korumaya çalışmış ve sonuç almıştır.

5035 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (25.12.2003 Tarih, RG: 02.01.2004 Sayı 25334 Mük.) ile GVK 42. Maddeye yapılan ekleme ile, dekapaj işlerinin inşaat işi olarak değerlendirileceği ve bu kapsamda yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri hükümlerinin uygulanacağı açıkça belirtilmiştir. 5035 Sayılı Kanunun gerekçesinde dekapaj işlerinin inşaat işi kapsamına alınmasında ki nedenler ortaya çıkmaktadır. Gerekçede ilk olarak dekapaj işlerinin herhangi bir yoruma gerek bırakmaksızın inşaat ve onarım işi olduğuna dair kanun maddesine yapılan ilaveden bahsedilmektedir. Dekapaj işinin, genellikle baraj inşaatlarında ve yeryüzüne yakın olup galeriler açılmak suretiyle işletilmesi rasyonel sayılmayan kömür yataklarının üzerini açmakta kullanılan bir işlem olduğu belirtilmektedir.

Sonrasında dekapaj faaliyetinin kapsamı; bir proje çerçevesinde belirlenen sınırlar dahilinde dekapaj sahasındaki toprak ve kayalık alanın temizlenmesi, döküm sahası ile dekapaj sahası arasında, dekapaj sahası içinde, üretim ve dekapaj işlemleri için gerekli yolların yapımı, bakımı, dekapaj sahasında suların tahliyesi, sahayı su basmaması için gerekli önlemlerin alınması şeklinde sıralanmıştır. Bu işlemler dayanak gösterilerek, dekapajın yalnızca baraj sahasının yahut kömür alanının üzerinin açılması gibi dar kapsamda yüklenilen bir faaliyet olmadığı, bunlara ilaveten, kazı ve döküm sahalarında yol, su, kanal yapımına kadar uzanan bir dizi işi de içeren bir faaliyetler zinciri olduğu söylenmiştir. Bu faaliyetlerin bir bütün olduğu, bu nedenle de bugüne kadar dekapaj işlerinin, inşaat işleri kapsamında değerlendirildiği vurgulanmıştır. Aslında bu taraflı bir yorumdur. Zira, kanun değişikliğine kadar geçen sürede, idare dekapajı inşaat ve onarım işi olarak görmekte ısrarlı ise de, bir çok yargı kararı bu işleri birbirinden ayırmaktaydı. Bununla birlikte gerekçe metnindeki bir sonraki cümlede ihtilafları kabul etmekte ve bu tür ihtilafların ilerleyen dönemlerde de ortaya çıkmaması için dekapaj işlerinin 42 nci madde kapsamındaki işlerden olduğunu bu maddede yapılan ilave ile kesinleştirdiğini açıklamaktadır.

Gerekçe metninde ön plana çıkan görüş, dekapaj işi sırasında eserlerin imal edilmesi nedeni ile inşaat işi kapsamında tutulduğudur. Oysa dekapaj, menfez, su tahliye kanalı, yol gibi eserler imal etmek amacı ile değil, madene ulaşmak ve maden sahasını sel baskınlarından korumak amacı ile yapılır. Bu nedenle, madencilikte dekapaj işi sırasında oluşturulan eserler, dekapaj işinin çok küçük bir yüzdesini teşkil etmektedir.

Maliye idaresinin dekapajı eser imali ile yıllara yaygın inşaat işlerinden sayması, kesinti yoluyla tahsil edilen vergilerin cazip oluşundandır. Bu bakış açısı madencilik faaliyetlerine zarar vermektedir.

B. Katma Değer Vergisi Açısından

Madencilik Sektöründeki faaliyetler genel olarak yüksek katma değerler üreten faaliyetlerdir. Sektör faaliyetlerinin 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) açısından özellik arz eden hususlar şunlardır.

1. Rödovans Sözleşmelerinin Durumu

Rödovans Sözleşmeleri ruhsat sahibinin, sahibi olduğu madenin işletilmesine dair, bir işletmeciye bedel karşılığı, maden işletme hakkını kiralamasıdır. KDVK 1. madde 3. fıkra f bendi, GVK 70. maddeye atıfta bulunarak, madde kapsamındaki mal ve hakların kiralınmasını KDV kapsamında tutmuştur. GVK 70. maddede madenlere dair haklar sayılmaktadır.

KDV Kanununun “Sosyal ve askeri istisnalarla diğer istisnalar” başlıklı, 17. maddesinin “Diğer İstisnalar” başlıklı 4. Fıkrasının d bendinde “İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralınması” işlemleri KDV’ den istisna tutulmuştur. İstisna kapsamında, işletme envanterine kayıtlı olmamak ön şartı ile; arazilerin ve binaların, bunların mütemmim cüz ve teferruatlarının, voli mahallerinin ve dalyanların, gayrimenkul olarak tapu siciline şerh olunan hakların kiraya verilmesi işlemleri düşünülmüştür. Gayrimenkul dışında kalan ve GVK.nun 70. maddesinde sayılan, diğer mal ve hakların (arama, işletme, imtiyaz hakları ve ruhsatları ile diğer haklar) kiralınması işlemleri ise, iktisadi işletmeye dahil olsun veya olmasın katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Bunların kiraya verilmesi işlemlerinde, kanunun 17/4-d.maddesinde yer alan istisnanın uygulanması söz konusu değildir. Dolayısı ile belirtilen mal ve haklar özel şahıslar tarafından kiraya verilse bile, katma değer vergisine tabi olacaktır. Şahsi mameleke tabi olsa dahi, tapu siciline tescil olmayan bu hakların sahipleri tarafından KDV mükellefiyeti tesis ettirilmeli, kiralama üzerinden hesaplanacak KDV beyan edilmelidir⁸².

Oysa uygulamada, GVK 70. madde 1. fıkrasında, “Arazi ve bina” tabirini parantez içinde takip edecek şekilde “madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri” nin sayılmış olmasından hareketle, maden sahalarının kiralınmasının KDVK 17/4.d. maddesi kapsamında istisnalar içinde yer aldığı yanılığın düşünülmektedir. Oysaki madenleri kullanmak bir “Hak”tır ve tapu siciline şerh edilemez. Bu hakkın kiraya verilmesi ise KDV’nin konusudur. Bahsedilen yanlış yorumlama, uygulamada, rödovans sözleşmesi ile maden ruhsatından doğan haklarını kiralayan kişilerin kira gelirlerinin, KDV kapsamı dışında kalması gibi bir soruna yol açmaktadır. Vergi idaresi bu konuda herhangi bir tutum sergilemiş değildir ve

⁸² Mehmet Maç, **KDV Uygulaması**, Denet Yayınları, Ankara, 1995,s.1.35.

ağırlıklı olarak kiralama yolu ile işletilen maden ocaklarında, idarenin ciddi boyutlarda KDV kaybı söz konusudur.

2. Dekapaj İşlerinde KDV Tevkifatı

Katma Değer Vergisi Kanunun 9. maddesi 1. fıkrasında ki; “Gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.” hükmü Maliye Bakanlığı’ na vergi alacağının emniyet altına alma yönünde “Vergi Sorumlusu” tayin etme yetkisi tanımıştır. Bu yetki ile bakanlık tarafından 21.10.2003 tarihinde 25266 sayılı Resmi Gazete’de KDV 89 Seri Numaralı Genel Tebliği ile bir kısım hizmet işlemlerinde hesaplanan KDV üzerinden tevkifat uygulamasına gidilmiştir. 01.11.2003 tarihinde yürürlüğe giren düzenlemedeki aksaklıklar, 28.02.2004 yılında 91. Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin yayınlanmasını gerektirmiştir. Bu tebliğe göre; tebliğin A.2 bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlara⁸³ yapılacak yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik, mimarlık, etüt ve proje işlemleri ile aralarında dekapaj işinin açıkça sayıldığı bir dizi inşaat ve eser imaline yönelik işin, 1/3 oranında KDV tevkifatına tabi olacağı belirtilmiştir. Hatta uygulama sürecinde, idarenin görüşünü yansıtan birçok özelgede, tebliğin A.2 bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlardan iş alarak, KDV tevkifatına tabi tutulan alt işverenlerin, yaptıkları işin tamamını ya da bir kısmını taşeronla vermeleri halinde, bunlara da tevkifat uygulamasının yapılacağı belirtilmiştir⁸⁴. Dekapaj işleri ve kapsamı hakkında çalışmamızda bahsetmiştik. Bu işlere KDV tevkifatı uygulanmasının da, madencilik işletmelerine ek bir finansal yük getirdiği ortadadır.

⁸³ 91 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği A. Sorumluluk Uygulaması 2. Genel bütçeye dahil daireler, Katma Bütçeli İdareler, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler, Döner sermayeli kuruluşlar, Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç), Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, Bankalar ve özel finans kurumları, Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri), Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar, Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar, Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler.

⁸⁴ Haydar Ede, “Hafriyat Ve Nakliyat İşlerinde KDV Tevkifatı Ve Taşeronlar İle Alt Taşeronlarının Durumu”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2005, S.150, s.226

İdare yine dekapajı eser imali gibi düşünmüş, inşaat işleri kapsamında değerlendirmiştir.

3. Taşeron Çalıştıran İşletmelerde KDV Tevkifatı

Madencilik sektöründe birçok firma personel istihdamını taşeronlar vasıtası ile gerçekleştirmektedir. Konuyu ele alan 96 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Tebliğinde, 01.12.2005 tarihinden itibaren, alt işveren veya bu konuda faaliyette bulunan işletmelerden temin edilecek işgücü hizmetine ait KDV' nin, alım yapan KDV mükellefi tarafından, sorumlu sıfatı ile %90 oranında tevkifata tabi tutulması öngörülmüştür. Tevkifat tutarı, tevkifatı yapan tarafından, bağlı olduğu vergi dairesine beyan edilecek ve ödenecektir.

31.12.2005 tarihinde 26040 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanarak, 05.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren, 97 seri numaralı KDV genel tebliğinde, tevkifat yapacak kurum ve kuruluşların kapsamı genişletilmiştir. Tebliğ, 91 Seri numaralı KDV Genel Tebliği, A.2. bölümünü işaret ederek, burada sayılan kurum, kuruluş ve işletmelerin de, KDV mükellefi olmasalar dahi, iş gücü hizmeti alımında tevkifat uygulamasını zorunlu kılmıştır.

İş gücü temin hizmetlerinde tevkifat zorunluluğuna dair düzenleme, yürürlüğe girdiği ilk günlerden itibaren uygulamanın kapsamının belirsizliği ile sorun yaratmıştır. 96 seri numaralı tebliğde, tevkifatın konusu olan iş gücü hizmeti alımının niteliği ve unsurları net olarak tanımlanmamıştır. Tebliğin lafzından sadece İş Kanunu'nda tanımlanan alt işveren ve istihdam bürolarından alınan iş gücü hizmetinin tevkifata konu olacağı anlaşılmaktadır. Alt İşveren kavramı 4857 sayılı İş Kanunun 2. maddesinde “ Bir işverenden, iş yerinde yürüttüğü mal veya hizmet üretimine ilişkin yardımcı işlerinde veya asıl işin bir bölümünde işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren işlerde iş alan ve bu iş için görevlendirdiği işçilerini sadece bu işyerinde aldığı işte çalıştıran diğer işveren ile iş aldığı işveren arasında kurulan ilişkiye asıl işveren – alt işveren ilişkisi denir.” Şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan yola çıkıldığında tüm alt işverenlerin, diğer bir ifade ile tüm taşeronların vermiş olduğu iş gücü hizmeti tevkifat kapsamında

olacaktır. Bu yorum ile tevkifat uygulaması bir anda amacını aşan boyutlarda genişlemiştir.

Vergi güvenliği için alınan tedbir, üretim faktörleri içinde katma değeri yüksek olan iş gücünün yarattığı verginin korunmasını amaçlamaktayken, iş gücü ve sermaye bileşiminden oluşan sektörlerde hizmet veren alt işverenler, KDV tevkifatının yarattığı finansal baskı ile karşılaşacaklardır. KDV, bir mal veya hizmetin nihai tüketicisinden tahsil edilmeye yönelik, hesaplama ve indirim zinciri içinde işleyen bir vergidir. Mal veya hizmet, nihai tüketicisine ulaşana kadar her aşamada kazandığı değere orantılı olarak katma değer vergisi üretir. Eğer bu zincir içinde, katma değer vergisi mükellefi hesapladığı KDV'yi tevkifat nedeni ile tahsil edemezse, indirim konusu yapabileceği KDV'yi de finanse edemeyecektir. Bu teorik durumun ekonominin dinamiklerine zarar vermemesi için KDV, “Verginin İadesi” kurumunu da bünyesinde barındırır. İş gücü temini hizmeti alımında tevkif edilen KDV'nin iadesi de problemlidir. Zira yine 96 seri numaralı tebliğde, tevkif edilen KDV nedeni ile ortaya çıkabilecek vergi iadesinin nakden ya da mahsuben yapılması, alt veya üst limit olmaksızın, vergi inceleme şartına bağlanmıştır. Düzenleme, teminat mektubu ile iadeyi mümkün kılarsa dahi, teminat mektubunun çözülmesini yine vergi incelemesinin olumlu sonucu sağlayacaktır.

Yukarıda sayılan problemleri azaltmak amacı ile 97 seri numaralı KDV genel tebliği ile kısa süre içinde konuyu netleştirmek üzere Maliye Bakanlığı müdahalede bulunmuştur. Tevkifatın kapsamı “Eleman temini” şeklindeki hizmetler ile sınırlandırılmış, eleman temini dışındaki hizmet ifalarının, iş gücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabi tutulmayacağını belirtmiştir. Konuyu dört örnekle açıklama yolunu seçmiştir. Örneklerden birinde tevkifatı gerekli kılan kriterlerden birini; “Elemanların sevk ve idaresinin hizmeti alan tarafça yürütülmesi” olarak ortaya koymuştur. Bu kriter, uygulama ile ilgili idare görüşünün de temel taşı olmuş, bir çok özelgede gerekçe içinde yer almıştır.

Maliye bakanlığının 14.02.2006 / 8557 Tarih ve sayılı Özelgesi şu şekildedir:

İşgücü temin hizmeti alt işverenden temin edilen elemanların hizmeti alan işletmenin bilfiil sevk ve idaresi altında çalıştırılması halinde tevkifat kapsamına girmektedir. İmalat işlerinde alt taşeronlara malzeme dahil veya hariç olarak yaptırılan işlerin, montaj, imalat, tadil, onarım, tesisat vb. belirli bir hizmet olarak

ortaya çıkması halinde çalışanların alt taşeronların elemanları olması ve hizmetin, bu elemanların sevk ve idaresi bilfiil taşeronlarda olmak üzere meydana getirilmesi halinde “işgücü temin hizmeti” kapsamında tevkifat yapılmayacaktır.

Ancak, alt taşeronlar hizmeti alan firmaya sadece eleman temin etmiş ve elemanlar hizmeti alan firmanın bilfiil sevk ve idaresi altında çalıştırılarak yukarıdaki işler hizmeti alan firmanın kendisi tarafından bizzat gerçekleştirilmişse, 96 Seri nolu KDV genel tebliğine göre %90 oranında katma değer vergisi tevkifatı uygulanacaktır.

Aynı görüşü yansıtan, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın B.07.1.GİB.4.06.17.01/KDV:2006-14009-01 Sayılı Özelgesi, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı 04.06.2008 / 16858 tarih B.07.1.GİB.04.99.16.01 / 2 – Muk.291 Sayılı özelgesi örnek gösterilebilir.

İş gücü temini hizmeti alımında KDV tevkifatını öngören düzenleme, birçok özelgeye konu olmuş, uygulamadaki tereddütlerin giderilmesi için 23.06.2010 tarihinde KDVK – 59 / 2010 – 7 sayılı sirküler yayınlanmıştır. Sirkülerde yukarıda belirttiğimiz “Elemanları sevk ve idaresinin kimde olduğu” unsuru vurgulanmış, bu unsura da “Temin edilen elemanların işletmenin mal ve hizmet üretimi safhalarından herhangi birinde çalıştırılması halinde, sevk ve idarenin hizmeti alan işletmede olduğu kabul edilecektir” denilerek ortaya konan soyut kavram, somut bir zemine oturtulmaya çalışılmıştır. Taraflar arasındaki sözleşmelerin dikkate alınacağı ve sosyal güvenlik primlerinin kimin tarafından ödendiği, yemek, barınma gibi ihtiyaçları kimin karşıladığı gibi detaylara da bakılacağı bildirilmiştir. Sirkülerde örnek olay sayısı yirmiye çıkarılmış, konu açıklanmaya çalışılmıştır.

Öte yandan, alt işverenin, elemanların sevk ve idaresinin asıl işverende olması durumu, iş hukukumuzda “Muvazaa” olarak tanımlanan hukuki durumun kabulü anlamını da taşır. Kanun koyucu, İş Hukuku açısından sakıncalarını önleyici tedbirler ile muvazaa konusunu düzenlemekte iken, maliye idaresi, muvazaanın tanımını önel olarak ortaya koymakta ve KDV tevkifatı tanımında yer vermektedir.

İş gücü temini hizmeti alımında KDV tevkifatını, yukarıda açıklananlar doğrultusunda değerlendirdiğimizde şu sonuçlara varılabilir;

Son yıllarda Maliye Bakanlığı, vergisel düzenlemelerde, artan bir şekilde, “Genel Tebliğler” i araç olarak kullanmaktadır. Genel Tebliğleri açıklamak için de

“Sirküler”ler yayınlamaktadır. Tebliğlerde ve sirkülerlerde ortaya konan vergi düzenlemelerini örnek olaylar vererek somutlaştırma yoluna gidilmektedir. Örnekler, vergiyi doğuran olayı somutlaştırmaktan çok, karmaşıktır. Benzetme yolu ile verginin konusunda ve mükellefinde genişlemeye yol açar.

Böyle bir şekilde vergiye dair unsurların kapsamının genişlemesi, vergi hukukundaki kıyas yasağı ilkesi ile engellenmektedir. VUK 3. maddesinde vergi kanunlarının yorumlanmasında izlenecek yol belirtilmiştir. Vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağı ön görülmüştür. Yapısı bakımından vergi hukukunda kıyas yapılamaz. Başka bir deyişle, vergi kanunlarında açıkça gösterilmedikçe, benzer vergi konularının kanun kapsamına alınması doğru değildir⁸⁵. Bu yasak vergide tipiklik gereğidir. Hukukta somut maddi olayın (küçük önerme) soyut hukuk kuralına (büyük önerme) uygun olmasına tipiklik denilmektedir⁸⁶. Vergi hukukunda soyut tip olan vergiyi doğuran olay gerçek hayatta somut olarak gerçekleşmesi halinde tipiklikten söz edilmektedir. Bir vergi düzenlemesi örnek olaylar vasıtası ile ortaya konmamalıdır.

Vergilendirme ilkeleri kısmında belirttiğimiz “Genellik İlkesi” zedelenmekte, belirsizlikler farklı işletmeler için avantaj ya da dezavantajlar oluşturmaktadır. Aynı maddede değindiğimiz “Kanunilik İlkesi” de tebliğ ve sirkülerler aracılığı ile yapılan düzenlemelerde ihlal edilmektedir. Vergi sorumluluğu müessesesi, kanunun vergi sorumlusu olarak belirlediği tarafa vergi asılları ile gecikme faizi ve gecikme zammını yüklemektedir. Vergi cezaları ise KDVK 70 seri numaralı genel tebliği ile sorumluluk kapsamı dışında tutulmuştur.

4. Teslim ve Hizmetin Gerçekleşmesi

Sektörde ruhsat kiralamaalarının birçoğu maden sahasından yapılan satışlar üzerinden ton başına belirlenen bedel karşılığı kiracıya yapılacak ödemeler üzerine kuruludur. Bu sistemde maden ocağının kiracısı ve işletmecisi olan taraf, ürettiği miktara dayanan tutar üzerinden değil, ocaktan yapılan satış üzerinden hak ediş

⁸⁵ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 10.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 1982, s.51.

⁸⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.31.

yapmakta ve ödeme almaktadır. Üretime değil de, ocak satışına dayalı hak ediş kiracıyı ürettiği kadar değil, satılan kadar maden kadar bedeli fatura etme hatasına itmektedir. Oysa ki maden sahasında işlenmemiş maden ve satışa hazır maden stoku kendisine ait olmayan kiracı, ürettiği miktar çarpanındaki hak edişini fatura edip KDV'sini beyan etmelidir. Çünkü üretici konumundaki kiracı, parasını almasa da, üretimi yapmış, ruhsat sahibinin stoklarına madeni teslim etmiştir. Bu noktada KDV doğmaktadır.

5. İstisnalar Kısımında Sayılan Madenler

KDVK' nun "Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar ile Diğer İstisnalar" Başlığı taşıyan 17. maddesi 4. fıkrası g bendinde külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar (Elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci, kübik virconia) teslimleri KDV' den istisna tutulmuştur. İstisna sayılan madenlerin ve kıymetli taşların hiçbir işleme tabi tutulmamış halleri için uygulanacaktır. Sayılanların işlenmiş halde satışlarında ise, özel matrah uygulamasına gidilecek, işlem maliyetlerine denk gelen KDV hesaplanacak, beyan edilecektir. Hüküm uyarınca sayılan kıymetli maden ve taşların külçe değerlerine değil, bunlara uygulanan işçilik bedelleri KDV'ye tabi tutulmuştur. Maddede sayılanların dışında kalan kıymetli taşlar için (Mercan, sedef, akik gibi) herhangi bir istisna söz konusu olmayacaktır⁸⁷.

Yukarıda sayılan ve KDV'den istisna tutulan değerli taşların üretimi sırasında yüklenilen KDV ise indirim konusu yapılamaz. Gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilir. Bunun sonucu olarak KDV iade müessesesi KDVK 17 / 4 – g kapsamındaki faaliyetlerde uygulanamamaktadır.

KDV indirim esasına dayalı bir vergidir. Mükellefler işleri ile ilgili ödedikleri KDV'nin nihai yüklenicisi değildirler. Bu KDV'ler indirim yolu ile mükellefin sırtından kaldırılır. Fakat bazı nedenlerle 30. maddede sayılan KDV'lerin indirilmesi yasaklanmış, yanı bunların firmalar veya sahiplerinin mal varlığından karşılanması istenmiştir⁸⁸.

⁸⁷ Hatice Akın, "Kuyumculuk Sektörünün Vergilendirilmesi", (Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008, s.137.

⁸⁸ Maç, s.30.1.

İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi başlığını taşıyan, KDVK 30. Madde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bunların maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. KDV İndirimi mümkün olan istisnai işlemler, KDVK 31. maddede ve ilgili maddelerde yer alır. KDVK' na göre istisna olup, aynı zamanda yüklenilen KDV'nin indirilebileceği maddeleri şunlardır:

11. Maddesi (Mal Ve Hizmet İhracatı)

13. Maddesi (Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna)

14. Maddesi (Transit Taşımacılık)

15. Maddesi (Diplomatik İstisnalar)

17/4-s Maddesi (Özürlülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları)

17/4-c Maddesi (GVK 81. Maddede belirtilen işlemler Ve KVK'na göre devir ve bölünme işlemleri)

17/4-r Maddesi (Kısmi olarak) (Kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri, bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkul ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri.)

17/4-t Maddesi (5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, KDVK 1.3.d Maddesi ile 13.1.ğ Maddesinde belirtilen işlemler hariç olmak üzere, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığından ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla teslimleri)

Geçici 12. Maddesi (Özelleştirme kapsamına alınan iktisadi kıymetlerin aynı Kanun hükümleri çerçevesinde teslim ve kiralanması işlemleri)

Geçici 23. Maddesi (Milli Eğitim Bakanlığına bilgisayar ve donanımlarının bedelsiz teslimleri ile bunlara ilişkin yazılım teslimi ve hizmetleri, bu mal ve hizmetlerin bağışı yapacak olanlara teslim ve ifası 31.12.2010 tarihine kadar Katma Değer Vergisinden müstesnadır)

Yukarıdaki maddeler uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan teslim ve hizmetlerin bünyesindeki KDV için indirim yolu açıktır. Bunlar dışındaki vergiden istisna edilmiş işlemler için yüklenilen KDV, indirim yolu ile itfa edilemez.

KDVK 30. Madde kapsamında durumlara ilişkin yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacak, işlemin mahiyetine göre maliyet unsuru ya da gider olarak işlem görür. Öte yandan gelir ve kurumlar vergisi açısından kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısı ile ödenen KDV ise, kanunen kabul edilmeyen gider niteliği taşır.

6. Altın, Gümüş, Platin, Arama, İşletme, Zenginleştirme Ve Rafinaj Faaliyetlerine İlişkin KDV İstisnası

Altın, gümüş, platin madenlerinin üretim sürecinin tamamı burada açıklayacağımız düzenleme ile KDV'den istisna edilmiştir. Madencilik arama süreci ile başlar. Tespit edilen madenlerin çıkarılması ve pazarlanması ise işletme sürecidir. Zenginleştirme, maden ocağının işletilmesi ile istenilen boyda öğütülmüş cevher içindeki değerli ve değerli olmayan minerallerin ayrı ürünler haline getirilmesidir⁸⁹. Basit bir zenginleştirme işinde beslenen cevherin hazırlanması sonucu iki ürün alınır. Bunlardan biri yararlanılması hedeflenen ve ekonomik değer taşıyan konsantre, diğeri ise teknik ve ekonomik olmayan atık'tır⁹⁰. Zenginleştirme işlemleri konsantre cevher ile yapılır. Rafinaj ise "Hurda halde veya cevherden elde edilen altın, gümüş ve platinin belirli teknikler uygulanmak suretiyle saflaştırılarak uluslararası kabul gören standartlara dönüştürülmesini" ifade eder.

KDVK. 13. maddesi birinci fıkrasının c bendinde, 5528 Sayılı Kanun ile ilave edilen hüküm ile 01.01.2004 tarihinden itibaren, altın, gümüş, platin, arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiştir. Maliye Bakanlığı konuya ilişkin 93 ve 95 Seri Nolu KDVK Genel Tebliğlerini yayınlamış, ardından 12.02.2009 tarihinde, 27139 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 112. Seri Nolu

⁸⁹ Üner İpekoğlu, Mehmet Tanrıverdi, **Cevher Hazırlama**, Genişletilmiş 3. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Mühendislik Fakültesi Yayınları No: 238, İzmir, 1997, s.11.

⁹⁰ Ziya Ergin, Orhan Semerkant ve İlknur Cöcen, **Cevher Hazırlama - 1**, Genişletilmiş 3. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Mühendislik Fakültesi Yayınları No: 169, İzmir, 1996, s.71.

KVDK Genel Tebliği ile düzenlemeye son halini vermiştir. Bu Tebliğ ile 93. Seri Nolu KDVK Genel Tebliğinin konuya ilişkin uygulama esaslarını belirleyen 1.2. numaralı bölümünü yürürlükten kaldırarak uygulamaya yeni bir yön çizmiştir.

Bu düzenleme yapılmadan önce, altın ve gümüş üreticisi firmalar, ürettikleri dore külçeler olarak tabir edilen saf altın niteliği taşımayan külçeleri sadece ihraç etmeleri halinde, madenin üretiminde kullandıkları girdilerden kaynaklanan KDV'nin tamamını iade almaktaydılar. Diğer yandan yurt içinde yaptıkları dore külçe satışlarında KDV'nin tamamını geri alamıyorlardı. Düzenlemenin önceki halindeki boşluk yüzünden Türkiye’ de işlem den geçen altın, gümüş, platin külçeleri ağırlıklı olarak ihraç ediliyor, sonrasında ithalatı yapılarak ülke sınırlarına getiriliyordu. Dış ticaret hacminde yanıltıcı bir artışa sebep olan bu uygulama, ülkemiz kaynaklarının da verimsiz olarak sarf edilmesine yol açmaktaydı. Yapılan düzenleme altın madencilerine, dore külçeleri yurt içinde rafine etme ve İstanbul Altın Borsası'nda satıldığı takdirde de KDV iadesi imkanı tanıdı.

112. Seri Numaralı KDVK Genel Tebliğinde 01.03.2009 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yapılan düzenlemeye ait esaslar şu şekilde açıklanabilir.

İstisnadan yararlanacak mükellefler de aranacak şartlar;

1. 3213 sayılı Maden Kanunu hükümlerine göre Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'ndan maden arama, altın, gümüş veya platin madenleri için işletme ruhsatına sahip olmak,

2. Sayılan madenlerin zenginleştirme işi ile iş tugal etmek,

3. Faaliyetleri itibariyle, Hazine Müsteş arlığı tarafından yayımlanmış olan "Kıymetli Madenler Borsasında İşlem Görecek Altın Standardı ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ" ile "Kıymetli Madenler Borsasında İşlem Görecek Gümüş ve Platin Standartları ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ" hükümlerine göre "rafinaj faaliyeti" kapsamında değerlendirilen firmalardan olmak.

Şeklinde sıralanabilir.

Yukarıdaki şartlardan birini taşıyan mükellef tarafından, altın, gümüş, platin madenlerinin, arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi sırasında, satın alınan mal ve hizmetler bu istisnanın konusudur. Bu konuda mükelleflerin, indirim hakkına sahip oldukları alış ve giderlere ait yüklendikleri KDV tutarları, ilgili dönem beyannamesinde indirim konusu yapılacak,

indirim yoluyla giderilemeyen KDV, mükellefin talebi üzerine iade edilecektir. İade talepleri 84. Seri Nolu KDVK Genel Tebliğinin “Mal İhracından Doğan KDV İadesi” Çerçevesinde gerçekleştirilecektir.

Tebliğde ilginç bir nokta dikkat çekmektedir. İstisnadan yararlanacak mükelleflerde aranan şartlardan 3. madde açıklamasında atıfta bulunulan "Kıymetli Madenler Borsasında İşlem Görecek Altın Standardı ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ" ile "Kıymetli Madenler Borsasında İşlem Görecek Gümüş ve Platin Standartları ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ", 112 Numaralı KDVK Genel Tebliğinin yayınından önce yürürlükten kalkmış bulunmaktadır. Bu iki tebliğ, 18.11.2006 tarih 26350 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Hazine Müsteşarlığının 2006 / 1 numaralı “Kıymetli Maden Standartları ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ” ‘in 17. Maddesi ile 18.11.2006 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır. 2009 yılının üçüncü ayında yayınlanan bir Maliye Bakanlığı Tebliğinin, yayınlanmasından 28 ay gibi bir süre önce yürürlükten kalkan, Hazine Müsteşarlığı’na bir başka tebliğe atıfta bulunması ender rastlanır bir hatadır. Bu hata yeni düzenlemeye göre rafinaj ve zenginleştirme lisansı almış işletmelerin de KDV istisnası kapsamı dışında kalması anlamına gelebilir⁹¹. Nitekim Maliye Bakanlığı bu hatayı, 05.12.2009 tarih, 27423 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 113. Seri No’lu KDVK Genel Tebliği ile düzeltmiştir. 112 numaralı tebliğde atıfta bulunulan iki tebliğ yerine, "Kıymetli Maden Standartları ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ" işaret edilmiştir.

Arama faaliyeti sürecine dair bilgilere çalışmamızın önceki bölümünde yer verilmiştir. Ancak konuya ilişkin şu detaylara değinmekte fayda olacaktır. Maden arama ruhsatı, yürürlükteki maden mevzuatımıza göre belirli bir madenin aranmasına yönelik verilmemektedir. Arama hakları M.K.’da sayılan gruplar içindeki madenleri aramaya yönelik, gruptaki diğer madenleri de kapsayacak şekilde verilir. Konumuz kapsamındaki madenler, IV. Grup madenler arasında yer almaktadır. Arama ruhsatının, altın, gümüş veya platin arama ruhsatı olarak verilememesi nedeni ile tebliğde E.T.K.B. tarafından onaylanacak ve istisna kapsamında sayılan madeni net olarak tanımlayacak bir yazı, istisnadan ve iadedden yararlanılması için şart koşulmuştur. Onaylanacak yazıda, aranacak, işletilecek veya zenginleştirilecek maden, altın, gümüş ve platin seçeneklerinden biri olarak belirlenebilecektir. Bu

⁹¹ Mehmet Batun, “Altın, Gümüş, Platin, Atama, İşletme, Zenginleştirme ve Rafinaj Faaliyetlerine İlişkin KDV İstisnası”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2009, S:197, s.71.

sayede istisna uygulamasının, kanunlar ve disiplinler arası uyumsuzluklar nedeni ile zorlaştırılmasının ya da istismar edilmesinin önüne geçilmektedir. 112 Numaralı KDVK Genel Tebliği eki yazı çalışmamamız ekindedir. (Ek.5).

Altın, gümüş ve platin arama faaliyetindeki KDV istisnası “Arama Ruhsatı Süresi” ile sınırlıdır. M.K.’da 5177 Sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önce arama ruhsatı süresinin 3 yıl olduğu ve IV. Grup madenlerde bu sürenin 2 yıl uzatılabildiğini hatırlatmak gerekir. Kanunun eski halinde arama en fazla 5 yıl ile sınırlandırılmıştır. 5177 Sayılı Kanun ile yapılan düzenlemede ise; IV. Grup Madenlerde, 1 yıl “Ön Arama”, 2 Yıl “Genel Arama”, 4 Yıl da “Detay Arama” safhaları tanımlanmıştır. Buna göre, safhalarda gerekli arama ve yatırım faaliyet raporlarını düzenli olarak veren maden işletmeleri arama ruhsatı süresini 7 yıla kadar çıkarabileceklerdir.

Altın, gümüş veya platin işletme faaliyeti sırasında, maden cevherinin kompleks halde olması nedeniyle altın, gümüş veya platin yanında başka metallerin de üretilmesi, işletme faaliyetine ilişkin alımların tamamının istisnadan yararlanmasına engel teşkil etmemektedir.

Öte yandan arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetleri sonucu elde edilen külçe altın ve gümüş teslimleri de KDV Kanununun 17/4-g maddesine göre KDV'den istisnadır. Kanunun 17/4-g maddesi indirim hakkı olmayan kısmi istisna, 13/c maddesi ise iade hakkı doğuran istisna niteliğinde olduğundan bu konuda yaşanan tereddütler de tebliğle giderilmiştir. Buna göre arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetleri sonucu ortaya çıkan külçe altın ve gümüş teslimleri ile ilgili olarak yüklenilen vergilerin indirim hesaplarından çıkarılıp, gelir ve kurumlar vergisi bakımından gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilmesi söz konusu olmayacaktır.

C. Vergi Usul Kanunu Açısından

Maden Kanunu ile yapılan düzenlemeler ve sektörde vergi usul kanunu açısından özellik taşıyan durumlar şunlardır.

1. Maden Kanununda Sayılan Belgelerin Önemi

Maden Kanununda Sayılan belgeler VUK ile kullanılacak belgeler ile birlikte vergisel değer taşır. Maden işletmeleri Maden sevk fişlerini taşıma irsaliyesi olarak kullanacaklardır. Kantar fişleri ise her sevk grubunun miktarını doğrular nitelikte olmalıdır.

Madencilik faaliyetlerinde maddi ödevlerin yanında şekli ödevlerin de düzenlendiği ve bunların ciddi yaptırımlar ile zorunlu kılındığı görülmektedir. MK ile tanımlanan tüm bu belge ve formlar, mali hukuk ve vergilendirme için de önem taşır. Maliye idaresince yapılacak inceleme ve denetimlerde, sektörde faaliyet gösteren işletmelerin tüm bu belge ve formlarının da dikkate alınması, vergiye dair belgeler ile tutarlılığının araştırılması beklenir. Ancak uygulamada, mali inceleme ve denetimlerin sadece VUK’ da tanımlanan belge ve defter üzerinde gerçekleştiği gözlemlenmektedir. Oysaki devletin madenlerden doğan alacakları ve hakları, vergilendirme yetkisinden doğan alacakları ve hakları ile bütünlük arz eder. Mali denetim ve incelemelerde bulunacak olası matrah farkları sadece gelir unsurlarından alınan vergilerden ve KDV’den oluşan kayıpları değil, aynı zamanda devlet haklarından oluşan kayıpları da içerecektir. Maliye idaresinin konuya bu boyutu ile yaklaşımı ve konu üzerinde uzmanlaşma yoluna gitmesi gereklidir.

2. Yedi Günlük Fatura Süresi

Vergi Usul Kanununun 229. maddesinde, “Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.” şeklinde tanımlanmış ve müteakip maddelerde de fatura düzeni ve kullanma zorunluluğuna ilişkin hükümler yer almış, 231’üncü maddesinin 5’inci fıkrasında ise faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı belirtilmiştir.

Özel sektör namına maden üretim işi yapan işletmelerin maden sevk fişlerine dayalı olarak yedi günde bir fatura kesmesi gerekmektedir. Ancak kamu kurumları

namına maden üretimi kabule bağlı bir teslim olarak değerlendirildiği için faturaların ay atlamamak şartıyla toplu olarak kesilmesi mümkündür.

173 Seri Numaralı VUK Genel Tebliğinde belirtilen, muayene şartıyla satım yapılmak üzere mal sevkiyatı yapılmasına ilişkin düzenlemenin dikkate alınması uygun olacaktır. Tebliğdeki düzenlemeye göre kabule bağlı olan ve bunun için yazılı bir sözleşme bulunan bu tür satışlarda, fatura düzenlenmesindeki 7 günlük süre kabul tarihinden itibaren başlayacaktır⁹².

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğünün 23.08.2007 tarihli özelgesinde de söz konusu satışlara ilişkin belge düzeni hakkında aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“Bu durumda söz konusu satışlarınızda mallarınızı sevk etmeniz durumunda (kabule bağlı olmak ve bu konuda yazılı bir sözleşme bulunmak şartıyla) sadece sevk irsaliyesi düzenlenmesi zorunlu olup, düzenlenen sevk irsaliyesine “kabule bağlı satışır.” notu düşülmesi; faturanın ise kabul tarihinden itibaren 7 günlük süre içerisinde düzenlenerek daha önce düzenlenen sevk irsaliyesinin numarasının bu fatura üzerinde gösterilmesi gerekmektedir.”

Konu hakkındaki tebliğ ve özelgedeki şartların taşınması halinde, faturanın düzenlenmesi için hesaplanacak süre için kabul tarihi dikkate alınacaktır.

3. Madenlerde Amortisman

İşletmelerin sahip olduğu maddi veya maddi olmayan değerlerde zamanla ortaya çıkan değer düşüşlerinin sonuç hesaplarına aktarılması amortisman yoluyla gerçekleştirilir⁹³. VUK’ un 313. maddesinde amortisman uygulamasına dair temel prensipleri açıklanmaktadır. Maddeye göre, İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin (Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı; tesisat ve makineler; gemiler ve diğer taşıtlar; gayri maddi haklar.), alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu kanun

⁹² Emrah Aygöl, “Kamu Kurum Ve Kuruluşlarına Yapılan Satışlarda Belge Düzeni”, http://www.alomaliye.com/2008/emrah_aygul_kamu.htm, (10.05.2008)

⁹³ Kızılot ve diğerleri, s.192.

hükümlerine göre yok edilmesi amortisman konusunu oluşturmaktadır. Maddede kullanılan “Yok edilme” kavramı, sayılan iktisadi kıymetlerdeki değer düşüşlerinin bilanço hesaplarından dönem giderlerine aktarılmasını ifade eder.

Vergi Usul Kanunun 316. maddesinde madenlerde amortisman uygulaması şu şekilde düzenlenmiştir.

“Madde 316 - İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.”

Madenlerde amortisman hesaplanmasında en önemli unsur, cevherin azalması nedeni ile maddi değerinde kayıplar oluşan madenlerin ve taş ocaklarının toplam değerlerinin tespit edilmesidir. Bu unsur madencilik terminolojisinde “Rezerv” kavramını işaret eder. Rezerv kavramı ile ilgili tanımlamalar çalışmamızın terimler kısmında yer almaktadır.

Madenlerde amortisman uygulamasındaki diğer unsur ise amortisman yolu ile giderleştirilecek imtiyaz veya maliyet bedelidir. Maliyet bedeli Vergi Usul Kanunun 262. Maddesinde “Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.” hükmü ile tanımlanmıştır. Buna göre, madenlerin ve taş ocaklarının maliyet bedelleri, elde etme bedelleri ile elde etmeye dayalı giderlerin toplamından oluşacaktır. Öte yandan maliyet bedelinin tespitinde Vergi Usul Kanunun 270. Maddesi ile noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedelini ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükelleflere tanınan serbestiye de dikkat etmek gerekir.

İmtiyaz bedeli vergi kanunları ile sınırları net olarak çizilmiş bir kavram değildir. Uygulamada imtiyaz bedellerinin tespiti ile ilgili birçok belirsizlik vardır. Maliye Bakanlığı tarafından benimsenen görüşe göre imtiyaz bedeli; arama giderleri dahil imtiyazın elde edilmesi dolayısıyla yapılan, maden üretimine yönelik olmayan prospeksiyon, jeolojik harita yapma, numune alma jeofizik araştırma, sondaj gibi giderleri içerir. Başka bir ifadeyle işletme izni alınıncaya kadar yapılan harcamaların

tamamı, imtiyaz bedeli içinde düşünölmelidir⁹⁴. Madenin arama suretiyle bulunması halinde, maden amortismanına göre itfa edilecek bedel sadece imtiyaz bedelinden ibarettir⁹⁵. Maden ve taş ocakları ile birlikte edinilen, mevcut gayrimenkul, makine, teçhizat, nakil vasıtası ve demirbaşların genel ilkelere göre amortismanına tabi tutulması gerekmektedir. Çünkü bu konuda söz konusu madenin işlenmesi için edinilen makine ve benzeri araç ve gereç için iktisadi ömür esasına göre amortisman ayrımı yapılması mevcut yasal düzenleme gereğidir⁹⁶.

Madenlerde ve taş ocaklarında amortisman uygulamasının bir diğer unsuru ise, ilgilinin Maliye Bakanlığına ve Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığına amortisman oranının tespiti için başvuruda bulunmasıdır. Tespit edilecek oran her bir maden işletmesi ve taş ocağı için farklı olacaktır. Çünkü oranın tespitinde muhtemel ve görünür rezerv ile üretim miktarı veri teşkil edecektir.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda, madenlerde ve taş ocaklarında uygulanacak amortisman (A) aşağıdaki formöl uyarınca tespit edilecektir.

$$A = \text{İmtiyaz veya Maliyet Bedeli} / \text{Görünür veya Muhtemel Rezerv} \times \text{Yıllık Üretim Miktarı}$$

İşletmelerin başvuruda bulunarak belirlenmesini istedikleri amortisman oranları, ilgililerin müracaatta bulundukları hesap döneminden itibaren geçerli olacaktır. Amortisman uygulama süresi ise “1” sayısının tespit edilen orana bölünmesi sonucu yıl olarak hesaplanan süredir.

4. Maden Kanunu İle Düzenlenmiş Ceza ve Yaptırımların Durumu

Vergi kanunları gibi kamu menfaatlerinin sağlanmasına yönelik amaç taşıyan kanunlarda yapılan düzenlemelerin uygulanması ve kanun hükmü ile buyrulan şekli ve mali yükümlölüklerin yerine gelmesi hukuki zorlama ile sağlanır. Cezai

⁹⁴ Altar Çalışaneller, “ Madenlerde Amortisman Mevzuu Ve Bir Uygulama”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Şubat 2009, s.56.

⁹⁵ Tosuner, Arıkan, s.235.

⁹⁶ Veyssi Seviğ, “Yorum”, **Referans Gazetesi**, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=76950&KOS_KOD=88&ForArsiv=1 , (29.08.2007).

müeyyideler ile desteklenmeyen düzenlemelerin kamu menfaatlerini koruması mümkün olmamaktadır. Maden Kanunu'dan doğan yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde uygulanacak cezai yaptırımlar yine aynı kanunda belirlenmiştir.

MK ile düzenlenen idari para cezalarının ve hukuki yaptırımların uygulama yetkisi incelendiğinde Maliye Bakanlığı'nın konuya dair sınırlı ve dolaylı yetkisi ortaya çıkmaktadır. MK ve MKUY'de, ruhsatsız madenlerin tespiti, el koyma ve el konulan madenlerin satılıp bedelinin özel idareye aktarılmasında mülki amirlere yetki verilmişse de öngörülen para cezalarının kimin tarafından verileceği konusuna madde hükümlerinde açık bir şekilde yer verilmemiştir. Bu durumda genel kanun niteliğindeki Kabahatler Kanununa müracaat etmek gerekmektedir. Bu husus, Kabahatler Kanununun 22. maddesinde düzenlenmiştir. Kanunun 22/2 maddesi; “Kanunda açık hüküm bulunmayan hallerde ilgili kamu kurum ve kuruluşunun en üst amiri bu konuda yetkilidir.” hükmünü içermektedir. Dolayısıyla Maden Kanununda yer alan idari yaptırımları uygulama yetkisi doğrudan ilgili bakana tanınmıştır. Ancak söz konusu yetki, ETKB MİGEM'nün ‘yetki devri’ konulu 2006/1 nolu genelgesi ile valiliklere devredilmiştir. Buna göre, MK 12 nci maddesinin 3. ve 5. fıkrasına aykırı maden üretim ve sevkiyatı yapıldığının tespit edilmesi halinde idari para cezalarını vermeye valilikler yetkili kılınmıştır. Bu durumda Maden Kanununda öngörülen İdari para cezaları 5326 sayılı Kabahatler Kanununun uygulanmasına yönelik olarak yayımlanan Maliye Bakanlığının 442 nolu Tahsilat Genel Tebliğinin ilgili hükümleri çerçevesinde yerine getirilmesi gerekmektedir⁹⁷.

Maliye Bakanlığının konuya dair bu kadar dolaylı ve kısıtlı yetkisinin bulunması, madencilik faaliyetlerinde vergi idaresinin ne kadar dışarıda bırakıldığının bir kanıtıdır. Oysaki VUK, gümrükler ve tekel idaresi tarafından alınanlar hariç olmak üzere; genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır genel hükmü ile başlamaktadır. Maden mevzuatının düzenlenmesinde, harçların ve teminatların belirlenmesinde, bunlara dair cezai düzenlemelerin yapılmasında,

⁹⁷ Abdullah Erin - Mete Gürbüz, “İmar Kanunu, Maden Kanunu ve diğer kanunlarda yer alan idari para cezalarının, Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu karşısındaki hukuki durumu, idari para cezası vermeye yetkili merciler tarafından yapılacak işlemler ve cezaların tahsili”, **T.C. İç İşleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Başkanlığı İnceleme Raporu**, 2008, s.70. <http://www.mulkiyeteftis.gov.tr> ,(06.08.2010).

denetim ve inceleme usul ve esaslarının belirlenmesinde VUK’na en küçük bir atıfta bulunmamış olması dikkat çekicidir.

Tablo 3. Maden Kanunu İle Belirlenen Yaptırımlar

Konu	Madde	Ceza
Sevk Fişi düzenlenmeden yapılan maden sevkiyatı	MK 12 / 3. Madde	Sevk edilen madenin ocak başı satış bedelinin 3 katı İPC.
Üretim ve sevkiyatın bildirilmemesi	MK 12 / 4. Madde	İlave olarak hesaplanması gereken devlet hakkının 10 katı İPC.
Ruhsatlandırılmamış maden sahasında üretim yapılması	MK 12 / 5. Madde MKUY42. Madde*	Üretilen ve el konulan ve üretilip el konulamayan madenin ocak başı satış bedelinin 3 katı İPC. * Devlet malına karşı işlenmiş fiil sayılır. Adli tahkikata gidilir.
Başkasına ait ruhsatlı bir maden sahasında üretim yapılması	MK 12 / 5. Madde	Üretilen ve el konulan ve üretilip el konulamayan madenin ocak başı satış bedelinin 3 katı İPC.
Ruhsat grubu dışındaki bir madenin üretimi	MK 12 / 5. Madde	Ocak başı satış bedelinin 3 katı İPC.
Hammadde üretim izni olmadan yapılan üretim ve bunların kamu projelerinde kullanılması	MK 12 / 6. Madde	Ocak başı satış bedeli kadar İPC.
Hammaddenin proje dışı kullanımı	MK 12 / 6. Madde	İlk tespitte ocak başı satış bedelinin 3 katı İPC ve tekrarında aynı İPC ve izin iptali.
Ruhsat teminatının yatırılmaması	MK 13 / 1. Madde	Teminatın irad kaydedilmesi.
Ruhsat teminatının üst üste yatırılmaması	MK 13 / 4. Madde	Süresinde yatırılmayan teminat her defasında ikiye katlanır.
Maliye Bakanlığında alınan Sevk İrsaliyesi İle yapılan maden sevkiyatı	MKUY. 45. Madde	İlk tespitte uyarı, sonrasında teminatın irad kaydedilmesi.
Satış ve Faaliyet Bilgi Formu ile Arama Raporunun Yasal Süresinde Verilmemesi	MK 29 / 4. Madde	Teminatın irad kaydedilmesi.

Kaynak: Tablo yürürlükteki MK ve MKUY çerçevesinde tarafımızca hazırlanmıştır.

Konuya ilişkin Mülkiye Teftiş Kurulu Başkanlığınca yayınlanan bir raporda Türkiye’de özellikle kaymakamlıkların İdari para cezalarının tebliğ, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini usulüne uygun bir şekilde yapabilecek yeterli uzman personel ve alt yapıya sahip olmadığı değerlendirilmektedir. Tamamen teknik bir konu arz eden idari para cezalarının tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin usulüne uygun bir şekilde yapılmasını sağlamaya yönelik tedbirlerin alınması, ana uygulayıcı konumundaki mülki idare birimlerinin bu konudaki eksikliklerinin giderilmesi gerekliliği tespit edilmektedir⁹⁸.

Raporda var olan hukuki düzenlemelerin uygulamada yarattığı problemlere doğru tespitlerde bulunulduğunu düşünmekteyiz. Ancak sorunun çözümünün uygulayıcı mülki idare birimlerindeki yapılanmada değil, vergi usul kanununa yapılacak bağlantılar ile maliye kadrosunun maden hukukunun uygulanmasında etkin bir role ulaştırılmasında aranması gerektiği görüşündeyiz. Zira vergi usul hukukumuz, uygulamaları, denetim ve inceleme yöntemleri, cezai düzenlemeleri, hata düzeltme ve uzlaşma müesseseleri ile donatılmış uyumsuzluk yönetimleri ile çok daha ileri bir düzeyde ihtiyaçlara cevap verecek durumdadır.

D. Damga Vergisi Kanunu Açısından

Damga Vergisi (DV) 1964 yılından bu yana yürürlükte olan 488 Sayılı Damga Vergisi Kanuna dayanılarak salınan bir vergidir. Damga Vergisinin konusu, kanuna ekli tabloda yer alan, taraflarınca yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konulmak suretiyle düzenlenen, herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek nitelikteki kağıtlar yani belgeleridir. Kanundaki açıklamada vergiye tabi kağıdın taşınması gereken üç özellik ortaya konulmaktadır. Birinci özellik, kağıtların imza ya da imza yerine geçen bir işaret taşınması, ikinci özellik herhangi bir hususu ispat veya belli etmesi, üçüncü özellik ise, ibraz edilebilir olmasıdır⁹⁹. Damga Vergisinin mükellefi ise belgeleri imzalayanlardır. Vergiye konu belgelerin nitelikleri, kanuna ekli listedeki hangi grupta vergilendirileceğinin tespiti, kağıtların özelliklerine ve içeriklerine göre yapılır. Vergi aynı bilgilere sahip her nüsha için aynı oranda, ayrı ayrı hesaplanır. Düzenlenip imzalanan belgelerde, birden

⁹⁸ Erin, Gürbüz, s.75.

⁹⁹ Tosuner, Arıkan, TVS, s.328.

fazla konunun yer alması, her konunun mahiyetine göre, her konu için vergi hesaplanmasını gerektirir. Verginin oranı ise nisbi veya maktu olabilir. Kanuna ekli tabloda, bazı kağıtlar için sabit, bazı kağıtlar için oransal vergiler yer alır. Sektörde Damga Vergisinden kaynaklanan sorunlar aşağıda belirtilmiştir.

1. Üzerinden Damga Vergisi Hesaplanmış Sözleşmenin İptali

Madencilik sektöründeki işletmeler, kurulum aşamasında, işletme aşamasında ve hatta maden sahalarının terki sırasında özel kuruluşlar ve kamu kuruluşları ile yüksek meblağlar içeren ve çok sayıdaki sözleşme, taahhütname ve ihale belgeleri imza ederler. İmza edilen belgelerin daha sonra yürürlük kazanmaması ya da iptali halinde ödenen damga vergisinin durumu sorunlara yol açmaktadır. Özellikle kamu ve kamu iktisadi teşebbüslerinin ihalelerinde, ihalenin ön değerlendirme sonucunun olumlu olması halinde, sürecin yürümesi damga vergisinin yatırılması ile mümkün olmaktadır.

DVK 3. maddesi verginin mükellefini kağıtları imza edenler olarak belirlemekte, devamında kamu ile imza edilen kağıtların damga vergisinin kişilerce ödeneceğini hükme bağlanmaktadır. DVK. 44 Seri No'lu Genel Tebliğine göre, genel bütçeli daireler ile kişiler arasında düzenlenen kağıtlara ait damga vergisi, anılan dairece kağıdın mahiyeti ve nispi veya maktu vergi tutarını gösteren formüle edilmiş bir yazıyla, kişinin tabi olduğu ödeme usulüne bakılmaksızın, kişiler tarafından, kağıdın düzenlenmesinden önce peşin olarak, genel bütçeli idarelere hizmet veren saymanlıklara veya mükellefin gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine makbuz karşılığı ödenir.

Tebliğ doğrultusunda, uygulamada, ihaleyi kazanan işletme, hesaplanan damga vergisini önce ihaleyi yapan kurum hesabına yatırır ve ödeme dekontunu tevsik eder. Verginin beyanı ve hazineye ödenmesi ihaleyi düzenleyen kurum tarafından gerçekleştirilir. Bu suretle ödenen damga vergisinin, ihale sözleşmesine konu işlemlerin gerçekleşmemesi, iptali ya da durdurulması hallerinde iadesi mümkün olmamaktadır. Çünkü DVK' nda iade veya indirim müessesesi yoktur.

Burada durum değerlendirilirken kağıtların ihale makamınca imzalanıp imzalanmadığı önem taşır. Eğer ihale makamı sözleşmeyi herhangi bir sebepten

dolayı uygun bulmamış ve imzalamamışsa, vergi doğmamış olacaktır. VUK ile düzenlenen vergi hatası olarak değerlendirilip düzeltme yoluna gidilebilir.

İdare ile vergi yükümlüleri arasında ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından biri vergi hatalarının düzeltilmesi müessesesidir. Vergilendirme sürecinde, yükümlü veya idarenin lehine veya aleyhine yapılan hataların giderilmesi için V.U.K.'da 'düzeltme' müessesesine yer verilmiştir. Düzeltme, vergi kanunlarının uygulanması esnasında yapılan hataların, yargı yoluna başvurmaksızın hatayı yapan vergi dairesi tarafından kaldırılmasına dönük bir idari işlem olarak tanımlanabilir. Konumuz kapsamındaki "İmza edilmeyen kağıtların damga vergisine tabii tutulmasına yönelik" hata 118. maddede belirtilen vergilendirme hatalarından "Mevzuda Hata" kapsamında değerlendirilecek niteliktedir. Vergi konusuna dair hata, kanunda "Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır" ifadesi ile tanımlanmıştır. Düzeltme mükellefin vergi dairesine yapacağı müracaat ve vergi dairesi müdürünün kararı ile yapılabilir.

Öte yandan, eğer ihale sözleşmesi tarafların imzalarını taşımakta ise, sözleşmenin uygulanmaması ya da iptali halinde damga vergisi iade edilememektedir. Konuya ilişkin Ankara VDB'nın bir muktezasında, bir kağıdın damga vergisine tabi tutulabilmesi için kağıdın herhangi bir hususu ispat veya belli edecek nitelik kazanmış, yani hukuken tekemmül etmiş olması gerekliliği vurgulanmıştır. Bu özellikleri taşıyan bir kağıdın hükmünden kısmen veya tamamen istifade edilmemiş olunmasının, o kağıdın bir hususu ispat ve belli edebilecek belge olma vasfını ortadan kaldırmayacağı bildirilmiştir. DVK'nda, herhangi bir hususu ispat ve hukuken tekemmül edecek biçimde düzenlenen kağıtların daha sonra hükümlerinden tamamen veya kısmen yararlanılmaması halinde bu kağıtlar için ödenmiş bulunan verginin iade edileceğine dair bir hüküm bulunmadığı belirtilmiştir¹⁰⁰. Aynı görüşü yansıtan İstanbul VDB'nın özelgesinde de kağıtların imzalanması halinde verginin doğduğu, sözleşmenin imza sonrası yürürlük

¹⁰⁰ Ankara VDB, 06.10.2005 Tarihli Ankara VDB Muktezası, <http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetay.asp?id=114009>, (12.06.2010).

kazanmamasının vergiyi ortadan kaldırmayacağı yönünde görüş bildirilmiştir¹⁰¹. İdarenin görüşünün doğrultusunda birçok yargı kararı da bulunmakta, yargı kararlarında ise “İmza edilen sözleşmenin uygulanmamasının da hukuki olarak sonuçlar doğuran bir işlem olduğu” vurgulanmakta, damga vergisinin doğduğu kabul edilmektedir. Konunun incelenmesi sırasında, yukarıda aktarılan genel yaklaşımın aksine alınmış bir yüksek yargı kararını da vurgulamak isteriz. Bu kararda, Danıştay 9. Dairesi, iptal edilen ihale kararı ile imzalanan kağıdın ispat niteliğini kaybettiğinden bahisle, işlemde doğan damga vergisinin iadesi gerektiğine dair görüş bildirmiştir¹⁰².

Taraflarca imzalanmasına rağmen yürürlük kazanmayan sözleşmeler üzerinden alınan damga vergisinin iadesinin yapılmaması, vergi tekniği açısından doğru düşünce metotlarının ürünü olmasına karşın, işletmeciler üzerinde vergi yönetimine karşı olumsuz psikolojik etkiler yaratmaktadır. Kanunun doğru yorumlanması, her zaman adaletli ve vergi güvenliğini destekleyen kararlara ulaşılması anlamına gelmemektedir.

2. Damga Vergisinin İlgilisine Yansıtılması

Damga Vergisi Kanun’unda mükellefiyet belirlenmiş olmasına rağmen, uygulamada sözleşmenin taraflarından biri damga vergisini beyan edip ödemekte, sonrasında da yaptığı ödemeyi kısmen ya da tamamen diğer tarafa ya da taraflara yansıtmaktadır¹⁰³. Madencilik sektöründe sözleşmeler yüklü tutarlar içerir. Taşeronluk, rödovans, maden işletmeciliği, makine ve ekipman kiralama gibi konularda sözleşmeler yoğunlaşır. Ticari tercihini kullanmakta öncelikli söz sahibi olan genellikle sözleşmenin işveren tarafıdır ve imza edeceği sözleşmeden kaynaklanan damga vergisini yükleniciye yansıtır. Uygulamadaki bu durum damga vergisinin yansıtılmasında KDV’nin doğup doğmayacağına tereddütlere yol

¹⁰¹ İstanbul VDB, 10.09.2008 Tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.18.01 /2.1.1187. 249 /9388 .3228 Sayılı Özelgesi, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/DAMGA/3228.htm>, (09.06.2010).

¹⁰² Danıştay 9. Daire, 30.09.1996 tarih, E: 1996 / 623, K: 1996 / 2008 Numaralı Karar, <http://www.danistay.gov.tr>, (16.06.2010).

¹⁰³ Coşkun Aras, “Ödenen Damga Vergisinin İlgilisine Yansıtılması İşleminde KDV”, **Yaklaşım Dergisi**, S.196, Yaklaşım Yayıncılık, Nisan 2009, s.141.

açmıştır¹⁰⁴. 2000 yılında İstanbul VDB tarafından verilen bir özelgede KDVK 24/b maddesinde ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurların 24/c maddesinde ise vade farkı, fiyat farkı, prim gibi ödemelerin matraha dahil olan unsurlardan olduğunun belirtilmesini gerekçe göstererek, taşeronluk sözleşmesinin damga vergisinin yansıtılması işleminin KDV'ye tabi olacağı yönünde tutum sergilemiştir¹⁰⁵. Aynı özelge, Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından düzeltilmiş damga vergisinin KDV'ye konu olmadığı ve bu nedenle yansıtılmasında da KDV doğmayacağı söylenmiştir.

Genel olarak masraf yansıtma işlemlerinde Maliye Bakanlığı, KDV'ye tabi harcamaların, harcamanın tabii olduğu oran üzerinden hesaplanacak KDV ile yansıtılmasına, KDV konusuna girmeyen giderlerin yansıtılmasında ise ayrıca KDV hesaplanmamasına yönelik görüş bildirmiştir¹⁰⁶. Damga vergisinin KDV'ye tabi olmamasından yola çıkarak, yapılacak damga vergisi gider yansıtılmalarının KDV dışında tutulacağı görüşü hakimiyet kazanmıştır.

3. Kamu Alımlarında Mükerrer Damga Vergisi

Kamu ile yapılan ihale sözleşmelerinde, sözleşme tutarı üzerinden bu kağıtların listede gösterilen oranına tekabül eden binde 8,25 damga vergisi hesaplanmaktadır. Ayrıca ihale makamının aldığı ihale kararı da binde 4.95 oranında damga vergisine tabidir. Ancak uygulamada hesaplanan bu damga vergilerine ek olarak, kısmen ya da tamamen kabul edilmiş ihale konusu iş için, işi yapan işletme tarafından kesilen fatura üzerinden de yine binde 8,25 oranında damga vergisi hesaplanmakta ve işi yapanın hak edişinden kesilmektedir. Burada mükerrer vergilendirme doğmakta, ihaleye konu tek iş için alınan damga vergisi, %2,145 oranına denk gelmektedir¹⁰⁷.

¹⁰⁴ Sezai Mandal, "Damga Vergisi Yansıtılmasında KDV Uygulanır mı?", *Yaklaşım Dergisi*, S.178, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2007, s.120.

¹⁰⁵ İstanbul Defterdarlığı KDV Gelir Müdürlüğü 27.09.2000 Tarih ve KDV. MUK. B.07.4.DEF. 0.34.16.10.25 - 23074/5182 sayılı Özelgesi. Mandal, s.120.

¹⁰⁶ Maliye Bakanlığı 04.08.2008 Tarih ve 76849 Sayılı Özelgesi, Aras, s.142.

¹⁰⁷ Ahmet Tok, "Kamu Alımlarında Damga Vergisi Uygulamasında Hata", *Dünya Gazetesi*, http://www.dunya.com/kamu-alimlarinda-damga-vergisi-uygulamasinda-yapilan-hata_101672_haber.html, (05.10.2010).

DVK'na ekli (1) sayılı tablonun "Makbuzlar ve Diğer Kağıtlar" başlıklı IV. bölümünün 1/a fıkrası, mükerrer olarak damga vergisinin hesaplanmasında dayanak noktası olarak gösterilmektedir. Fıkarda yer alan hüküm şu şekildedir.

"Resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (avans olarak yapılanlar dahil) nedeniyle, kişiler tarafından resmi dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmi daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havalelerine tediyesini temin eden kağıtlar" (binde 8.25)

Faturanın damga vergisine tabi tutulması gibi hatalı bir uygulamaya yol açan bakış açısı, faturaların, kamu tarafından kişilere ödeme yapılmasını temin eden kağıtlar kapsamında düşünülmesine dayanmaktadır. Fatura, ödeme emri belgesi, iş kabul formu gibi tek taraflı belgeler damga vergisine tabi tutulmakta ve mükerrer vergilendirmeye yol açılmaktadır.

III. MADEN KANUNUNDAN DOĞAN YÜKÜMLÜLÜKLER

Maden Kanunu, gerek ruhsatlandırma, gerekse işletme aşamalarında maden işletmecisi üzerine düşen vergisel yükümlülükleri tanımlamıştır.

A. Ruhsat Harcı Ve Teminatı

Maden Kanunun 13. Maddesi hükmüne göre, ruhsatların verilmesi için harç ve teminatın yatırılması zorunludur. Konuya dair yeni düzenlemeler getiren 5995 Sayılı Kanun'un 2010 yılının altıncı ayından itibaren yürürlüğe girmesi, 2010 yılı harç ve teminat değerlerinin iki dönem halinde hesaplanmasını gerektirmiştir.

1. Ruhsat Harcı

Harçlar, devletin görmeye zorunlu olduğu kamu hizmetlerinden özel yarar sağlayan kişilerden bu özel yararın temini için, yapılan hizmetin karşılığı olarak alınmaktadır¹⁰⁸. Harçlar için öğretide vurgulanan, kamu ile özel kişi arasındaki

¹⁰⁸ Burak Pınar, **Yargı ve İcra Harçları**, Günaydın Hukuk Yayınları, İzmir, 2006,s.6.

karşılıklı menfaat ilişkisinin bedeli olma niteliği, devlete ait madenlerin özel kişilerce işletilmesine dair düzenlemelerde tam olarak yerini bulmaktadır.

Tablo 4. Maden Vergi ve Harçları

HARÇ VE TEMİNAT LİSTESİ				
HARÇLAR(TL)	2008	2009	2010/1	2010/2
Arama Ruhsatı Talep Harcı	176,40	197,50	217,25	1.361,65
Arama Ruhsatı (Her yıl için)	441,80	494,80	544,25	544,25
Ön İşletme Ruhsatı (Her yıl için)	1.547,60	1.733,30	1.906,60	1.906,60
İŞLETME RUHSATI	2008	2009	2010/1	2010/2
10 yıla kadar olan (10 dahil)	2.653,80	2.972,20	3.269,40	3.269,40
15 yıla kadar olan (15 dahil)	3.095,90	3.467,40	3.814,10	3.814,10
40 yıla kadar olan (40 dahil)	4.423,20	4.953,90	5.449,25	5.449,25
60 yıla kadar olan (60 dahil)	6.723,90	7.530,70	8.283,75	8.283,75
61-99 yıllık (Her yıl için)	8.847,10	9.908,70	10.899,55	10.899,55
Fenni Nezaretçi Atama	220,70	247,10	271,80	271,80
Birleştirme, küçültme, uzatma, taşocakları ruhsatlarının Maden Kanunu kapsamına alınması, işletme ruhsatı talep harcı	1.105,30	1.237,90	1.361,65	1.361,65
TEMİNATLAR (TL x hektar)	2008	2009	2010/1	2010/2
Arama Ruhsatı	1,33	1,49	1,64	5,45
Ön İşletme Ruhsatı	4,65	5,20	5,72	19,07
İşletme Ruhsatı	10 Yıl 7,97	8,92	9,81	32,70
	15 Yıl 9,29	10,41	11,45	38,15
	40 Yıl 13,27	14,87	16,35	54,50
	60 Yıl 20,18	22,60	24,86	82,84
	60 - 99 Yıl 26,55	29,73	32,70	109,00

Kaynak: Maden İşleri Genel Müdürlüğü, www.migem.gov.tr,

http://www.migem.gov.tr/links/duyurular/Mali%20konular/harc_teminat.htm , (05.10.2010)

Maden Kanunu maktu nitelikte ruhsat harçlarının ödenmesini, maden haklarının kullanılması için ön koşul olarak getirmektedir. Harçlar ülkemizde yürürlükte bulunan Harçlar Kanunu ile düzenlenmekteyse de, MK'nun maden harçlarının belirlenmesinde özel kanun niteliğinde olması nedeni ile genel kanun olan Harçlar Kanunu konu içinde herhangi bir düzenleme getirmemektedir.

2. Ruhsat Teminatı

Ruhsat teminatı, MK. 13. maddesinde, ruhsat aşamasına ve ruhsat süresine bağlı olarak hektar başına yıllık ruhsat harcının % 1'i oranında hesaplanacak bedel olarak tanımlanır. Bu oranı %50 oranında artırmaya veya eksiltmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmış, ruhsat teminatı tutarının 10.000 Türk Lirasından az olamayacağı belirtilmiştir. İrad kaydedilerek tamamlanması istenilen teminatların ruhsat sahibi tarafından üç ay içinde yatırılması gerekir. Bu süre içinde yatırılmamış ise ikinci bir üç aylık süre verilir. Verilen bu sürede de teminatı yatırılmaz ise faaliyetler durdurulur. Teminat, takip eden altı ay içinde de tamamlanmaz ise ruhsat iptal edilir.

Maden Kanununa göre irat kaydedilen ve tamamlanması gereken teminatların güncel teminat üzerinden alınacağı, süresi içinde yatırılmayan teminatların her defasında ikiye katlanacağı, I. Grup a bendi madenlerinin teminatlarının il özel idareleri hesaplarına yatırılacağı yine MK 13. madde hükümlerinde yer alır.

5995 Sayılı Kanun ile MK'da yer alan yaptırımların ve cezaların hukuki dayanağı açıkça ortaya konmuştur. Buna göre, bakanlık, mülki idare amirlikleri ve il özel idareleri tarafından MK'na göre verilen idarî para cezaları, 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu uyarınca tahsil edilecektir. Tahakkuk eden devlet hakları ile ruhsat harçlarının 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilmek üzere ilgili Defterdarlığa bildirileceği yönünde düzenleme mevcuttur.

Ruhsat harçları, Maden İşleri Genel Müdürlüğünce Vergi Dairelerine yazılan ruhsat harcı alınmasına dair yazı uyarınca tahakkuk ettirilir. Vergi Daireleri bu harcı diğer harçlar kodu ile tahsil ederler.

B. Devlet Hakkı ve Özel İdare Payı

Devlet hakkı kanunun tanımlar kısmında maden istihracından sağlanacak gelirden devlet payına düşen kısım olarak tanımlanır.

Devlet hakkı, üretilen I. – II.a – III. – V. – VI. grup madenlerle, mıcır, kaba inşaat, baraj, gölet, liman, yol gibi yapılarda kullanılan her türlü yapı hammaddelerinde ve altın, platin ve gümüş madenlerinde, ocak başı satış tutarının %4'ü oranında alınır. II. b grubu madenlerde ve altın, gümüş ve platin hariç olmak üzere IV. grup madenlerde devlet hakkı %2'dir.

Devlet Hakkı beyana dayalı olarak hesaplanır. Beyanların bakanlık tarafından denetleneceği ve eksik beyanların tamamlanacağı yine kanun hükmünde yer alır. Hazinesin özel mülkiyetinde veya Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan yerlerde yapılacak madencilik faaliyetlerinden Devlet hakkı %30 fazlasıyla alınır.

Madencilik faaliyeti yapılan yerlerin devlet ormanlarına rastlaması ve Çevre ve Orman Bakanlığınca verilen iznin beş hektarı geçmemesi halinde, fazla alınan Devlet hakkı, Orman Genel Müdürlüğünün ilgili hesabına yatırılır. Ağaçlandırma bedeli dışında başkaca bir bedel alınmaz. Sahanın rehabilite edilerek teslim edilmesinden sonra, talep edilmesi halinde teslim edilen saha kadar aynı şartlarda izin verilir.

Maden sahalarının ormanlık alanlarda bulunması ve beş hektarı geçen alanlarda, %30 oranında fazla devlet hakkı alınmakla beraber, Çevre ve Orman Bakanlığı'na yatırılması gereken arazi tahsis ve ağaçlandırma bedelleri ile maktu harçlar da sektör işletmelerince ödenmektedir.

Bir ruhsat sahasında defaten verilen iznin beş hektarı geçmesi halinde, aşan kısım için orman mevzuatı hükümlerine göre fon bedelleri hariç diğer bedeller alınır. Bu alanlardaki madencilik faaliyetlerinden birinci fıkrada öngörülen % 30 fazla Devlet hakkı alınmaz.

Ürettiği madeni kendi tesisinde kullanması nedeniyle ocak başı satış fiyatının oluşmadığı durumlarda, ruhsat sahibinin beyanı esas alınır. Ancak bu miktar emsallerinden az olamaz.

Ruhsat sahibi tarafından yatırılan Devlet hakkının % 25'i özel idare payı olarak ruhsatın bulunduğu ilin özel idaresine, % 25'i ruhsatın bulunduğu bölgede

altyapı hizmetlerinde kullanılmak üzere Köylere Hizmet Götürme Birlikleri hesabına, % 50'si de Hazine hesabında yatırılır.

Devlet hakkı oranlarında, madenin cinsi, üretildiği bölge ve benzeri ölçütler gözetilerek Bakanlar Kurulunca en fazla % 25 oranında indirim yapılabileceği belirtilmiştir.

Devlet hakkı ve özel idare payı, her yıl haziran ayının son günü mesai bitimine kadar ruhsat sahibi tarafından yatırılır.

Devlet hakkına dair yapılan istisnai düzenleme, kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılacak yol, köprü, baraj, gölet, liman gibi projeler de gereken yapı ve inşaat hammaddelerinin üretimi için getirilmiştir. Düzenleme uyarınca, ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına faaliyetleri için ETKB tarafından izin verilir. Üretim yapılacak yerlerdeki ruhsatlı alanlarda kamu kurumunun ihtiyacı olan üretim madencilik faaliyetlerine engel olmayacak ve kaynak kaybına yol açmayacak şekilde yapılır. Bu izinler çerçevesinde yapılacak üretimden devlet hakkı alınmaz ve izinler proje süresini aşamaz.

Süresinde tahakkuk ettirilmeyen Devlet hakkına, tahakkuk ettirilmesi gereken ayın son gününden tahakkuk ettirildiği tarihe kadar geçen süre için AATUHK' un 51 inci maddesine göre hesaplanacak gecikme zammı oranında faiz uygulanır.

Bunlara ilave olarak devlet hakkının tespitinde baz alınacak kriterleri belirlemek üzere ETKB tarafından 15.03.2005 tarihinde oluşturulan “Devlet Hakkı Komisyonu” şu noktaları vurgulamaktadır.

Ocak başı satışı yapılan maden ile üretim sahası dışındaki ruhsat sahibinin tesislerine sevk edilen madenlerin devlet hakkı alınır. Üretim sahasında stokta bekletilen madenin devlet hakkı alınmaz. Stoktan satış yapıldığı zaman devlet hakkı alınır.

İşletme projesinde beyan edilen üretimin %10'u veya üzerinde gerçekleştirilmesine rağmen satışın olmaması durumunda o yıla ait Devlet hakkı alınmaz.

İşletme projesinde beyan edilen üretim miktarının %10' undan az üretimin gerçekleştirilmesi durumunda (satışın olup, olmadığına bakılmaksızın) o yıla ait devlet hakkı işletme projesinde beyan edilen üretimin %10'u üzerinden tamamlanarak alınır.

Mevcut işletme projesindeki üretim miktarının değiştirilmesinin talebi halinde yeni bir işletme projesi alınır. Projenin incelenmesi ve uygun bulunması halinde yeni üretim miktarı baz alınarak devlet hakkı alınır.

Birden fazla işletme iznine sahip ruhsatlarda bu madenin kompleks cevher olması halinde projedeki tüvenan kompleks üretim miktarı üzerinden devlet hakkı alınır.

Birden fazla işletme iznine sahip kompleks olmayan madenlerden işletme iznine konu olan her maden için ayrı ayrı devlet hakkı alınır.

Sahada üretim sonrasında pasa olarak atılan ya da stoklanan madenlerin ileriki yıllarda tekrar işlenerek satılması durumunda satış tutarı üzerinden devlet hakkı alınır.

Ruhsat sahiplerinin devlet hakkını ödeyerek kendilerine ait zenginleştirme tesislerine sevk ettikleri madenlerden konsantrasyon sonucu atılan pasa, kalanları ya da atıklarının değerlendirilmesi durumunda yeniden devlet hakkı alınmaz.

C. Buluculuk Hakkı

Buluculuk hakkı Maden Kanunun 15. Maddesi ile düzenlenen ve ruhsat sahibine tanınan bir haktır. Madde hükmüne göre; ruhsat sahibi, arama ve/veya işletme ruhsatı süresince hazırlanan teknik raporlar ile görünür rezerv olarak bildirdiği madenlerin bulucusu sayılır. Bu hakkı talep eden ruhsat sahibine buluculuk belgesi verilir. Bulunan madenin bulucusu dışında bir başkası tarafından işletilmesi halinde, bu alandan üretilen maden için tahakkuk eden buluculuk hakkı her yıl haziran ayı sonuna kadar bu alanda üretim yapan kişiler tarafından hak sahibine ödenir. Buluculuk hakkı, yıllık ocak başı satış tutarının % 1' i dir.

D. Diğer Yükümlülükler

Maden Kanunu yukarıda sayılan maddi yükümlülükler yanında bazı şekli yükümlülükleri de öngörmüştür. Bu tip yükümlülüklerden çalışmamızın kapsamına girenler aşağıda sıralanmıştır.

1. Sevk Fişi

Üretilen madenin sevk fişi ile sevk edilmesine dair zorunluluk, MK'nun "Üretim ve Sevkiyat" başlığını taşıyan 12. maddesi ile düzenlenmiştir.

Sevk fişi, MK' nun 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa atıfta bulunarak tanımladığı belgedir. Tanıma göre sevk fişi VUK ile tarif edilen "Taşıma İrsaliyesi" üzerindeki bilgileri ihtiva eden beyan niteliğindeki fişlerdir. VUK 240. madde birinci fıkra A bendinde ise aynı kanunun, ambar defterini tanımlandığı 209. maddesine atıfta bulunmaktadır. Bu iki madde hükümleri incelendiğinde maden sevk fişinin taşınması gereken bilgiler ve özellikler ortaya çıkmaktadır. Buna göre; maden sevk fişleri, malın giriş tarihi, malın cinsi, malın miktarı, malın kimin tarafından tevdi edildiği, malın nereye ve kime gönderildiği, alınan nakliye ücreti tutarı yanında sürücünün ad ve soyadı ve aracın plaka numarası bilgilerini içeren, seri ve sıra numarası itibariyle birbirini takip eden belgelerdir. MK'da sevk fişinin beyan niteliğinde bir belge olduğunun belirtilmesine rağmen, sevk fiş üzerindeki miktar bilgisinin, kantar fişi ile uygunluk göstermesi gerekliliği ve yapılacak yol denetimlerinde kontrolünün mümkün olduğu ortadadır. Ruhsat sahibi ya da rödovansçı tarafından sevk fişi olmaksızın maden sevk edildiğinin, mülkî idare amirlikleri veya il özel idareleri tarafından tespit edilmesi halinde, sevk edilen madene el konulacak, madenin ocak başı satış bedelinin beş katı tutarında idari para cezası verilecektir.

Maden sevk fişleri usul kanununda tanımlanan irsaliye yerine kullanılabilir. 173 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliğine göre, 3213 sayılı Maden Kanunu'na göre maden sevkiyatında düzenlenen maden sevk fişleri, alınan ürünün alıcı veya satıcı tarafından taşınıp taşınmadığına bakılmaksızın sevk irsaliyesi olarak kabul edilecek, satın aldığı malı kendi araçlarıyla veya bir nakliyeciy vasıtasıyla taşıttıran mükelleflerden ayrıca sevk irsaliyesi düzenlemesi de istenmeyecektir.

Maden sevk fişlerini kullanma zorunluluğu uygulamada sorunlara yol açmaktadır. Elle doldurulmak üzere koçanlar halinde maden ruhsatı sahibine il özel idareleri tarafından verilen bu fişler, özellikle sürümün yüksek olduğu taş ocaklarında kullanımda sorunlara yol açmaktadır. Günde yüzlerce sevkiyat yapılan bir maden ocağında, bilgisayar çıktısı ile tanzim edilebilecek sevk fişlerine ihtiyaç

vardır. İhtiyacı karşılamak üzere, sürekli form halinde, yazıcı ile tanzim edilmeye uygun şekilde maden sevk fişleri de düzenlenmiştir. Ancak sürekli form tipindeki maden sevk fişleri sınırlı sayılarda teslim edilmektedir. Bu nedenle, sürümü yüksek olan maden ocaklarında, VUK hükümlerine uygun olarak anlaşmalı matbaalara bastırılan sevk irsaliyeleri kullanılmakta, ocaktan sevk edilen madene dair maden sevk fişi ise günlük olarak tek bir fiş ile kesilmektedir. Bu uygulama yürürlükteki maden kanunumuza uygun olmamakla beraber, yaygın olarak gözlenmektedir. Sevk irsaliyesi ile yapılan maden sevkiyatı, MKUY.’nin “Usulsüz Sevkiyat” başlığı taşıyan 45. maddesinde tanımlanmış ve cezai yaptırıma bağlanmıştır. Yönetmelik maddesine göre madenlerin, MİGEM’den alınacak sevk fişi ile sevk edilmesinin zorunluluğu vurgulanmıştır. Sevkiyatın Maliye Bakanlığında alınmış sevk irsaliyesi ile yapılması halinde ve devlet hakkının ödenmiş olması durumunda, ruhsat sahibinin öncelikler yazılı olarak uyarılacağı, aynı işlemin tekrarında teminatın irat kaydedileceği hükme bağlanmıştır.

Maden Sevk Fişi örneği çalışmamız ekleri arasında yer almaktadır. (Ek.6)

2. Kantar Fişi

Nakledilen cevherin ocak sahasını terk ederken ağırlığını gösteren belgedir. Kantar ile sevk edilen madenin miktarı belirlenmektedir. Ticari çıkarların korunması ve kamunun çıkarılan madenler üzerinden hesaplanacak alacağının belirlenmesi için kantarların kalibrasyonu, denetimi ve muayeneleri önemlidir. 21.01.1989 tarih, 20056 sayılı RG ile yayınlanarak yürürlüğe giren “3516 Sayılı Ölçüler Ve Ayarlar Kanunu” bu konudaki düzenlemeleri hükme bağlar. Kantarların bu kanun hükümlerine uygun olarak kalibrasyonu, mühürlenmesi, denetimi ve kontrolünün yapılmaması yükümlü açısından mali ve cezai yaptırımlar doğuracaktır. İdari cezalar kapsamında 200 Türk Lirasından 10.000 Türk Lirasına kadar ceza kanun ile tanımlanmıştır.

Kanunun 16. maddesinde düzenlene adli cezalar ise oldukça ağırdır. Ölçü birimleri belirlenmiş kriterlere uygun olmayan ya da kanun hükümlerine uygun bulunmayan ölçü ve ölçü aletlerini imal eden ve ticaretini yapan ve hatta bu ölçü aletindeki bu kusurları bilerek nakleden kişi, bir yıldan altı yıla kadar hapis cezası ile

cezalandırılırken, damgalanmamış aletlerinin ticaretini yapan veya ticari ilişkide kullanan kişi, bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Ayarının doğru olmadığını bildiği aletle ölçü yapan ve bu suretle haksız menfaat temin eden kişiler ise TCK dolandırıcılık suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılır.

Görülmektedir ki, madencilik faaliyetlerinde kantarın usullere uygun olarak kullanımı vergi kanunları ve maden kanunları kadar ceza kanunları ile de ön planda tutulmuştur.

3. Satış Bilgi Formu, Faaliyet Bilgi Formu ve Arama Faaliyet Raporu

Satış bilgi formu, yıllık üretim miktarı, satış tutarı, toplam gelir ve tahakkuk eden devlet hakkını gösteren bir formdur. Bu formun devlet hakkı ve diğer bedellerin hesaplanmasında esas oluşturacak şekilde düzenlenmesi ve takip eden yılın Nisan ayının sonuna kadar MİGEM' e ulaştırması gereklidir. Faaliyet bilgi formu ise, yıllık işletme faaliyetine ilişkin üretim, satış, stok ve bunun gibi bilgileri içeren, şekli ve muhtevası yönetmelikle gösterilecek olan belge olarak tanımlanmıştır. Mali yükümlülükler kaynağı teşkil eden satış bilgi formu ve faaliyet bilgi formu, 5995 Sayılı Kanun ile değişmesi muhtemel MKUY' nin ekleridir ve çalışmamız tarihi itibarıyla geçerli biçimleri ile ekler arasında yer almaktadır. (Ek 3 ve Ek 4). Arama faaliyet raporu ise dönem içinde yapılan arama çalışmalarının bildirilmesinde kullanılır.

MK 29. maddesine göre, maden ruhsat sahibi, satış ve faaliyet bilgi formlarını ve işletme sahasında arama yapmış ise arama ile ilgili bilgileri MİGEM' e vermekle yükümlüdür. Yükümlülüğün yerine getirilmemesi halinde teminatın irad kaydedileceği ve yükümlülük yerine getirilinceye kadar faaliyetin durdurulacağı hükme bağlanmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MADENCİLİK FAALİYETLERİNDE VERGİSEL SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Bu bölümde, madencilik sektöründe uygulamada sıklıkla karşılaşılan ve tarafımızca tespit edilen vergisel sorunlar açıklanmış, bu sorunların çözüm önerilerinde bulunulmuştur. Vergi sistemimizden kaynaklanan ve diğer sektörleri olumsuz etkilendiği düşünülen, ortak sorunlar çalışmamız kapsamında soyut tutulmuş, sadece madencilik sektörüne has vergisel sorunlar üzerinde durulmuştur.

I. MADENCİLİK SEKTÖRÜNDE VERGİSEL SORUNLAR

Türk vergi sisteminin genel yapısı paralelinde, madencilik sektörünün vergilendirilmesinde özel düzenlemeler bulunmamaktadır. Vergi kanunlarımız genel olarak düşünüldüğünde, ihracatı, kamu tarafından yürütülen faaliyetleri, askeri ve diplomatik faaliyetleri ve bu faaliyetlerde bulunan kurum ve kuruluşları kapsayan vergi muafiyeti ve istisnalar içeren farklı düzenlemeler barındırmaktadır. Elbette ki bu sayılan düzenlemeler vergi ilkeleri paralelinde yapılması zorunlu nitelikte düzenlemelerdir. Ancak verginin modern maliye bilimi içinde yer aldığı önemli konumu gereği, ülke ekonomisindeki sektörleri destekleyici ve yönlendirici düzenlemeleri içermesi beklenmektedir. Tüm sektörlerle eşit mesafede duran ve tek tip uygulama öngören sistem, bazı sektörlerde, diğer kanunlarla belirlenen ek kamusal mali yükümlülüklerle birleştiğinde zarar verici hale gelmektedir.

Madencilik sektöründe vergisel sorunlar maden harçları da düşünüldüğünde yüksek vergi yükü olarak karşımıza çıkmaktadır. Diğer yandan, bu yükün yıkıcı etkilerini azaltacak teşviklerin eksikliği incelenmiştir.

A. VERGİ YÜKÜ

Kamu finansmanının en önemli aracı olan vergilerin ülke ekonomisi içindeki büyüklüğünü tanımlamak ve ölçmek, maliye politikasının sevk ve idaresi için vazgeçilmez bir gerekliliktir. Ülke ekonomilerinin yönetiminde, kaynak dağılımında

etkinliğin, gelir dağılımında adaletin, ekonomide istikrarın ve büyümenin sağlanması görevleri üstlenilmiştir. Bu görevlerin yerine getirilmesi için ekonomik veriler takip edilir, dengeler gözetilir. Vergi yükü, yukarıda sayılan iktisadi görevleri yerine getirecek yönetimin en önemli aracı olan vergiyi, nasıl kullandığını ölçen ekonomik verilerden biridir.

Vergi yükü (V_y), bir ekonomide elde edilen vergi gelirleri toplamının (V), milli gelire oranıdır(G)¹⁰⁹. Ve aşağıdaki gibi formüle edilebilir.

$$V_y = V / G$$

Vergi yükü, kamu iradesinin alacağı kararlarla tek taraflı değişimler yaratabileceği az sayıdaki değişkenlerdendir. Elbette ki, maliye yönetimlerinin, ekonominin iç ve dış dinamiklerinde dolaylı olarak yönlendirebileceği birçok değişken bulunmaktadır. Ancak vergi yükü üzerinde yapılacak ayarlamalar, direkt olarak kanun koyucu tarafından alınacak kararlar ile ekonomiye en etkin ve en hızlı şekilde müdahaleyi mümkün kılar.

Vergi yükü, kamunun ekonomiden çektiği kaynağı ifade ederken, sadece özel sektörün kamuya aktardığı kaynak anlamına da gelmemektedir. İstanbul Sanayi Odasının “500 Büyük Firma” araştırmasının verilerine göre, 1997 – 200 döneminde 37 kamu şirketinin toplam vergilerin %36,1 ini ödediği tespit edilmiştir¹¹⁰. Bu açıdan bakıldığında, kamu iktisadi işletmelerinin ekonomi içinde varlık gösterdiği bir sistem içinde, bu kurumların da vergi yükü hesaplamalarının bir parçası olduğu ve özel sektörün vergi yükü hesaplamalarında sapmalara yol açacağı söylenebilir.

Makro ekonomik olarak yukarıda açıklanan vergi yükü, bireysel değerlendirmede ise “Bireylerin ödemiş oldukları vergilerin, gelirlerine oranı” olarak karşımıza çıkmaktadır¹¹¹. Bireysel olarak ele alındığında vergi yükü, kişilerin tüketim ve yatırım harcamaları ile tasarruf imkanlarından feragat ederek devlete aktardıkları gelir payıdır. Vergi ödeyen üzerindeki psikolojik baskıyı ifade eden “Vergi Baskısı” ya da “Vergi Tazyiki” tanımlamalarında bulunmaktadır¹¹². Sonuçta, mikro açıdan bireylerin, makro açıdan ise toplumun gelirlerinin bir kısmının, özel sektörden, kamu sektörüne aktarılması olan vergilerin, ödeyenlerin

¹⁰⁹ Eker, s.197.

¹¹⁰ Engin, s.107.

¹¹¹ İ.Türk, s.69.

¹¹² Eker, s.191.

ekonomik gücündeki azalma vergi yüküdür¹¹³. Vergi yüküne mikro ekonomik açıdan getirilen vergi baskısı yaklaşımı, ekonomideki sosyal sınıflara ve sektörlerle de uygulanabilir ve kendi içinde mukayeseye imkan tanıyan bir ölçümleme metodu sunar. Bireylerin vergi üzerindeki sübjektif bakış açılarının etkili olduğu bu hesaplama, salt oranların yorumlanması ile değil, bu oranların diğer sınıflar ve sektörler ile bunların yurt dışı özdeşleri ile karşılaştırılması ile anlam kazanır.

Maden fiyatları, uluslar arası piyasalarda belirlenmekte ve yoğun rekabet ortamı içinde şekillenmektedir. Bu nedenle, maden işletmelerinin birçoğunda, vergi yansıması, işletmelerin en kolay müdahale edebildikleri işgücü bedellerinde, yani ücretlerde kendini göstermektedir.

1. Dar Anlamda Vergi Yüğü

Vergi yükü hesaplamasında, sadece vergi gelirlerinin toplamının kullanılması yolu ile elde edilen sonuç, dar anlamda vergi yükü oranını ortaya koyar. Vergi yükünün değerlendirilmesinde, devletin yükümlülerden tahsil ettiği vergiler, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerden hangisinin ya da hangilerinin toplam vergi ödemesi içinde yer alacağı önem taşımaktadır. Devlet tarafından kamu giderlerinin finansmanı ortak amacıyla toplanan tüm bu mali yükümlülükler, yarattıkları etkiler ile farklılık gösterirler. Vergilerin özelliklerine göre birçok farklı sınıflandırma içinde incelenmesi mümkündür. Vergi yükünün açıklanması için yarattıkları ekonomik etkileri ile vergileri sınıflandırmak daha doğru olacaktır.

a. Dolaylı Vergi – Dolaysız Vergi Sınıflandırması

Bu sınıflandırma metodu, dolaylı vergi ve dolaysız vergi sınıflandırmasıdır. Dolaylı vergiler ile dolaysız vergiler sınıflamasında ayırım, “Fiyat Düzeyini Ve Fiyat Yapısını Değiştirme Kriteri”, “Yansıma Kriteri”, “Verginin Konusunun Sürekliliği ve Vergiyi Doğuran Olay Kriteri” olmak üzere üç noktada kesişmektedir¹¹⁴. Vergileri

¹¹³ Funda Töralp, “Kurumların Üzerine Düşen Vergi Yüğü”, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007, s.24.

¹¹⁴ Habil İşler, “Türkiye’de Sermaye Şirketleri Üzerindeki Kurumlar Vergisi Yüğü ve OECD Ülkeleri İle Karşılaştırılması, Dokuz Eylül Üniversitesi”, (Yüksek Lisans Tezi) Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2010, s.14.

dolaylı ve dolaysız olarak sınıflandırmak için kullanılan ölçütler konusunda, maliyeciler arasında görüş farklılıkları bulunmakla beraber, hepsinin birleştiği ölçütlerin başında verginin yansması ölçütü ön plana çıkmaktadır¹¹⁵.

Verginin yansıtılmasında “İleriye Doğru Yansıtma” olarak adlandırılan durum, vergiyi ödeyenin, ödediği verginin gelir daraltıcı etkisini kendi üzerinden atarak, mal veya hizmet sunduğu ekonomik birim üzerine taşımasıdır. Böylelikle, vergi ödeyen ekonomiye sunduğu mal ve hizmetin fiyatına verginin gelir daraltıcı etkisini telafi edecek ilaveyi yapacaktır. “Geriye Doğru Yansıtma” da ise, vergi ödemeleri, üretim faktörlerinin kullanımı için kullanılan kaynaklarda kısıtlamaya gidilerek telafi edilmektedir. Geriye doğru yansımada, fiyat elastikiyeti en yüksek faktör olan ücretler, verginin yansmasını öncelikle hissedecektir. Bu ölçüye göre yapısal özellikleri nedeni ile kanuni mükelleflerinden başkalarına yansıtılabilen vergilere dolaylı vergiler, yansıtılamayan ya da güç yansıtılan vergilere dolaysız vergiler denilmektedir¹¹⁶. Dolaysız vergilerin mükellefleri aynı zamanda vergiyi fiilen ödeyen kişilerdir.

Dolaylı vergiler ile dolaysız vergiler arasındaki bir farklılık da, verginin konusunun sürekliliğidir. Bazı vergilerin mükellefleri, vergi konusu ve vergiyi doğuran olay, genellikle yıllık olan periyotlarda, belirlilik arz eder. Yani, kamu, hangi vergiyi, kimden, hangi olay üzerinden, hangi tutarlarda ve ne zaman tahsil edeceğini önceden bilmektedir. Bu tip vergiler dolaysız vergi sınıfındadır. Gelir üzerinden alınan Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi bu tip vergilere örnektir. Bazı vergilerde ise vergiyi doğuran olay, süreklilik arz etmez. Bir iş veya işlem sonucu olarak ortaya çıkar. Dolaylı vergi olarak tasnif edilecek bu tip vergilere KDV, ÖTV örnek olarak gösterilebilir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda Dolaylı Vergi – Dolaysız Vergi ayrışımı şu tablo ile özetlenebilir.

¹¹⁵ Eker, s.214.

¹¹⁶ Eker, s.215.

Tablo.5 Dolaylı Vergi – Dolaysız Vergi Ayrışımı

	Kriterler			Vergiler
	Yansıma	Fiyat Etkisi	Süreklilik	
Dolaylı Vergi	Var	Var	Yok	Katma Değer Vergisi Damga Vergisi Özel Tüketim Vergisi Özel İletişim Vergisi Gümrük Vergisi Damga Vergisi Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisi
Dolaysız Vergi	Yok	Yok	Var	Gelir Vergisi Kurumlar Vergisi Motorlu Taşıtlar Vergisi Emlak Vergisi Veraset Ve İntikal Vergisi

Kaynak: Yürürlükteki Vergi Kanunları Çerçevesinde Tarafımızca hazırlanmıştır.

b. Dolaylı Ve Dolaysız Vergilerin Etkileri

Vergilerin dolaylı ve dolaysız nitelikte oluşları, ekonomiye olan etkilerinde belirleyici unsurdur.

Dolaylı ve dolaysız vergilerin fiyatlar üzerindeki etkileri farklılık göstermektedir. Dolaylı vergiler, genellikle, bir mal ve hizmetin arzında, arzın talep ile karşılaştığı fiyatlar üzerinden hesaplanan vergiler olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir başka söylemle, genellikle matrah satış fiyatıdır ve mal ve hizmetin bedeli üzerine ilave edilerek yansıması söz konusudur. Dolaylı vergiler bu yönü ekonomi içindeki likidite fazlasını herhangi bir gecikmeye yol açmaksızın emerler. Dolaysız vergiler ise ağırlıklı olarak gelir ve servet üzerinden alındıkları için bir yıl gecikmeli olarak likidite üzerinde etki gösterirler¹¹⁷. Dolaylı vergilerdeki yansıma, makro ekonomik anlamda “ Katlı Yansıma” olgusuna yol açar. Ekonomi içindeki mal ve

¹¹⁷ İ.Türk, s.122.

hizmet üreten birimlerin zincirleme olarak yansıttığı vergi yükü fiyatlar genel seviyesindeki artışlarla olarak kendisini hissettirir. Bunun tersi de dolaylı vergilerin azaltılmasında, fiyatlar genel seviyesinin düşüşü olarak görünecektir. Bunların somut veriler ile analiz edildiği, vergi gelirleri ve ekonomik büyüme ile sabit sermaye yatırımları arasındaki ilişkilerin incelendiği bir ekonometrik çalışma neticesinde özel sabit sermaye yatırımlarıyla dolaylı vergiler arasında negatif yönlü bir ilişki bulunmuş, KDV, ÖTV ve Gümrük Vergileri gibi dolaysız vergilerin yatırımlarda maliyet unsuru olduğunu sonucuna varılmıştır¹¹⁸.

Dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi adaleti üzerinde de farklı yansımaları vardır. Vergilendirmede mali güce orantılık ilkesi, herkesin ekonomik gücü ile orantılı olarak vergi ödemesini gerektirir. Öte yandan vergi adaleti ilkesi de toplumu oluşturan bireylerin adil ve dengeli olarak vergilendirilmesini ön görmektedir. Dolaylı vergilerin bu iki amaca hizmet etmekte yapısal problemleri vardır. Dolaysız vergilerle mükelleflerin ödeme gücü (şahsi durumları) daha kolay dikkate alınabilir. Çünkü bu vergiler gelir ve servet üzerinden alınırlar ve ödeme gücüne göre vergilendirmeyi sağlayan teknikler daha kolay uygulanabilir¹¹⁹. Dolaysız vergiler vergi adaletini sağlamaya ve mali güce orantılı olarak vergi tahsiline imkan sunan vergilerdir. Oysa bu ölçütlerin dolaylı vergilere uygulanması güçtür. Bu tip vergilerle, ülke içindeki ekonomik birimler, mali güçlerine ve sosyoekonomik durumlarına bakılmaksızın vergilendirilmektedirler.

Rekabet koşullarında bu iki tip vergi belirleyicidir. Yatırımcılar için vergi kullanılabilir geliri azaltan bir unsurdur. Maliyet hesapları, dolayısıyla karlılık analizlerinde önemli yer tutarlar. Dolaylı vergilerin fiyatlara direk olarak yansıtılabilmesi, yatırımcı açısından avantaj gibi görünmektedir. Ancak, ekonomiye sunulan mal veya hizmet için arz ve talebin bulunduğu noktada oluşan fiyat dikkate alındığında, ödenecek vergi tutarında, arz edenin gelir kaybı olacağı da açıktır. Dış ticarete ise dolaylı vergiler ihraç anında iade edilmektedir. Dolaysız vergiler ise direkt olarak maliyet unsurudur. Uluslar arası ticarete, dolaysız vergileri düşük olan ülkelerin işletmeleri daha avantajlı konumdadır¹²⁰.

¹¹⁸ Ferimah Yılmaz – Nuray Tezcan, “Vergi Hasılatı Ve Sabit Sermaye Yatırımlarının Ekonomik Büyümeye Olan Etkisi : Ekonometrik Bir İnceleme”, **8. Ekonometri Ve İstatistik Kongresi**, 27-25 Mayıs 2007, İnönü Üniversitesi, Malatya.

¹¹⁹ Bilici, s.155.

¹²⁰ Bilici, s.154.

c. Türkiye’de Vergi Gelirlerinde Dolaylı – Dolaysız Vergi Dağılımı

Ülkemizde dolaylı ve dolaysız vergi tahsilatlarının 2004 yılından 2009 yılına kadar dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 6. Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı Dağılımı

Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Dağılımı (1.000.000 TL)									
Dolaysız Vergiler				Dolaylı Vergiler					Genel Toplam
Yıllar	Gelir Ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	Dolaysız Vergiler Toplamı	Dahilde Alınan Mal Ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler	Dış Ticaret Üzerinden Alınan Vergiler	Damga Vergisi	Harçlar	Dolaylı Vergiler Toplamı	
2004	29.309	1.838	31.147	48.932	16.932	1.915	2.112	69.891	101.038
2005	34.219	2.370	36.589	58.241	19.307	2.187	2.926	82.661	119.250
2006	44.175	3.159	47.334	69.147	27.579	3.168	4.043	103.937	151.271
2007	53.780	3.693	57.473	76.089	29.001	3.677	4.858	113.625	171.098
2008	63.089	4.151	67.240	80.763	32.809	3.987	5.181	122.740	189.980
2009	66.720	4.758	71.478	87.080	28.670	4.205	4.856	124.811	196.289

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sitesi,

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm , (01.06.2010).

Tablo 7. Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatında Dolaylı ve Dolaysız Vergi Oranları

Dolaysız Vergiler			Dolaylı Vergiler		Genel Toplam
Yıllar	Tutar	Yüzde	Tutar	Yüzde	
2004	31.147	31	69.891	69	101.038
2005	36.589	31	82.661	69	119.250
2006	47.334	31	103.937	69	151.271
2007	57.473	34	113.625	66	171.098
2008	67.240	35	122.740	65	189.980
2009	71.478	36	124.811	64	196.289

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sitesinden Yararlanarak Tarafımızca Hazırlanmıştır.

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm , (01.06.2010).

Yukarıdaki tablolarda açıkça görüldüğü üzere, ülkemizde dolaylı vergilerin üstünlüğü söz konusudur. 2004 yılından itibaren azalış eğiliminde de olsa vergi gelirlerin ortalama %67 ‘si dolaylı vergilerden, % 37 ‘si dolaysız vergilerden elde edilmiştir.

2. Geniş Anlamda Vergi Yüğü

Klasik anlamda vergi yüğü kavramı, bir ülkede bir yıl içinde toplanan kamu gelirlerinin, o ülkenin gayri safi yurtiçi hasılasına oranını ifade eder. Bu hesaplamalarda ülke içinde sosyal güvenlik kuruluşlarının topladıkları parafiskal nitelikteki primlerin de ilave edilmesi gerekir¹²¹.

Dar anlamda, yani sadece vergi yükümlölüklerini dikkate alarak yapmış olduğumuz açıklamalara, madencilik sektöründeki geniş anlamıyla vergi yükünü tanımlamak üzere parafiskal kamu gelirlerini de eklemek gerekecektir. Sosyal güvenlik primlerini de vergi yüğü içinde değerlendirmeye alan bu bakış açısı madencilik için özel bir durumun açıklanması için gereklidir. Bilindiğı gibi madencilik faaliyetleri iş kazası riskinin yüksek olduğu faaliyetlerdendir. 15/8/2009 tarihli ve 27320 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan İşyeri Sağlık ve Güvenlik Birimleri ile Ortak Sağlık ve Güvenlik Birimleri Hakkında Yönetmeliğın 57 nci maddesi uyarınca oluşturulan Tehlike Sınıfı Belirleme Komisyonunun görüşleri doğrultusunda işyerlerinin iş sağlığı ve güvenliği açısından yer aldığı tehlike sınıfları listesinde madencilik faaliyetleri “Çok tehlikeli işler” kapsamında yer almaktadır. Bunun sonucu olarak SGK primleri işveren payı diğer sektörlerle nazaran yüksektir. Bu bakış açısı ile sektör üzerindeki vergi yüğü şu şekilde gerçekleşmektedir.

3. Vergi Yüğü Karşılaştırmalarında Dikkate Alınacak Hususlar

Vergi yükünün hesaplanması için, çıkan kamu gelirlerinin, yurtiçi hasılaya oranı yeterlidir. Ancak bu oranın mukayese edilebilmesi, diğer ülkelerdeki vergi yükleri ile görelî olarak, fazla ya da az nitelemelerinde bulunulabilmesi için dikkate alınması gereken başka veriler mevcuttur.

¹²¹ Bilici, s.150.

Klasik anlamda vergi yükü hesaplanırken, devletin borçlanma yolu ile elde ettiği gelirler dikkate alınmamaktadır¹²². Kamu borçlanması, vergi yükü formülünün paydası olan gayri safi yurtiçi hasıla değerini büyüten, ve vergi yükünü olduğundan az gösteren bir etkiye neden olur. Bu nedenle, vergi yükü hesaplamasında ülkenin borçlanma yolu ile finanse ettiği kamu harcamalarının, gayri safi milli gelire oranı olan bütçe açığı yüzdesi vergi yükü oranına ilave edilmelidir.

Vergi yükü kıyaslanırken dikkat edilmesi gereken diğer bir husus da, ülkedeki bireylerin ödedikleri vergi sonrası ellerinde kalan parasal büyüklüktür. Gelir, tüketim ve yatırım harcamaları ile tasarrufların toplamıdır. Vergi yükü oransal olarak, kıyaslanan ülkelerden düşük bile olsa, bu orandaki verginin, bireyinden alınıp kamuya verilmesi halinde, bireye hayatını idame ettirecek gelirin kalıp kalmadığına da bakılması gerekir.

¹²² Bilici, s.152.

Tablo 8. Madencilik Sektörünün Mali Yükümlülükleri ve Oranları

	Kurumlar Vergisi Mükellefi		Gelir Vergisi Mükellefi	
	Maden Kanunu Maden Grupları I. - II.a - III. - V. - Altın Gümüş Platin - VI.	Maden Kanunu Maden Grupları II. b - IV.	Maden Kanunu Maden Grupları I. - II.a - III. - V. - Altın Gümüş Platin - VI.	Maden Kanunu Maden Grupları II. b - IV.
Dolaysız Vergiler Toplamı %	20	20	15 - 35	15 – 35
Kurumlar Vergisi %	20	20		
Gelir Vergisi ¹²³ %			15 - 35	15 - 35
Dolaylı Vergiler Toplamı %	23	23	23	23
Katma Değer Vergisi	18	18	18	18
Devlet Hakkı %	4	2	4	2
Buluculuk Hakkı %	1	1	1	1
SGK İşveren Primleri Toplamı	27	27	27	27
Kısa Vadeli Sigorta Kolları	6,5	6,5	6,5	6,5
Mamullük, Yaşlılık, Ölüm	11	11	11	11
Genel Sağlık Sigortası	7,5	7,5	7,5	7,5
İşsizlik Sigortası İşveren Payı	2	2	2	2

Kaynak: KVK, GVK, SGK ve MK Hükümleri Çerçevesinde Tarafımızca Hazırlanmıştır.

Tablo 8 içeriğinde yer alan vergisel ve parafiskal yükümlülüklerin madencilik sektörüne etkilerini karşılaştırmalı bir tablo ile açıklamak daha faydalı olacaktır. Örnekte eşit maliyetler ve eşit işçilik giderleri ile çalışan iki işletme ele alınmış, bunlardan birinin madencilik sektöründe faaliyet gösterdiği varsayılmıştır. Maden ruhsat harç ve teminatları oransal analizde hatalı sonuçlara yol açacağından örnekte dikkate alınmamıştır. Sektördeki işletmelerin ağaçlandırma bedeli, arazi tahsis bedeli gibi ödemeleri de spesifik hesaplamalarından dolayı aşağıdaki tabloda yer almamıştır. Bu kısımda en basit örneklem ile maden işletmelerinin taşıdığı vergi yükü incelenmiştir.

¹²³ 8.800 TL'ye kadar % 15, 22.000 TL'nin 8.800 TL'si için 1.320 TL, fazlası % 20, 50.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL, (ücret gelirlerinde 76.200 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL), fazlası %27, 50.000 TL'den fazlasının 50.000 TL'si için 11.520 TL, (ücret gelirlerinde 76.200 TL'den fazlasının 76.200 TL'si için 18.594 TL), fazlası % 35 oranında vergilendirilir.

Tablo 9. Madencilik İşletmesi Mali Yükümlülüklerinin Karşılaştırılması

			Madencilik İşletmesi		Diğer İşletme	
			%	Tutar	%	Tutar
I		Yıllık Satışlar (KDV Dahil)		1.180,00		1.180,00
II		Yıllık Satışlar:		1.000,00		1.000,00
	A	Personel Ücret Giderleri		200,00		200,00
	B	Diğer Giderler		600,00		600,00
III	A+B	Giderler Toplamı		800,00		800,00
IV	II - III	Kar		200,00		200,00
V	F+G+VIII	Mali Karın Tespitinde İndirilecek Vergiler		116,00		43,00
	IV - V	Kurumlar Vergisi Matrahı:		84,00		157,00
VI	C	Dolaysız Vergiler Toplamı %	20,00	16,80	20,00	31,40
	D	Kurumlar Vergisi %	20,00	16,80	20,00	31,40
VII	E+F+G	Dolaylı Vergiler Toplamı %	24,20	242,00	18,00	180,00
	E	Katma Değer Vergisi	18,00	180,00	18,00	180,00
	F	Devlet Hakkı %	5,20	52,00	0,00	0,00
	G	Buluculuk Hakkı %	1,00	10,00	0,00	0,00
VII I	H+I+J+K	SGK İşveren Primleri Toplamı	27,00	54,00	21,50	43,00
	H	Kısa Vadeli Sigorta Kolları	6,50	13,00	1,00	2,00
	I	Mamullük, Yaşlılık, Ölüm	11,00	22,00	11,00	22,00
	J	Genel Sağlık Sigortası	7,50	15,00	7,50	15,00
	K	İşsizlik Sigortası İşveren Payı	2,00	4,00	2,00	4,00
Özet		Vergi Yüğü KDV ile		0,27		0,22
		Vergi Yüğü KDV siz		0,13		0,07
		Elde Edilen Hasılat		1.180,00		1.180,00
		(-)Maliyetler Toplamı	67,80	800,00	67,80	800,00
		(-)Ödenen KDV	15,25	180,00	15,25	180,00
		(-)Ödenen Kurumlar Vergisi	1,42	16,80	2,66	31,40
		(-)Ödenen Maden Yükümlölükleri	5,25	62,00	0,00	0,00
		(-)Ödenen SGK Primleri	4,58	54,00	3,64	43,00
		Net Kazanç	5,69	67,20	10,64	125,60
		Faaliyetlerden Devlete Aktarılan:	26,51	312,80	21,56	254,40

Kaynak: KVK, SGK ve MK Hükümleri Çerçevesinde Tarafımızca Hazırlanmıştır.

Tabloda görüldüğü üzere madencilik sektöründeki işletme, diğer sektördeki örneğine oranla % 5.05 oranında fazla vergi ve benzeri yükümlülükle karşı karşıyadır. Oransal değerlendirme, aradaki farkın vurgulanmasında yetersiz kalabilir. Olaya bir de elde edilen hasılatlar yönü ile bakmak gerekir. 1.000 birimlik satış sonrası eşit maliyetler ve şartlar altında maden işletmesi 67.20 birim hasılat elde ederken, diğer işletme 125,60 birim hasılat elde etmektedir. Eşit şartlarda iki yatırımcıdan, madencilik sektöründe yer alan, sektörde faaliyet göstermek için uzun vadeli ve büyük yatırımlar ortaya koyan, her an kapatılma, ceza, iş kazası riskleri ile çalışan yatırımcı, diğer sektörde yer alan yatırımcının yarısı kadar kazanabilmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken bir başka yön ise, madencilik sektöründe zarar dahi edilse, ödenmesi gereken ve direkt olarak satışlar üzerinden hesaplanan 24.20 oranında dolaylı vergi yükü bulunmasıdır. Bu şartlar altında madencilik sektörüne yatırımcının yönelmesi, sektörde canlanma, atıl madenlerin çalışır hale gelmesi çok rasyonel bir beklenti olmayacaktır.

B. TEŞVİK POLİTİKALARINDA EKSİKLİKLER

Teşvik politikalarının hedeflenen sonuçlara ulaşması uzun vadeli ve tutarlı düzenlemeleri gerektirir. Ülkemizde uygulanan teşvik politikalarının uzun vadeli hedeflerine ulaşmasındaki başarısı tartışılır durumdadır.

1. Teşvik Uygulamalarında Genel Değerlendirme

Maliye politikalarının etkin bir aracı olan vergiler, teşvik düzenlemeleri ile donatıldığında, ekonomiye yön vermekte de önemli bir araç haline gelirler. Vergilendirmedeki genellik ilkesi ve adalet ilkesi gereği vergiler, belirli iş kollarına yönelik düzenlenmez. Vergi hukuku, ülke içindeki tüm ekonomik hayatı ve tüm sektörleri kapsayan genel hükümler üzerine kurulu bir sistematik arz eder. Vergi kanunları ile getirilen düzenlemeler, ülkede yürütülen maliye politikasının amaçlarını destekleyecek nitelikte oluşturulacak teşvik kanunları ile desteklenmelidir.

Ekonomide istikrarı, iktisadi kalkınmayı, ülke içinde gelir ve servet dağılımını dengelemeyi amaçlayan¹²⁴ maliye politikaları bu sayede işlerlik kazanacaktır.

Sektörlere göre sabit sermaye yatırımlarının dağılımı incelendiğinde kamu ve özel kesim ağırlığının değişimi ya da yön değiştirmesi teşvik kanunlarına paralel olarak gelişmektedir. Özellikle 1980’ler özel sektörün ekonomide ağırlığının artmaya başladığı kırılma dönemlerinden biri sayılabilir. Bu dönemde yapısal düzenlemelerle teşvik kanunlarının uygulanmaya konmasıyla beraber vergileme politikaları ve dolayısıyla vergisel teşvikler de değişmiştir. Bu dönemin başında 24 Ocak 1980 kararlarıyla “ithal ikamesine” dayalı sanayileşme stratejisi terk edilerek, “dışa dönük sanayileşme” stratejisi benimsenmiştir. Bu strateji değişikliğine paralel olarak ihracatın teşviki önem kazanmış ve ihracata dönük sanayileşme teşvik edilmiştir. Dışa açık büyüme sürecinde vergi sistemi devletin kaynak ihtiyacını karşılayacak şekilde düzenlenmiştir¹²⁵.

2. Yürürlükteki Teşvikler

Madencilik sektörüne özel olarak yapılan tek teşvik düzenlemesi Maden Kanununda yer alan düzenlemedir. Bunun haricinde sektörel ayırım gözetmeksizin yürürlükte olan ve madencilik sektörünün de istifade edebileceği teşvik uygulamaları vardır.

a. Maden Kanunu İle Yapılan Teşvik Düzenlemesi

Maden Kanunu, “Maden Teşvik Tedbirleri” başlığı taşıyan 9. maddesi ile teşvik düzenlemesi yapmıştır. Aslında, sadece bir adet teşvik düzenlemesi getiren maddenin “Teşvik Tedbirleri” başlığı taşıması ilginçtir. Madde lafzında, getirdiği teşvik düzenlemesinden çok kapsam daraltıcı ifadelerle yer vermektedir.

Maddede, madencilik faaliyetlerinin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen teşviklerden yararlandırılacağı ön görülmüştür. Bu genel kuralın istisnası olarak, hazır beton, asfalt ve yapı elemanları üretim tesisleri gösterilmiş, bunların madencilik faaliyetleri dışında imalat sektöründe yer aldığı vurgulanmıştır.

¹²⁴ İ. Türk, s.18.

¹²⁵ Yılmaz, Tezcan, agm.

Maddede yer alan teşvik uygulaması ise, ürettiği madeni yurt içinde ve kendi tesisinde işleyip ek katma değer sağlayanlardan, bu tesislerde üretimde değerlendirilen maden miktarı için devlet hakkının % 50'si alınmaması suretiyle kendini göstermektedir. Bu hüküm "I. Grup madenler ve mıcır ile kaba inşaat, baraj, gölet, liman, yol gibi yapılarda kullanılan her türlü yapı hammaddesi için uygulanmaz." İbaresini ile sınırlandırılmıştır.

MİGEM tarafından yayınlanan Devlet Hakkı Komisyon Raporunda yüzde elli olan tesis teşvik indiriminin, maden sahasının orman alanı içinde olması halinde, yüzde otuzluk orman sahası farkı hesaplandıktan sonra uygulanacağı belirtilmiştir.

Bu kapsamda ruhsat sahiplerinin kendi tesislerinde kullandıkları madenlerin Devlet Hakkının % 50 oranındaki teşvik indiriminden yararlanacakları durumlar şu şekilde sayılmıştır.

- Madenlerin öğütülerek işlem görmesi,
- Metalik madenlerin manyetik- elektromanyetik, jig, sallantılı masa, flotasyon gibi benzeri yöntemler ile zenginleştirilmesi,
- Metalik madenlerin hidrometalurji veya izabe gibi metalurjik işlemlere tabi tutulması,
- II. Grupta yer alan madenlerin plaka, levha, fayans, şömine gibi dekoratif amaçlı benzeri yarı mamul veya mamul ürün haline getirilmesi,
- V. Grupta yer alan madenlerin kesilip şekillendirilerek / parlatılarak takı ve süs eşyası olarak yarı mamul veya mamul ürün haline getirilmesi,
- IV. Grupta yer alan madenlerin ruhsat sahiplerinin kendine ait seramik, kağıt, boya, cam, tarım, yem vb. endüstriyel tesislerde işlem görerek yarı mamul veya mamul haline getirilmesi,
- I. Grup madenler hariç madenlerin hammadde olarak beton santralleri, alçı, kireç ve çimento fabrikaları, asfalt plant tesislerinde işlem görmesi,
- Kömürün lavvar tesislerinde işleminden geçirilerek kalorisinin artırılması,
- Kömürün tüvenan olarak enerji santrallerinde kullanılması,
- Toz kömürün tesiste işlem görerek briket haline getirilmesi,
- Tuzların rafinasyon işlemine tabi tutulması.

Vergi kanunlarımızda vergilerin kanunda belirlenen oranlarda indiriminde, muafiyetlerde ve istisnalarda belirleyici olma yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir.

Bu yetkiler ağırlıklı olarak vergi yükünü hafifletici niteliktedir. Zira kanunsuz vergi olmaz. Konusu itibariyle, Vergi Usul Kanununa paralellik arz eden maden harçları ve devlet hakkı gibi yükümlülükler de kanunlarla düzenlenmektedir. Nitekim bu husus VUK 1. maddesinde Gümrük ve Tekel Vergileri dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında VUK hükümlerinin uygulanacağı söylenerek açıkça vurgulanmıştır. Maden Kanunundan doğan yükümlülüklerle dair düzenlemelerde ise Maliye Bakanlığı etkin rol oynamamaktadır. Hatta bazı düzenlemeler komisyonlar tarafından yapılmaktadır.

b. Diğer Yasal Düzenlemelerde Teşvik Uygulamaları

Teşvik sistemimiz son olara 15119 sayılı bakanlar kurulu kararı ile belirlenen şartlarda yürütülmektedir. Buna ek olarak yürürlüğü süren kanunlar vardır. Konumuz kapsamındakiler değerlendirilecektir.

(1). 15199 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar

2008 yılında ortaya çıkan ve 2009 yılının başlarında da etkisini yoğun bir şekilde hissettiren küresel ekonomik krizle birlikte işsizlik oranındaki hızlı yükseliş, gelişmekte olan pek çok ülkeyi yatırım teşviklerine yeniden önem vermeye yönlendirmiştir. Bu kapsamda ki ilk teşvik tedbirleri 5838 ve 5904 sayılı kanunlarla kendisini göstermiştir. Daha sonra öngörülen teşvik sisteminin dayanağını oluşturan 14.07.2009 tarih, 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı “ Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar” Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Kararın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları Hazine Müsteşarlığının 28.07.2009 tarih 2009/1 sayılı “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına ilişkin Tebliğ” açıklamıştır. Yapılan bu düzenlemeler ile yeni teşvik sisteminin ayrıntıları belirlenmiştir. Yeni teşvik sisteminin temel hedefleri; bölgesel gelişmişlik farklılıklarını azaltmak, rekabet gücünü artıracak, teknoloji ve Ar-Ge içeriği yüksek büyük ölçekli yatırımlara destek olmak, sektörel kümelenmeyi desteklemek, desteklenecek yatırım konularında ekonomik ölçek kriterlerini öne çıkarmak olarak sınıflandırılabilir.

Yeni teşvik sistemi ile ülkemiz 4 farklı bölgeye bölünmüş ve bu bölgelerde bulunan illerin sektörel sınıflandırmalar itibariyle yatırım teşviklerinden yararlanacağı belirtilmiştir.

Tablo 10. 15199 Sayılı Kararname İle Öngörülen Destekler ve Bölgesel Dağılım

Bölgeler	Destek Unsurları
I. Bölge (İstanbul - Tekirdağ – Edirne - Kırklareli – İzmir – Bursa - Eskişehir – Bilecik - Kocaeli - Sakarya - Düzce – Bolu – Yalova – Ankara)	1. Vergi indirimi 2. Sigorta primi işveren hissesi desteği 3. Yatırım yeri tahsisi
II. Bölge (Balıkesir – Çanakkale (Bozcaada, Gökçeada hariç) - Aydın - Denizli - Muğla – Antalya – Isparta - Burdur – Adana - Mersin)	1. Vergi indirimi 2. Sigorta primi işveren hissesi desteği 3. Yatırım yeri tahsisi
III. Bölge (Konya – Karaman – Hatay – Kahramanmaraş - Osmaniye – Kırıkkale - Aksaray – Niğde - Nevşehir – Kırşehir - Manisa - Afyonkarahisar - Kütahya – Uşak – Kayseri - Sivas – Yozgat – Zonguldak - Karabük – Bartın - Samsun – Tokat - Çorum – Amasya – Gaziantep - Adıyaman – Kilis)	1. Vergi indirimi 2. Sigorta primi işveren hissesi desteği 3. Yatırım yeri tahsisi 4. Faiz Desteği
IV. Bölge (Kastamonu – Çankırı – Sinop - Trabzon – Ordu – Giresun - Rize – Artvin -Gümüşhane – Erzurum – Erzincan – Bayburt - Ağrı – Kars – Ardahan - Iğdır - Van – Muş - Bitlis – Hakkari - Malatya – Elazığ - Bingöl – Tunceli – Şanlıurfa - Diyarbakır - Mardin – Batman - Şırnak – Siirt - Çanakkale ili Bozcaada, Gökçeada ilçeleri)	1. Vergi indirimi 2. Sigorta primi işveren hissesi desteği 3. Yatırım yeri tahsisi 4. Faiz Desteği

Kaynak: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, “Yeni Teşvik Sistemi Rehberi”, Yayın No:129, 2009, s.17.

Teşvik kapsamında sağlanan imkanlardan yararlanmak için ön koşul, kararın 2 nolu ekinde belirtilen asgari yatırım tutarına ulaşmaktır. Yatırımın, teşvik belgesine bağlanabilmesi için asgari sabit yatırım tutarının, I inci ve II nci bölgelerde yapılacak yatırımlarda 1 milyon Türk Lirası, III üncü ve IV üncü bölgelerde yapılacak

yatırımlarda 500 bin Türk Lirası olması gerekmektedir. 2 Numaralı ekte, sektörel bazda faaliyet konularına göre ayrıntılı olarak sınıflanmış asgari yatırım tutarları ve yatırım kapasiteleri belirlenmiştir.

Konumuz kapsamında bu 15199 Sayılı Kararın Ekli 2 Numaralı listesinde yer alan madencilik faaliyetleri üzerinde durulacaktır.

İlk olarak madencilik faaliyetlerinin, tam olarak yukarıda belirtilen asgari sabit yatırım tutarlarına tabi tutulduğunu belirtmek gerekir. Yani I ve II. Bölgelerde 1 milyon Türk Lirası, III ve IV. Bölgelerde 500 bin Türk Lirası yatırım öngörülmektedir. Kararnamenin 2 Numaralı ekinde faaliyetler ve bölgeler bazında, 500 bin Türk Lirasından 5 Milyon Türk Lirasına kadar farklı tutarlar yer almaktadır. Teşvik kapsamındaki madencilik faaliyetlerinin belirlenmesi adına ek 2’de , US 97 olarak bilinen “Ulusal Ürün Ve Faaliyet Sınıflandırması Kodları” ile tasnif edilmiş faaliyet alanlarını incelemek gerekmektedir. Teşvik imkanlarından yararlanacak faaliyetler arasında US 97 – 11-12-13-14 kodu ile madencilik ve taşocakçılığı yatırımları, yer almaktadır. Ancak 1 inci grup madenlerin işletilmesi, mıcır üretimi ve rödovanslı madencilik teşvik kapsamı dışında tutulmuştur.

US 97 kodları incelendiğinde, teşvik kapsamı netleşmektedir. Buna göre, 11- Tetkik ve arama hariç, ham petrol ve doğal gaz çıkarımı ve bunlarla ilgili hizmet faaliyetleri,12- Uranyum Ve Toryum Cevheri Madenciliği, 13- Metal Cevheri Madenciliği,14- Taş ocakçılığı ve diğer madencilik sınıflaması tespit edilir.

Bu genel şartlara uyan yatırımlara girişecek olan ve teşvik için gerekli şekli şartları da yerine getiren yatırımcılar aşağıda açıklanan avantajlardan yararlanacaktır.

Vergi İndirimi kapsamında; Gümrük Vergisi Muafiyeti ve KDV İstisnası tanınmaktadır.

Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5838 ve 5904 sayılı Kanunlar ile değişik 32/A maddesi çerçevesinde, Kurumlar veya Gelir Vergisine uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranları aşağıda belirtilmiştir¹²⁶.

¹²⁶ Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ, No: 2009/1, 28 Temmuz 2009 Tarih, 27302 Sayılı RG.

Tablo 11. KVK 32/a ile 15199 Sayılı Karar İle Vergi İndirimi

	Bölgesel Uygulama		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Kurumlar veya Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Kurumlar veya Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)
I	10	25	25	25
II	15	40	30	40
III	20	60	40	60
IV	25	80	45	80

Kaynak: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, “Yeni Teşvik Sistemi Rehberi”, Yayın No:129, 2009, s.152.

Tablo 12. KVK 32/a ile 15199 Sayılı Karar İle Vergi İndirimi

(Yatırımın 31.12.2010 Tarihine Kadar Başlaması Şartıyla)

	Bölgesel Uygulama		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Kurumlar veya Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Kurumlar veya Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)
I	20	50	30	50
II	30	60	40	60
III	40	80	50	80
IV	60	90	70	90

Kaynak: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, “Yeni Teşvik Sistemi Rehberi”, Yayın No:129, 2009, s.165.

Sosyal Güvenlik Primi İşveren Hissesi Desteği kapsamında; Sigorta primi işveren hissesi oranında, sosyal güvenlik primi indirimi uygulanacaktır. Bunun için yapılacak yatırımların başlangıç tarihlerine göre prim indirimine sınırlamalar getirilmiştir.

Tablo 13. 15199 Sayılı Kararname İşveren Hissesi Desteği

Bölgeler	31.12.2010 tarihine kadar başlanılan yatırımlar	31.12.2010 tarihinden sonra başlanılan yatırımlar
I	2 yıl	-
II	3 yıl	-
III	5 yıl	3 yıl
IV	7 yıl	5 yıl

Kaynak: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, “Yeni Teşvik Sistemi Rehberi”, Yayın No:129, 2009, s.185.

Faiz Desteği Kapsamında; III. Ve IV. Bölgeler için anlaşmalı bankalardan alınacak kredilerin karar ile belirlenen şartlarda faiz yükünün azaltılması mümkün olacaktır.

Yatırım Yeri Tahsisi Kapsamında; 5838 sayılı Kanun’un 23 üncü maddesi hükmü çerçevesinde Hazine Müsteşarlığı’nca teşvik belgesi düzenlenmiş büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel desteklerden yararlanacak yatırımlar için Maliye Bakanlığınca belirlenen esas ve usuller çerçevesinde yatırım yeri tahsisine imkan tanınmıştır.

(2). 5838 ile 5902 Sayılı Kanunlar ile Diğer Vergi Kanunlarında Yer Alan Teşvikler

5838 Sayılı Kanun vergi hukukunda eşi ender rastlanır bir düzenlemeye maruz kalmıştır. Bu düzenleme, bir Bakanlar Kurulu Kararının, Kurumlar Vergisi Kanunu’nda değişiklik yaratan kanuna müdahalesi ile gerçekleşmiştir. Ötesinde Bakanlar Kurulu Kararı, Hazine Müsteşarlığınca belirlenen esaslarda yürütülecektir. Bu karmaşayı direkt olarak Maliye Bakanlığı Gelirleri İdaresi Başkanlığı’nın konuya dair yorumu ile açıklamak gerekir.

“5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na 32/A maddesi olarak 5838 sayılı Kanun’la eklenen indirimli kurumlar vergisi müessesesinin amacı, Kalkınma Planları ve Yıllık Programlarda öngörülen hedeflere uygun olarak, tasarrufları katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirmek, üretimi ve istihdamı artırmak, uluslararası rekabet gücünü artıracak büyük ölçekli yatırımları özendirmek, doğrudan yabancı yatırımları artırmak, bölgesel gelişmişlik farklılıklarını gidermek, araştırma ve geliştirme

faaliyetlerini desteklemektir. İndirimli kurumlar vergisi müessesesi ile Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlar dolayısıyla elde edilen kazançların düşük oranda vergilendirilmesi öngörülmektedir. Teşvikten yararlanma olanağı, 16.07.2009 tarih ve 27290 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2009/15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı ile büyük ölçekli yatırımlarla bölgesel yatırımlara tanınmıştır. Bu kararname ile aynı zamanda büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel kabul edilen yatırımlarda aranacak asgari yatırım tutarı ve istihdam büyüklükleri de belirlenmiştir¹²⁷.”

Bu kanundan baki kalan “Yatırıma katkı tutarı” kavramı, 15199 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararında kullanılmakta, indirimli vergi uygulamasının sınırını oluşturmaktadır.

5904 Sayılı Kanun ise, kurumların birleşmeleri hallerinde vergi avantajları getirmektedir. Konumuz kapsamı ile detaylandırılmayacaktır.

Bunun dışında yukarıda ayrıntıları sunulan altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetleri ile Petrol Arama Kanunu hükümleri gereğince, petrol arama faaliyetlerini yürütenlere yapılan hizmetler ve mal teslimlerinin katma değer vergisinden istisnası yönünde düzenlemeler mevcuttur.

3. Teşviklerin Madencilik Sektörüne Etkileri

Teşvik politikaları, bir ülkedeki maliye yönetiminin en önemli araçlarından biridir. Bu aracın kullanılmasında, uzun vadeli ekonomik büyüme, istikrar ve istihdam planları rol oynar. Teşvik politikaları güdümünde amaç ülke ekonomisinin yönlendirilmesi olmalıdır. Bu amacı aşan teşvikler uluslararası anlaşma ve birlikteliklerde sorunlara yol açar. Nitekim Avrupa Birliği uygulamasında vergi teşvikleri konusundaki serbestliğin sınırı, teşviklerin seçici olmayıp genel karakterde olması ve üye devletler arasında rekabeti bozmaması, doğrudan doğruya ihracata yönelmemesidir¹²⁸.

1963 yılından beri uygulanmakta olan Yatırım İndirimi 08.04.2006 tarih 26133 sayılı RG’de yayınlanan, 5479 sayılı kanun ile 01.01.2006 tarihinden itibaren kaldırılmıştır. 15199 Sayılı Kararname ile getirilen teşvik yapısı, “Yatırımlarda

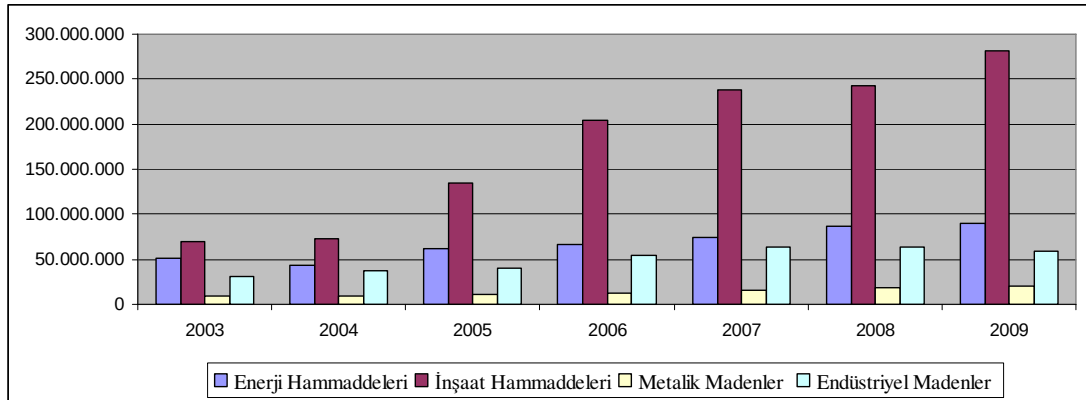
¹²⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1296>, (19.07.2010).

¹²⁸ Bilici, 297.

Devlet Yardımlarına dair, 09.07.2002 tarih 24810 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 16.06.2002 Tarih 2002 / 4367 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı” ile başlayan teşvik düzenlemelerinin uzantısı mahiyetindedir. 2002 yılından 2010 yılına kadar uygulamalarda büyük değişiklikler yaşanmış olsa da, teşviklerin mahiyeti ve genel esasları süregelmektedir. Uygulamada ki en büyük farklılık 2004 – 2006 yıllarında yatırım mallarına ait harcamaların teşvik belgesi aranmaksızın, yüzde 40’nın direkt olarak gider yazılmasına dair düzenlemede kendini göstermiştir.

Teşviklerin sektör üzerindeki etkilerini, ülkemizdeki maden üretim miktarları üzerinde yapacağımız analizlerle yorumlamak mümkündür. Aşağıdaki grafikte, 2002 yılında yapılan teşvik düzenlemelerinin etkisi altındaki sektör üretimlerinin, teşviklerin kaldırıldığı 2006 yılı sonrası sektör üretimlerinden çok daha düşük olduğu gözlemlenmektedir. Üretim miktarlarında en belirgin artışı arasında çimento hammaddelerinin bulunduğu inşaat hammaddesi madenleri grubu göstermektedir.

Şekil 3. Türkiye’de 2003 – 2004 Yılları Maden Üretim Miktarları

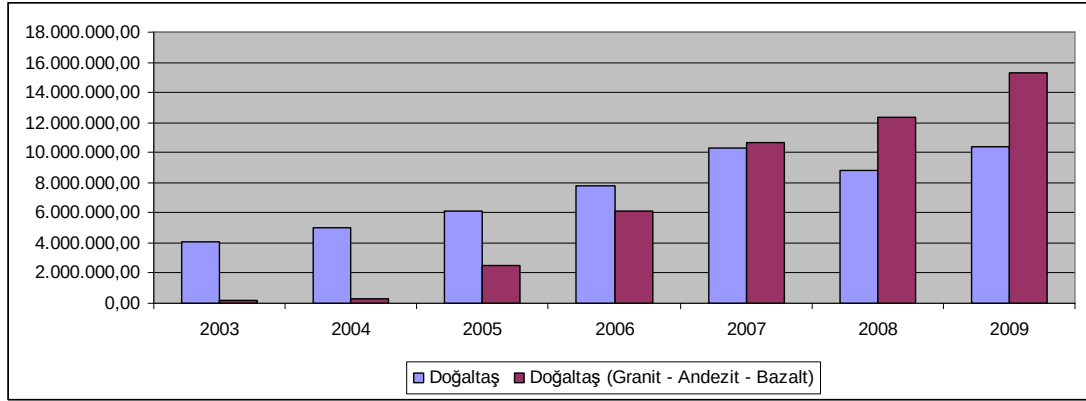


Kaynak: MİGEM İstatistikleri doğrultusunda tarafımızca hazırlanmıştır.

Doğal taşlar üretimi için teşviklerin etkili olmadığı yine aşağıdaki grafikte görülmektedir. Ülkemiz madencilik ürünleri arasında en önemli ihraç kalemi olan doğal taşların üretimindeki artış, iç ve dış piyasalardaki talebin artışına dayanmaktadır¹²⁹.

¹²⁹ Dengiz, s.94.

Şekil 4. Türkiye’de 2003 – 2004 Yılları Doğal Taş Üretim Miktarları



Kaynak: MİGEM İstatistikleri doğrultusunda tarafımızca hazırlanmıştır.

Her iki grafikte de inşaat malzemeleri hammaddeleri ile bunların tamamlayıcısı olan doğal taşların üretim miktarlarındaki artış gözlemlenmektedir. Bu artışların ana etkeninin, inşaat sektöründeki gelişmeler ve çimento sanayimizdeki büyümenin olduğu görüşündeyiz. 2004 yılında MK ile getirilen düzenlemelerin de yükselen üretim miktarlarında rol oynadığını da vurgulamak gerekir. MK’ da 2004 yılında yapılan düzenlemenin verilen ruhsatlara etkisi çok belirgindir.

Tablo 14. 2003 – 2007 Yılları Arası Verilen Maden Ruhsat Sayıları

Yıllar	Müracaat	Arama	Ön İşletme	İşletme	Toplam	Endeks
2003	6856	5334	650	349	6327	109,3
2004	3984	4385	861	543	5789	100
2005	15149	9342	2	1470	10814	186,8
2006	18208	12215		1651	13866	239,5
2007	17669	11720		1565	13285	229,4

Kaynak: Dengiz, s.82.

Son on yıllık süreçte uygulanan teşviklerin madencilik sektörüne beklenen destekleri sunmadığı, en azından sektör yatırımcısının bu teşvikleri yeterli görmediği bu kısımdaki verilerden çıkarılabilecek sonuçtur. Maden mevzuatındaki 2004 yılında yapılan düzenleme ise sektörde olumlu etkiler yaratmıştır. Maden mevzuatındaki değişikliğin faydaları, sektörün gayri safi yurt içi hasılda aldığı yerde de

görülmektedir. Sektörde gözlenen 2004 yılı sonrası büyüme eğilimi yine de sektörü istenen noktaya getirmekten uzaktır. Sektördeki büyüme ancak sektörün ekonomimiz içindeki yerini korumasına yetmiştir. Türkiye madenciliği için GSYH’ da aldığı %1,4’lük pay sektörün hak ettiği payın çok altındadır.

Tablo 15. Madencilik Sektörünün Milli Gelirdeki Payı

Yıllar	TÜRKİYE GENELİ		MADENCİLİK SEKTÖRÜ			
	Cari fiyatlarla Toplam GSYH (Milyon TL)	Cari fiyatlarla Toplam GSYH (Milyon \$)	GSYH İçindeki Madencilik Sektörü (Milyon TL)	GSYH İçindeki Madencilik Sektörü (Milyon \$)	Artış Oranı %	Sektör Payı %
2002	350.476	230.494	2.914	1.916	36,5	1,1
2003	454.781	304.901	3.858	2.587	32,4	1,1
2004	559.033	390.387	5.174	3.613	34,1	1,2
2005	648.932	481.497	6.963	5.166	34,6	1,4
2006	758.391	526.429	8.952	6.214	17,4	1,2
2007	856.387	658.786	10.536	8.105	17,7	1,2
2008	950.144	741.792	13.029	10.172	22,7	1,4
2009	700.958	447.076	10.054	6.412	3,9	1,4

Kaynak: MİGEM, http://www.migem.gov.tr/links/istatistikler/GSMH_DAG.mht , (12.10.2010)

En son düzenleme olan 15199 sayılı karar ile getirilen teşvikler, sektörel ve bölgesel yatırımlarda en detaylı düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Sektörler, çok detaylı olarak irdelenmiş, bölge sınıflandırmalarında coğrafi özelliklerden çok bölgelerin sosyoekonomik durumları dikkate alınmış, destek konuları çeşitlendirilmiştir. Elbette ki bu teşvik sisteminin sonuçlarını ve etkinliğini değerlendirmek için gerekli veriler henüz oluşmamıştır. Ancak bu düzenlemede, asgari yatırım büyüklüklerinin uygulamaların geniş bir kitleye hitabını engelleyeceği, bölgesel ayrımlarla büyük avantajlar sağlanmasına rağmen, ülkemizin doğu ve güneydoğu bölgelerindeki güvenlik problemlerinin yatırımcıyı olumsuz etkileyeceği görüşleri ortaya atılmaktadır.

II. ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Madencilik sektöründe karşılaşılan vergisel sorunların çözümleri, öncelikle ülkemizin madencilik faaliyetlerine yön veren Maden Kanunu çerçevesinde sonrada vergi kanunlarımız çerçevesinde ortaya konacaktır.

A. Maden Politikaları Çerçevesinde Çözüm Önerileri

Madencilik sektörünün öncelikli problemi, ülkemizde belirli ve tutarlı maden politikalarının oluşturulamamış olmasından ileri gelmektedir. Bu tutarsızlıklar öncelikle maden kanunun sürekli tadilat halinde olan bir kanun olması ile kendini göstermektedir. Sektördeki vergisel sorunların kökeninde de bu politika eksikliği yatmaktadır. Vergiler dinamiktir ve tüm ekonomilerin, tüm sektörlerin ihtiyaçlarına yön verebilecek alt yapının sahibidirler. Ancak sektörün politika yoksunluğu, sektörün doğru olarak vergilendirilmesine de engel oluşturmaktadır. Amaçları, hedefleri ve izleyecekleri yollarda belirsizlik taşıyan ekonomik faaliyetlere vergiler ile yön vermek de mümkün değildir.

Madenlerimizin öneminin her geçen gün artarak kendisini gösterdiği bu dönemde, iktidardaki hükümetlerin yönetim süreleri ile sınırlı olmayan, halkın ve uygulamacıların desteği ile oluşturulacak uzun vadeli ve tutarlı maden politikalarına ihtiyaç vardır. Bu politikanın belirlenmesinde cevap aranacak başlıca hususlar şunlardır;

— Madencilğin çevre üzerindeki etkileri: Bu konuda madencilik faaliyetlerinin çevresel etkileri göz önüne alınarak karar verilmelidir. Ülkemizdeki hangi coğrafyalarda madencilik faaliyetleri destekleneceği, hangilerinde engelleneceği ortaya konmalıdır. Turizm alanlarında ya da tarım alanlarında madencilik faaliyetleri üzerinde kısıtlamalar uygulanması mümkündür. Öte yandan, verimli olmayan çorak, kırsal alanlarda madencilik faaliyetleri bölgeye ekonomik destek sağlayacaktır.

— Madenlerde yabancı sermayenin durumu: Maden haklarının Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarına tanınan haklardır ve yabancı sermaye bu sektöre Türkiye’de kurulu sermaye şirketleri vasıtası ile girmektedir. Belirlenecek maden

politikasında yurt dışı sermayenin sektörde alacağı yer, yapılacak düzenlemeler ile belirlenebilir. Böyle bir müdahale Türk Ticaret Kanunu'nda yapılacak düzenlemeler ile mümkündür.

— Madencilikte devletin etkinliği: Kamu iktisadi kurumlarının madencilik sektöründe aldığı ve alacağı yer uzun vadeli stratejik bir planlama ile ortaya çıkarılmalıdır. Bu planlama ile stratejik madenler belirlenmeli, bunlar dışındaki madenlerin işletilmesi, yüksek verimlilikte çalıştırılmak üzere özel sektöre devredilmelidir.

— Özel sektörün madencilik sektöründe sermaye teşekkülü: Kamunun üretiminden çekildiği madenlerde, bu üretimi devam ettirebilecek güçte sermaye yapıları ile özel sektörün yer almasını sağlayacak tedbirler belirlenmelidir. Bu hususta dikkat edilecek unsur, büyük bir sermaye yapısının tekel oluşturmasının engellenmesi ve yeterli büyüklüklerdeki sermaye yapılarına sahip işletmelere aynı madenlerin işletmesini devredilmesi ile rekabet ortamının korunmasıdır.

Bu hususların açıklığa kavuşturulması, uzun vadeli bir madencilik politikasının belirlenmesi için başlangıç noktası oluşturacaktır. Belirlenen maden politikası doğrultusunda öncelikle yeni bir maden kanunu oluşturulmalı, sonrasında sayılan hususlarda hedeflere ulaşmak için gerekli diğer yasal düzenlemeler yapılmalıdır. Yapılacak yasal düzenlemeler, belirlenen hedeflere yönelik faaliyetleri ekonomik avantajlarla desteklenmeli ve hedeflere uygun olmayan faaliyetler üzerinde ise ek mali yükler tesis etmelidir. Böyle bir yapıya hizmet edecek en uygun araç vergidir.

1. İdari Yapılanma Açısından Çözüm Önerileri

Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığına bağlı organizasyon içinde yönetilen madenciliğimiz için öncelikli gereklilik ayrı bir maden bakanlığı oluşumudur. Ulusal enerji politikalarının yönetimi, teknoloji ve sanayinin hızlı gelişimi ile enerjinin çevresel etkilerinin sorgulandığı ve alternatif kaynaklar arandığı günümüzde büyük önem kazanmıştır. Enerji kaynaklarının, petrol, kömür gibi organik yakıt türündeki tabii kaynaklarla karşılandığı dönemlerin uzantısı olan yapılanma, günümüzde ihtiyaçlara cevap vermekten uzak duruma düşmektedir. Madencilik ise hızlı artan

talepler ve ülkemizdeki rezervlerin değer kazanmasıyla büyüyen sektörler arasında yer almaktadır. Kamu iktisadi kurumlarının sektördeki ağırlığı gün geçtikçe özel sektöre devrolmakta, yaşanan sorunların sayısı artmaktadır. Bu nedenlerle ayrı bir maden bakanlığı kurulması zorunludur. Kurulacak maden bakanlığı, sektörün sorunlarını daha yakın takip edecek, ehil madencilerden oluşmalıdır. Sektörün sorunları ancak böyle bir kadro ile diğer bakanlıklara ve meclise taşınabilir. Maliye Bakanlığına bile sektörün sorunları aktarılamamakta, sektöre özel vergi soruları ve çözüm önerileri taşınamamaktadır.

Sorunların ve çözüm önerilerinin ortaya çıkarılmasında, daha geniş katılım ise meslek örgütlerinin konuya dahil edilmeleri ile mümkündür. Maden Mühendisleri Odası, Jeofizik Mühendisleri Odası, Çimento Müstahsilleri Birliği, Mermer İhracatçıları Birliği gibi sektör temsilcisi meslek örgütlerinin vergisel sorularda Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası ve üniversitelerimizden sağlanacak katılım ile yapacağı çalışmalar ve bu çalışmalarda elde edilecek sonuç raporu ve bildiriler ilgili bakanlıklar için önemli veriler teşkil edecektir. Böyle bir çalışma aynı zamanda, madencilik sektöründe vergiye yeni bir bakış açısı getirecek, maliye teşkilatı için de madenciliğin hassasiyetlerini ve ihtiyaçlarını yorumlamak üzere bir zemin oluşturacaktır.

Bu alt yapıda oluşacak veriler madencilik gibi kompleks bir konuda, bakanlıklar düzeyinde oluşturulacak komisyonlara taşınmalıdır. Zira madencilik etki alanı ve sonuçları ile birçok alanda faydalar ve maliyetler üretir. Çevre ve Orman Bakanlığı, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı temsilcilerinden oluşacak komisyonlarda uygulamadaki problemler masaya yatırılabilir ve çözümleri ile sektöre yön verebilir.

2. Maden Mevzuatı Açısından Çözüm Önerileri

Sürekli değişen maden kanunları hem mevcut işletmeleri zor duruma sokmakta, hem de sektöre girecek yatırımları uzaklaştırmaktadır. Yapboz tahtasına dönen maden mevzuatı çalışmamız süresinde bile dört kararname, iki kanun, iki anayasa mahkemesi iptal kararına maruz kalmıştır. 2008 - 2009 süresinde uygulama boşlukları ve mevzuattaki karmaşa nedeni ile orman izinleri askıda kalmış, yapılan

yatırımlar kesintiye uğramıştır. Maden mevzuatı üzerinde, yama niteliğindeki kanunlarla yapılmaya çalışılan düzenlemeler, bir yandan belirli problemleri ortadan kaldırmakta, bir yandan da başka problemler doğurmaktadır. Kalıcı, tutarlı, diğer kanunlarla uyum içinde bir maden kanununa ihtiyaç vardır.

Arama çalışmaları madenciliğimiz için büyük önem taşır. Maden aramalarını devletin üstlenmesi gereklidir. Devlet, sınırlı kaynaklarını akılcı bir şekilde aramalarda yoğunlaştırmalı ve işletme aşamasında kademeli olarak çekilmelidir. Bu alan özel sektör çalışmalarına açılmalı ve özel girişimciler teşvik edilmelidir. Bu yaklaşım ile önümüzdeki yıllarda yabancı sermayenin buluculuk hakkı kapsamında büyük menfaatler elde edip, ülkemizde kalması gereken bedelleri yurt dışına çıkarmasının önüne geçilebilir.

MK'na göre hesaplanan Devlet Hakkı tutarları yüksek oranlıdır ve adalete uygun olmayan bir yapı sergilemektedir. 5995 Sayılı Kanun ile MK. 14. maddede devlet hakkının hesaplanmasında esas alınacak ocak başı satış tutarının belirlenmesinde, zenginleştirme ve proses giderlerinin satış bedelinden düşülmesi yönündeki uygulama tüm maden gruplarını içerecek şekilde genişletilmelidir. Sektörün mali yüklerini hafifletecek bu uygulamadan I. Grup ve II. Grup a bendi madenler ile mıcır, kaba inşaat, baraj, gölet, liman yol gibi yapılarda kullanılan her türlü hammadde üretimi soyutlanmıştır. Bu yaklaşım vergilendirmede adalet ilkesi ile çelişmektedir. Aynı sektörde yer alan üreticiler farklı ekonomik koşullarda çalışmaktadırlar. Satışlar üzerinde alınan devlet hakları, işletme karları üzerinden alınabilir. Bir başka çözüm ise devlet haklarından alınacak bedellerin daha düşük oranlarda hesaplanmasıdır.

Madenciliğimize yüzyıllardır süren yabancı sermaye ilgisi, uzun vadeli bir politika çerçevesinde değerlendirilmelidir. Yürürlükteki kanunlar çerçevesinde maden haklarının yabancılara kullanılmaması yaklaşımı mevcutken, yabancı ortaklı Türk ticaret şirketleri vasıtasıyla, kontrolü güç bir yapılanmada, yabancı sermaye sektörde faaliyet göstermektedir. Bu gerçeği yok saymak yerine yabancı sermayenin Türkiye'de zenginleştirme, rafinaj ve maden üretim tesisleri kurmak şartıyla maden haklarından yararlandırılması, maden ocağına sahip olabilmek için en az bir üretim tesisine sahip olunması ön koşulu getirilebilir. Bu sayede, yabancı sermayenin Türk madenleri üzerindeki faaliyetleri daha yakından takip edilebilir.

B. Vergi Kanunları Çerçevesinde Çözüm Önerileri

Maliye Bakanlığı maden kanunundan doğan harç ve yükümlülüklerle yeni bir bakış açısı ile sahip çıkmalıdır. Vergi Usul Kanunundan aldığı yetkiyi daha etkin kullanmalıdır. Vergi mahiyeti taşıyan maden yükümlülükleri, vergilere gösterilen duyarlılıkta takip edilmelidir. Maden kanununda tanımlanan devlet hakkı, harçlar ve teminatlar vergi usul kanunumuza yapılacak atıflar ile var olan vergilendirme sistemimize entegre edilmelidir. Vergi kanunları ile her sektöre özel düzenleme getirilmesi doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Ancak en azından MK ile tanımlanan devlet hakkı, harç ve teminatların denetimi, incelemeleri ve cezai müeyyideleri vergi hukuku içine alınmalıdır. Madencilik diğer sektörlerden ayrılan başlıca özelliğinin, kamunun madenler üzerindeki doğrudan menfaatleri olduğundan hareketle yasal düzenlemelerde ayrıcalıklı bir konumda tutulması gerektiği söylenebilir. Var olan maden kanunumuzda tanımlanan bu tür kamu alacaklarının vergi mahiyetinde olduğu açıkça ortada olmasına rağmen, bu tür kamu alacaklarına dair tanımlamaların, usul ve şeklin vergi öğretisi ile uyuşmadığı, yürürlükteki vergi kanunları ile bir paralellik izlemediği açıkça görünmektedir. Bu uyumsuzluklar sorunların üzerine gidilmemesi ile geçiştirilmektedir.

Vergi hukukunda yazılı kaynakların hiyerarşisine özen gösterilerek, vergi ve benzeri yükümlülüklerin sadece kanunlar ile düzenlenmesi prensibine önem verilmelidir. Bu sayede yerli ve yabancı yatırımcılar, vergi uygulamalarımıza güven duygusu ile yaklaşacaklardır. Yatırımcılar madencilik sektöründe yüksek tutarlardaki yatırımlarını, uzun süreler içinde faaliyet gösterecek şekilde ekonomide tutabileceklerdir. Anayasamızdaki, vergi, resim ve harçların sadece kanunlarla alınabileceğini söyleyen açık hükme rağmen tebliğlere dayanarak vergi uygulamalarına gidilmektedir¹³⁰. Yönetmelik ile suçlar tanımlanmakta, idari para cezaları ve hatta adli cezalar öngörülmektedir. Hukuk devleti anlayışı, hukukun kaynaklarındaki hükümlerin hiyerarşik üstünlüklerinin kurulmasını ve korunmasını gerektirir.

Vergilendirme, sektörler ile yaşayan, ekonomik faaliyetleri irdelleyen, dinamik bir hale gelmelidir. Maliye idaresi her sektörü analiz edecek, sektörlerdeki

¹³⁰ Musa Köse– Mehmet Karadeniz, “Madencilikte Yabancı Sermaye: Peru ve Türkiye Örneği”, **Türkiye 17. Uluslararası Madencilik Kongresi**, 2001, s.269.

sorunları tespit edecek ve bu sorunlara dair çözüm arayacak komisyonlar kurulmalıdır. Komisyon raporları ilgili bakanlıkların temsilcileri, üniversiteler ve meslek odaları ile görüşülerek hazırlanmalı, sektörlerdeki sorunlara vergisel çareler üretmelidir.

Dolaylı vergilerin madencilik sektöründeki yarattığı vergi yükü azaltılmalıdır. Madencilik sektöründeki en önemli maliyet unsuru olan akaryakıt üzerinden alınan Özel Tüketim Vergisi sektörü olumsuz yönde etkilemektedir. Denizcilik sektörüne, Özel Tüketim Vergisi açısından sağlanan ayrıcalık, madencilik sektöründe de uygulanmalıdır. Bu sayede, daha çok maden ocağı faal hale gelecek, toplamda elde edilen vergi ve benzeri yükümlülükten doğan kamu gelirlerinde artış sağlanacaktır. Maden işletmelerindeki artış, kırsal kesimde ek istihdam olanakları sağlayacaktır.

Sözleşmeler üzerinden alınan Damga Vergisi tekrar gözden geçirilmelidir. Maliye idaresi bir yandan ekonomide yapılan iş ve işlemlerin belgelendirilmesi, takip edilmesi ve tevsik edilmesine dair birçok önlem alırken, bir yandan da sözleşmeler ile belgelendirilmiş ticari işlemleri damga vergisi yüküne maruz bırakmaktadır. Madencilikte sözleşme tutarları yıllar boyunca yapılacak yüklü işleri içermekte ve devasa rakamlara ulaşmaktadır. Bu rakamlar üzerinden hesaplanarak devlete intikali gereken damga vergisi tutarları bazı durumlarda işin toplam karından yüksek olmaktadır. Sözleşmeler üzerinden alınan damga vergisi oranları azaltılmalı, sözleşmeli iş yapılmasını teşvik edecek mahiyette indirgenmelidir.

Sektörde sermaye oluşumunu destekleyecek vergisel teşvikler uygulanmalıdır. Madencilik alanında faaliyet gösteren işletmelerin sermayelerindeki yetersizliğin olumsuz etkilerini azaltmak, sektöre büyük sermayeyi çekecek teşviklerle mümkün olacaktır. 15199 Sayılı Kararname ile getirilen teşvik uygulamaları bu doğrultuda atılan önemli bir adımdır. En azından madencilik sektöründeki sermaye eksikliği sorununa dair doğru ve yerinde bir tespit niteliğindedir. Uygulamanın sektör üzerindeki etkileri önümüzdeki yıllarda kendisini gösterecektir. Kurumların birleşmesine getirilen vergi avantajlarının da sermaye oluşumu amacına katkılar sağlayacağını öngörmekteyiz.

Madencilikte kullanılan maden sevk fişleri, sevkıyatın yoğun olduğu maden ocaklarında her sevk için düzenlenmeye uygun değildir. Elle doldurulan koçanlar ya da sınırlı sayıda sürekli form olarak bulunabilen fişler, günde yüzlerce maden sevkinin gerçekleştiği ocaklarda kullanılamamakta, yerlerine, Maliye Bakanlığı izni

ile basılan sevk irsaliyeleri kullanılmaktadır. Ruhsat sahipleri, gün içinde sevk edilen madenlere toplu olarak bir ya da birkaç maden sevk fişi keserek yasal düzenlemeye uyum göstermeye çalışsa da yapılan bu işlemlerin yürürlükteki mevzuata uygun olmadığı aşikardır. MK'na göre maden sevk fişleri ile sevkıyat zorunluluğuna, uygulamada yarattığı aksaklıklar nedeni ile son verilmelidir. Ege Bölgesi Sanayi Odası Maden Sanayi Meslek Komitesinin hazırladığı raporda, konuya değinilmiş, maden sevk fişlerinin uygulamadan kaldırılması, bunun yerine sevk irsaliyelerinin üzerine maden ruhsat numarası yazılması sureti ile maden sevklerinde kullanılmasına dair yasal düzenleme yapılması önerilmiştir¹³¹.

Madenlerde amortisman uygulamasına bir başka bakış açısı gereklidir. Madenlerde verimli işletme süresi, rezervlerin tamamının işleneceği süre içinde dengeli ve oransal bir yapı sergilemez. İşletilebilir kaynaklar miktar bakımından sınırlıdır ve belirli bir sürede bitecektir. Bu bakımlardan, vergi mevzuatı genel olarak madenlerin yaşamıyla, özel olarak da işletmenin ilk yıllarındaki kayıpların karşılanmasına yönelik amortisman kurallarıyla uyumlu değildir¹³². Çağdaş maden ekonomisinde “Değer kaybı indirimi” ve “Tükenme indirimi” olmak üzere başlıca iki amortisman metodu vardır. Değer kaybı indirimi, özünde, amortisman dediğimiz finansman ağırlığı olan kavramdan farklıdır ve bir teknik amortisman anlamını taşımaktadır. Maden işletmesi son bulduğunda, tüm faydalı değerini kaybedecek olan taşınmazların değerini geri almak anlamına gelmektedir. Böyle bir uygulamayla, kullanılacak malzemenin maliyeti çalışma ömrüne yayılarak maden işletmesinin donanımının tamamlanmasından önce gelirlerin vergilendirilmemesi yoluna gidilmektedir. Böylece teknik risklerin en yüksek olduğu arama dönemindeki vergi yükü hafifletilebilmektedir. Tükenme indiriminde ise maden sahasına yapılan tüm yatırımların birim madene düşen payı giderleştirilir¹³³.

¹³¹ EBSO, “Madencilik Sektöründe Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Yolları”, **Ege Bölgesi Sanayi Odası Maden Sanayi Meslek Komitesi Raporu**, İzmir, 2010, s.8.

¹³² Vedat Oygür, “Madencilik Sektörü Nasıl Desteklenebilir?”, **Jeoloji Mühendisliği Dergisi**, TMMOB Jeoloji Mühendisleri Odası Yayını, Kasım, 1995, (1995), S.47, s.61.

¹³³ Oygür, 1995, 63.

SONUÇ

Tezimizde, öncelikle madencilik sektörüne dair temel tanım ve kavramlar üzerinde durulmuş, madenciliği diğer sektörlerden farklı kılan özellikler aktarılmıştır. Madenciliğin sayılan farklılıkları, sektördeki işletmelerin, aslında ne kadar kırılğan ve ince dengeler üzerinde yürütülen faaliyetler içinde olduklarını göstermektedir. Ülke ekonomisi için, yeraltı kaynaklarının ekonomiye kazandırılması, yatırımların kırsal bölgelere kaydırılması, istihdam olanaklarının genişletilmesi madencilik sektöründen temel beklentilerdir. Bu beklentilere cevap verebilecek madencilik faaliyetleri ve sektördeki sermaye oluşumu ancak devletin sahibi olduğu madenleri yönetirken göstereceği başarı ile sağlanır. Bu bakış açısı ile devletler ile madencilik sektörü arasındaki hukuki ilişkiler incelenmiş, sonrasında Türkiye’de madencilik hakkında genel bilgilere yer verilmiştir.

Türkiye’nin sahibi olduğu gelişme potansiyelinin en etkileyici örneği Cumhuriyetin kurulması sonrasında yaşanan süreçtir. Osmanlının külleri üzerinde kurulan Türkiye Cumhuriyeti, dünya üzerinde eşine rastlanmayacak bir gelişim hamlesi gerçekleştirmiştir. Ülkemizin bu hızlı gelişiminde önemli rolü olan madenciliğimizin millileştirilmesinde, ayağa kaldırılmasında, ülke içindeki ihtiyaçlara cevap vermesinin sağlanmasında sağlanan ilk yirmi yıllık başarı, sonrasında devam ettirilememiştir. Başarı ile devletleştirilen maden işletmelerimiz, özel sektöre kontrollü ve planlı olarak devredilememiştir.

Uzun yıllarca, Türkiye’de madenciliğin neredeyse tamamı devlet eliyle yürütülmekteyken, son yıllarda özel sektörün faaliyetlerinin madencilikte ağırlık kazanması bu sektörün kaderi için çizilecek yolun belirlenmesinde maliye politikalarının önem kazanmasına sebep olmuştur. Vergi ise modern maliye politikalarının önemli aracıdır. Yaşanmakta olan küreselleşme sürecinde, sermayenin ve emeğin mobilite yeteneğindeki hızlı artış, ülke içinde gelişimi hedeflenen sektörleri cazip kılacak vergi düzenlemelerinin hızlı sonuç vermelerini sağlayacak bir ortam oluşturmaktadır. Maliye yönetiminin ekonomik büyümede lokomotif sektörleri belirleyerek, bu sektörlerle vergiler yolu ile desteklerde bulunması mümkündür. Sağlanacak vergi avantajları, ülke ekonomisine yabancı sermayeyi çekebilmeli ancak, uluslar arası ticarete haksız rekabete yol açmamalıdır, ülkedeki kaynakları

verimli olarak ekonomiye kazandırmalı ancak, sömürüye izin vermemelidir. Bu dengeler gözetilerek, milli onur ve menfaatler ön planda tutularak yürütülecek maliye politikaları ile milli kaynaklarımızın doğru yönetimi sağlanacaktır.

Tezimizin konusu olan madencilik sektöründe vergilendirme, vergiye dair temel tanım ve kavramların açıklanmasından sonra, yürürlükteki vergi mevzuatımız ile madencilik faaliyetlerinin etkileşimi incelenerek açıklanmıştır. Uygulamada madencilik sektörüne özgü durumların vergisel boyutunda, sektörün, öncelikle vergi kanunlarımızda, sonrasında ise idari yaklaşımlarda hak ettiği özeni görmediği tespit edilmiştir. Vergi kanunlarımız, belirli sektörlerin özel durumlarını, kendilerine özgü mali sorunlarını çözmeye yönelik maddeler içerse de, madencilik sektörü bu hususta geri planda kalmaktadır. İdare ise sadece vergi tahsiline odaklanmıştır. Verginin kaynaktan tahsili yolunu her geçen gün arttırmakta, işletmelerin yaşayacağı finansal sorunları göz ardı etmektedir. İdarenin yaklaşımları, yatırımcıya güvensizlik vermektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesi tebliğlerle yönetilen bir vergi sisteminde zedelenmektedir.

Sektör hassas ekonomik dengeler üzerinde faaliyetlerini sürdürmektedir. Var olan ekonomik zorluklara vergi yükü de eklenmekte, madencilik sektöründe kayıt dışı işlemler ve kayıt dışı istihdam yollarına başvurulduğu gözlemlenmektedir. Maden piyasası fiyatlarındaki düşük elastikiyet nedeni ile vergi ve benzeri yükümlülüklerin getirdiği yük, önce işçi ücretlerine yansımaktadır. İşçi sağlığı ve iş güvenliğini sağlamaya yönelik maliyetlerden kaçınılmakta, modern bir ülke madenciliğinde görülmemesi gereken manzaralarla ve üzücü olaylarla karşılaşmaktadır.

Günümüzde uluslar arası maden pazarı müdahale edemeyeceğimiz kadar derinleşmiş, maden grupları itibariyle sektörde sözü geçen, dev sermayelere sahip çok uluslu şirketler tarafından yönetilir hale gelmiştir. Geline bu noktada, yurt dışı pazara süreceğimiz maden hammaddesini, kendi belirlediğiniz şartlarda pazarlama imkanı bulamamamız normal karşılanmalıdır. Burada kritik hususun, madenlerimizin, niteliklerini ön plana çıkaracak işlemlerden, ülkemiz ekonomisi bünyesinde geçirildikten sonra ihracata yönlendirilmesi olduğunu görmekteyiz. Bu sayede, miktarsal büyüklükler ile mücadele etmek yerine, belirli üretimlerde uzmanlaşmanın ve sanayileşmenin getirdiği avantajlar ile dünya piyasalarında yer

alınabileceğini düşünmekteyiz. Bölgemizin en büyük çimento ihracatçısı olmamız, en kaliteli mermer ürünleri ile pazarda yerimizi almamız, bu bakış açısı ile yapılacak planlamalar ve uygulamalar ile gerçekleşebilecek hedeflerden birkaçıdır. Bu hedeflere ulaşmak, devletin ekonomi üzerinde sınırlı müdahalelerde bulunabildiği, özel sektör faaliyetlerine sayılı birkaç araçla yön verebildiği ekonomik şartlar altında, vergi düzenlemeleri ile mümkün olabilecektir. Asıl hedefi kar elde etmek olan yatırımcıyı ülkenin belirli bölgelerinde veya belirli iş kollarında yatırımda bulunmaya ve faaliyet göstermeye, yönlendirecek başka bir mekanizma mevcut değildir. Vergiler bir yönü ile ülkede belirlenen sektörlerin canlandırılması amacına hizmet ederken, bir yönü ile de bölgesel gelişmişlik ve gelir dağılımı hususlarındaki dengesizlikleri ortadan kaldırır.

Vergiler vasıtası ile sektörler üzerinde yapılacak yönlendirmeler, verginin adalet, eşitlik ve genellik gibi temel ilkelerine uygun olmalıdır. Ülkemizde yatırım kararı alan yerli veya yabancı yatırımcı, vergi idaremizin vergilendirme ilkelerinde göstereceği özeni, bir güvence olarak algılayacak, yatırım kararlarını bu güven duygusu ile hayata geçirebilecektir. Aksi halde özellikle madencilik sektöründe, sabit ve büyük yatırımların ülkemizde gerçekleştirilmesi mümkün olmayacaktır. Zira günümüzde, belirginleşen yatırımcı davranışı, yatırım bölgesindeki vergi uygulamalarını, uygulamalardaki tutarlılığı ve vergi idaresine güven duygusunu önemli bir veri olarak değerlendirme yönündedir.

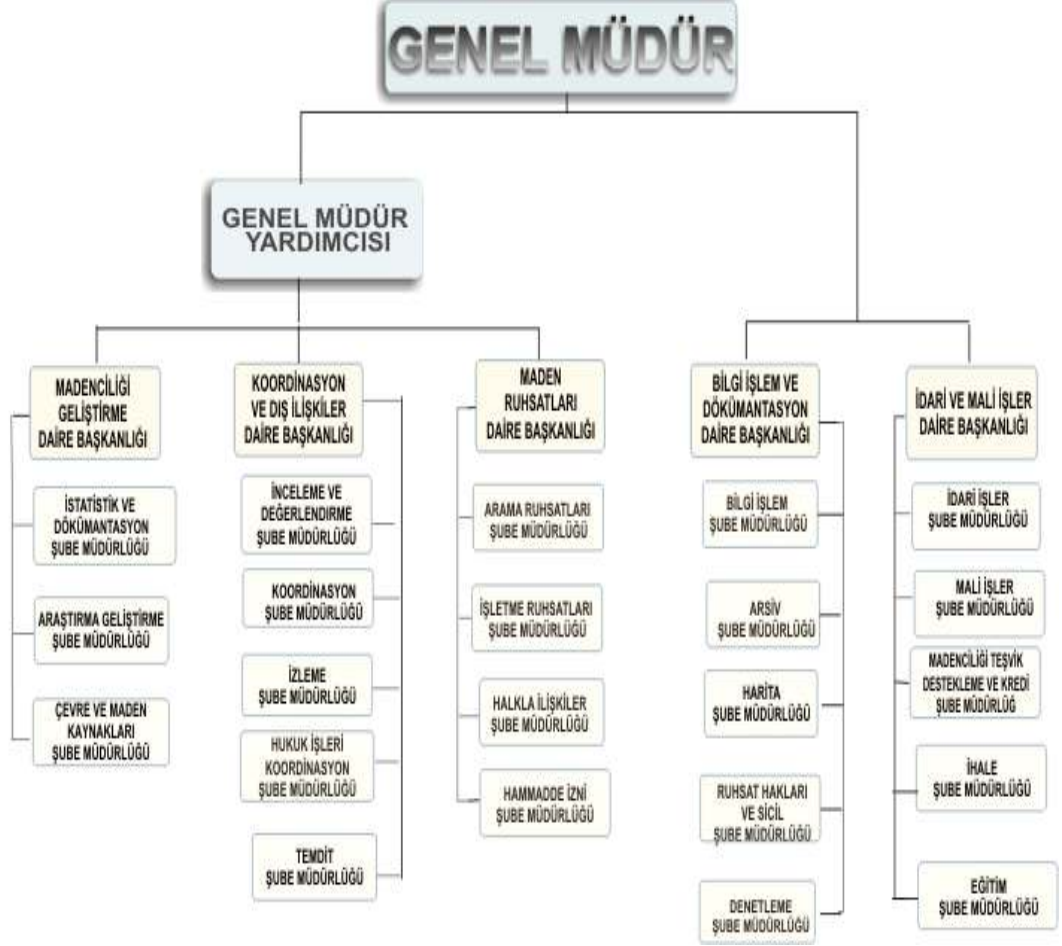
Sadece vergi tahsilatını arttırmaya odaklanmış, bu amaç uğrunda tüm vergi ilkelerinden ve vergi tekniğinin gereklerinden uzaklaşmış bir mali idare, elinde tuttuğu kaynaktan kesinti ve dolaylı vergilerden ibaret olan araçları ile yol kat edemeyecektir. Böyle bir vergi ikliminde, başta madencilik olmak üzere, birçok sektör, birer birer ölecektir. Kayıt dışı ekonomi büyüyecek, vergi tabanı daralacak, ülke ekonomisi üretmeyenlerin kazandığı bir yapıya bürünecektir. Ülke ekonomisi, diğer ülkelerin sömürüsüne açık ve güçsüz durumda olacaktır. Oysa vergi öğretisi, yüzyıllara dayanan teoriler ve pratikte gözlenen tecrübeler ile donatılmış bir öğretilerdir. Vergi uygulamalarında yapılacak değişikliklerin ortaya çıkaracakları ekonomik ve mali sonuçlar çok öncesinden, küçük yanılma payları ile tahmin edilebilir niteliktedir. Vergilendirme, baştan belirlenmiş hedeflere ulaşmakta net

özmler sunar. lke yönetimine, uzun vadeli hedefleri belirleme ve hedefler doğrultusunda vergisel çözümleri uygulamak düşer.

Madencilik sektöründe vergilendirmeye dair yaptığımız bu çalışmada, kamunun madenler üzerindeki çıkarları, sektörün yarattığı yüksek katma değer ve ülke ekonomisinde sermaye oluşumu yönlerinden önem taşıyan madenciliğin, yürürlükteki vergi uygulamaları ile etkileşimi incelenmiştir. Konunun incelenmesi sırasında madencilik ve vergi uygulamaları üzerinde yapılan bilimsel çalışmaların az sayıda oluşu dikkatimizi çekmiştir. Madencilik sektörünün vergi uygulamaları ile ilişkisinden doğan sorunların tespiti ve getirilecek çözüm nerileri, farklı bakış açıları ile yorumlanmaya ve tartışılmaya ihtiyaç duyan ve üzerinde daha çok bilimsel çalışma yapılmasını hak eden bir konudur.

EKLER

Ek 1. Maden İşleri Genel Müdürlüğü Organizasyon Şeması



Kaynak:MİGEM Web sitesi, www.migem.gov.tr, Erişim:09.08.2010

Ek 2. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı Organizasyon Şeması



Kaynak

ETKB

Web

Sitesi,

<http://www.enerji.gov.tr/index.php?dil=tr&sf=webpages&b=organizasyon&bn=200&hn=238&nm=378&id=382> Erişim: 02.09.2010

Ek 3. İşletme Faaliyeti Bilgi Formu

İŞLETME FAALİYETİ BİLGİ FORMU

1 – Sahanın Hukuki Durumu

Ruhsatın İli :
Ruhsatın İlçesi :
Ruhsatın Grubu :
Madenin Cinsi :
Ruhsat No :
Erişim No :
Ruhsat Yürürlük Tarihi :
İşletme İzin Tarihi :

2- İşletme Dönemi Arama Faaliyetleri

Mevcut görünür, muhtemel, mümkün rezerv miktarı ve rezerv geliştirme çalışmaları hakkında bilgi (sondaj, yarma, kuyu, galeri jeofizik etüt v.s.) :

3 - Üretim Bilgileri

- a) Projede beyan edilen yıllık üretim miktarı :
b) Gerçekleşen yıllık tüvenan üretim (ton – m³) :
c) Zenginleştirilmiş ürün (Konsantre) (ton) :
d) Tenör, kalite, blok verimi, debi, kalori vb. :
e) Diğer bilgiler :

4 - Çalışan Personel Sayısı

5 - Makine Parkı

6 - Satış Miktarı

7 - Stok Miktarı

8 - Ocak Başı Satış Tutarı

9 - İşletme Yöntemi

10 - Çalışma Dönemindeki İş Kazaları İstatistiği

11- İşletme Faaliyetinin Zaruri Neticesi Olarak Çıkarılan ve Sevk Edilmesine İzin Verilen

Madenin Adı ve Miktarı

NOT: 1- Birden fazla maden işletme izninin bulunduğu sahalarda bu form ayrı ayrı düzenlenecektir.
2 - Sahada birden fazla üretim faaliyetinde bulunan varsa bu formda ayrı ayrı belirtilecektir.
3- Birlikte üretilmesi zorunlu olan kompleks madenler için tek form verilecektir.

TEKNİK NEZARETÇİ

Adı ve Soyadı :
Adresi :
Tel :
e-posta :
Tarih :
İmza

RUHSAT SAHİBİ

Adı ve Soyadı :
Tel - Faks :
e-posta :
Tarih :
İmza

Ek 4. Satış Bilgi Formu

SATIŞ BİLGİ FORMU

ÖDEME DÖNEMİ

01 / 01 / – 31 / 12 /

ERİŞİM NO :
RUHSAT NO :
RUHSATIN İLİ :
RUHSATIN GRUBU :
MADEN CİNSLERİ :
RUHSAT SAHİBİ :
İŞYERİ ADRESİ :
VERGİ DAİRESİ VE VERGİ NUMARASI :
T.C. KİMLİK NO :
ÜRETİM MİKTARI (ton/m³) :
SATIŞ MİKTARI (ton/m³) :
STOK MİKTARI (ton/m³) :
KULLANILAN SEVK FİŞİ ADEDİ :
DEVLET HAKKINA ESAS:
ORTALAMA OCAK BAŞI SATIŞ BEDELİ (YTL/ton-m³) :
OCAK BAŞI TOPLAM SATIŞ MİKTARI (ton-m³) :
OCAK BAŞI TOPLAM SATIŞ TUTARI (YTL) :

DEVLET HAKKI

1. GRUP VE V. GRUP MADENLER

Ocak başı satış tutarı x %4 =x 0.04 =YTL

II. GRUP, III. GRUP VE IV. GRUP MADENLER

Ocak başı satış tutarı x %2 =x 0.02 =YTL

HAZİNE, DEVLET VE ORMAN ARAZİLERİNDE EK DEVLET HAKKI

Ödenecek ek devlet hakkı: Devlet Hakkı x 0.30 = YTL

Not: Bu bedel orman alanlarındaki 5 hektarlık alan içindeki faaliyetlerde Orman Genel Müdürlüğün hesabına yatırılır.

TOPLAM DEVLET HAKKI: =YTL

DEVLET HAKKININ DAĞITILMASI

1-ÖZEL İDARE PAYI = DEVLET HAKKI x %50 =YTL

2-HAZİNE PAYI = DEVLET HAKKI x %50 =YTL

TOPLAM = YTL

BELEDİYE PAYI

BELEDİYE PAYI = Ocak başı satış tutarı x 0.002 =YTL

BULUCULUK HAKKI

BULUCULUK = Ocak başı satış tutarı x 0.01 =YTL

RUHSAT SAHİBİ

Adı ve Soyadı :

Tarih:

Tel & Fax:

İmza:

Ek 5. KDV Kanunu 112 Seri No’lu Genel Tebliği Eki ETKB Yazısı

**T.C.
ENERJİ ve TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI
Maden İşleri Genel Müdürlüğü**

Sayı :
Konu :

.....
.....
.....

İlgi :

..... Vergi Dairesi Müdürlüğünün Vergi Kimlik Numaralı mükellefi olarak tarih ve sayılı Maden Arama/Altın, Gümüş veya Platin İşletme/Zenginleştirme Ruhsatı¹ ile/..../20.. tarihine kadar altın, gümüş veya platin Arama/İşletme/Zenginleştirme² faaliyeti/faaliyetlerinde bulunmanız uygun görülmüştür.

İş bu yazı Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 112 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (1.1) bölümünde yapılan açıklamalar uyarınca düzenlenmiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

-
- 1 Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nın arama/işletme ruhsatının tarih ve sayısı yazılacaktır.
 - 2 Faaliyetin arama, işletme, zenginleştirme işlemlerinden hangisi ya da hangilerinden oluştuğu belirtilecektir.

Ek 6. Maden Sevk Fişi Örneği

T.C. ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI Maden İşleri Genel Müdürlüğü		SEVK FİŞİ	
Ruhsat Sahibinin Adı ve Soyadı	: Mustafa ÇALISKAN	SERİ - A-8	No: 910876
Ruhsat Numarası	: 12.8000		
Bağlı Bulunduğu Vergi Dairesi ve Hesap No.	: GANKAYA 00051100		
		Düzenleme Tarihi	10.09.2004
		Sevk Tarihi	10.09.2004
1.	Gönderilen Madenin Cinsi	Daralı Kg.	Dara Kg.
	KROM	32 TON	5 TON
		Net Miktar Kg.	Kantar Fiş No.
		27 TON	5111
2.	Taşıt Plaka Numarası	06 UVU 06	
3.	Sevkiyat Sorumlusunun Adı ve Soyadı	AHMET ÇALISKAN	
4.	Sevkiyatın Yapıldığı Yer	GÖLBASI	İmzası : İMZA
5.	Maden Satılmış İşe Alıcının Adı Soyadı veya Ünvanı ile Vergi Dairesi ve Hesap Numarası	HÜSEYİN ABA GÖLBASI VD : Hesap No : 0004400	

Bu sevk fişi Maden Kanunu'nun 12. Maddesi gereğince bastırılmış olup, V.U.K. açısından sevk irsaliyesi niteliğindedir.

Ek.....5111..... Sayılı
Kantar Fişi

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- ASHER**, Mukul G. ve Ramkishen S. Rajan. **Globalization and Tax Systems: Implications for Developing Countries With Particular Reference to Southeast Asia**, Adelaide University, 1999.
- AYTEKİN**,Yavuz. **Maden Mühendisliğine Giriş**, Dokuz Eylül Üniversitesi Mühendislik – Mimarlık Fakültesi Yayınları No:167, İzmir, 1992.
- BİLİCİ**, Nurettin. **Avrupa Birliği ve Türkiye Temel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular**, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2007.
- ÇAĞAN**, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- EĞİLMEZ**, Mahfi ve Ercan Kumcu, **Ekonomi Politikası Teori ve Türkiye Uygulaması**, 8. Baskı, Remzi Kitabevi, İstanbul, 2005.
- EKER**, Aytaç. **Kamu Maliyesi**, Birleşik Yayınları, Sakarya,2007.
- ENGİN**, İsmail. **Vergi Rekabeti**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:198, Ankara,2006.
- ERGİN**, Ziya, Orhan Semerkant ve İlknur Cöcen. **Cevher Hazırlama - 1**, Genişletilmiş 3. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Mühendislik Fakültesi Yayınları No: 169, İzmir, 1996.
- ERGİNAY**, Akif. **Vergi Hukuku**, 10.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 1982.
- İNALCIK**, Halil. **Devlet – i Aliye Osmanlı İmparatorluğu Üzerine Araştırmalar I Klasik Dönem (1302 – 1606)**, 11. Baskı, Türkiye İş Bankası Yayınları, İstanbul, 2009.
- İNAN**, Afet. **Devletçilik İlkesi ve Türkiye Cumhuriyeti'nin 1. Sanayi Planı**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1972.
- İPEKOĞLU**, Üner ve Mehmet Tanrıverdi. **Cevher Hazırlama**, Genişletilmiş 3. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Mühendislik Fakültesi Yayınları No: 238, İzmir, 1997.
- KILIÇDAROĞLU**, Kemal. **1948 Türkiye İktisat Kongresi**, 2. Baskı, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:93, Ankara,1997.

- KIZILOT, Şükrü. İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi ve Mevzuatı, 6. Baskı,** Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1999.
- KIZILOT, Şükrü, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez, Vergi Hukuku,** Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.
- KIZILOT, Şükrü. Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye,** Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002.
- KÖSE, Halil ve Ercüment Yalçın. Açık İşletme Tekniği, Dokuz Eylül Üniversitesi Mühendislik Fakültesi Yayınları No:256, İzmir , 1996.**
- MAÇ, Mehmet. KDV Uygulaması, Denet Yayınları, Ankara, 1995.**
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2007 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Acar Basım, İstanbul, 2007.**
- MUSGRAVE, Richard, Peggy Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, 5.th Edition, McGraw - Hill International Editions, US, 1989.**
- ÖKÇÜN, A. Gündüz. 1920 – 1930 Yılları Arasında Kurulan Türk Anonim Şirketlerinde Yabancı Sermaye, 2.Baskı, Sermaye Piyasası Kurumu, Yayın No: 82, Ankara, 1997.**
- ÖCAL, Muammer, Gültekin Güngör ve M. Şükrü Gök. Resimli Maden Terimleri Sözlüğü, Kutay Ofset, 1992.**
- ÖNCEL, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, Vergi Hukuku, 14. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006.**
- PINAR, Burak. Yargı ve İcra Harçları, Günaydın Hukuk Yayınları, İzmir, 2006.**
- ŞENYÜZ, Doğan. Türk Vergi Sistemi Dersleri,3.Baskı, Ekin Kitapevi, Bursa, 2006**
- TEKİN, Cem ve diğerleri, Gelir Vergisi Rehberi, 4. Baskı, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ankara, 2004.**
- TOSUNER, Mehmet, Zeynep Arıkan, Vergi Usul Hukuku, İlkem Ofset, İzmir, 2007.**
- TOSUNER, Mehmet ve Zeynep Arıkan. Türk Vergi Sistemi, Neşa Ofset, İzmir, 2008.**
- TÜRK, İsmail. Maliye Politikası, 19. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara,2006.**
- TÜRKOĞLU, Faruk, Talip Aktaş ve Neşe Sönmez. Dünya'nın Tanıklığında Türkiye Ekonomisi, Dünya Yayıncılık, İstanbul, 2010.**

TEZLER, MAKALE VE RAPORLAR

- AKIN**, Hatice. “Kuyumculuk Sektörünün Vergilendirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008.
- ARAS**, Coşkun. “Ödenen Damga Vergisinin İlgilisine Yansıtılması İşleminde KDV”, **Yaklaşım Dergisi**, S.196, Yaklaşım Yayıncılık, Nisan 2009, ss.141-143.
- AYGÜL**, Emrah. “Kamu Kurum Ve Kuruluşlarına Yapılan Satışlarda Belge Düzeni”, http://www.alomaliye.com/2008/emrah_aygul_kamu.htm, (10.05.2008).
- BATUN**, Mehmet. “Altın, Gümüş, Platin, Atama, İşletme, Zenginleştirme ve Rafinaj Faaliyetlerine İlişkin KDV İstisnası”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2009, S:197, ss. 71-77.
- ÇALIŞANELLER**, Altar. “ Madenlerde Amortisman Mevzuu Ve Bir Uygulama”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Şubat 2009, ss.56 – 59.
- ÇELİKKAYA**, Ali. “Dekapajın Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşleri Karşısındaki Durumu”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2003, S: 3, ss.28-35.
- DENGİZ**, Nuray T. “Yeni Maden Yasasının Madencilik Sektörüne Etkileri”, (Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Isparta, 2008.
- DEMİREL**, Tuğba. “Madencilik Sektöründe Alternatif Finansman Kaynakları ve Bunların Değerlendirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, İzmir, 2008.
- EMRE**, Hüseyin. “Madencilik Yatırımlarında Gelir ve Giderlerin Tahminlenmesi”, (Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, İzmir, 2008.
- EBSO**, “Madencilik Sektöründe Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Yolları”, **Ege Bölgesi Sanayi Odası Maden Sanayi Meslek Komitesi Raporu**, İzmir, 2010,s.8.
- EDE**, Haydar. “Hafriyat Ve Nakliyat İşlerinde KDV Tevkifatı Ve Taşeronlar İle Alt Taşeronlarının Durumu” , **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2005, S.150, ss.223-228

ERİN, Abdullah ve Mete Gürbüz. “İmar Kanunu, Maden Kanunu ve diğer kanunlarda yer alan idari para cezalarının, Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu karşısındaki hukuki durumu, idari para cezası vermeye yetkili merciler tarafından yapılacak işlemler ve cezaların tahsili”, **T.C. İç İşleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Başkanlığı İnceleme Raporu**, 2008. <http://www.mulkiyeteftis.gov.tr> ,(06.08.2010).

GEZER, Levent. “Türkiye Madencilğinde Vergilendirme Sistemi Ve Önemi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Osmangazi Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Eskişehir, 2005.

İLERİ, Turgut. “Türkiye Cumhuriyeti’nin Madencilik Politikaları (1923 – 1960)”, (Doktora Tezi) Ondokuz Mayıs Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Samsun, 2009.

İMMİB, “Türkiye’nin Maden Ürünleri Potansiyeli”, **Faaliyet Raporu**, [Http://www.immib.org.tr/MADEN/INDEX.ASP](http://www.immib.org.tr/MADEN/INDEX.ASP), (Erişim, 29.04.2008).

İMMİB, “2009 Yılı Madencilik Sektörü İhracatının Değerlendirilmesi”, **İMMİB Genel Sekreterliği Raporu**, <http://www.immib.org.tr/userfiles/documents/pdf/arge-heyet/maden2010.pdf> , (09.10.2010).

İŞLER, Habil. “Türkiye’de Sermaye Şirketleri Üzerindeki Kurumlar Vergisi Yüğü ve OECD Ülkeleri İle Karşılaştırılması, Dokuz Eylül Üniversitesi”, (Yüksek Lisans Tezi) Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2010.

KARTALKANAT, Ahmet. “Madencilikle İlgili Düzenleyici Sistemler”, **TMMOB Jeoloji Mühendisleri Odası Haber Bülteni**, Aralık 1992, S. 92/5.

KÖSE, Musa ve Mehmet Karadeniz, “Madencilikte Yabancı Sermaye: Peru ve Türkiye Örneği”, **Türkiye 17. Uluslararası Madencilik Kongresi**, 2001.

MANDAL, Sezai. “Damga Vergisi Yansıtılmasında KDV Uygulanır mı?”, **Yaklaşım Dergisi**, S.178, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2007, ss.119-122.

MİGEM, Resimli Madencilik Terimleri Sözlüğü, <http://www.migem.gov.tr/links/kaynakca/sozluk/sozluk-r.htm>, (25.06.2009).

OYGÜR, Vedat. “Çeşitli Ülkelerin Maden Yasaları Üzerinde Bir İnceleme”, **TMMOB Jeoloji Mühendisleri Odası Dergisi**,

http://www.jmo.org.tr/resimler/ekler/19af480c40e343b_ek.pdf?dergi=HABER%20B%C3%9CLTEN%C4%B0 ,(23.04.2008).

OYGÜR, Vedat. “Madencilik Sektörü Nasıl Desteklenebilir?”, **Jeoloji Mühendisliği Dergisi**, TMMOB Jeoloji Mühendisleri Odası Yayını, Kasım, 1995, S.47, ss.57-68.

SEVİĞ, Veysi. “Yorum”, **Referans Gazetesi**,

http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=76950&KOS_KOD=88&ForArsiv=1 , (29.08.2007).

TOK, Ahmet. “Kamu Alımlarında Damga Vergisi Uygulamasında Hata”, **Dünya Gazetesi**, http://www.dunya.com/kamu-alimlarinda-damga-vergisi-uygulamasinda-yapilan-hata_101672_haber.html, (05.10.2010).

TÖRALP, Funda. “Kurumların Üzerine Düşen Vergi Yüğü”, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007.

TÜRK, Hikmet Sami. “Devletçe İşletilecek Madenler Hakkında Kanun Üzerine Açıklamalar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S.4, ss.84-86.

YILDIZ, Necati. “Maden Kanunu ve Yanlışlıklar”, **Türkiye Maden Mühendisleri Odası Bülteni**, http://www.maden.org.tr/resimler/ekler/7c46d4baf816bfb_ek.pdf , (05.05.2008).

YILMAZ, Ferimah ve Nuray Tezcan. “Vergi Hasılatı Ve Sabit Sermaye Yatırımlarının Ekonomik Büyümeye Olan Etkisi : Ekonometrik Bir İnceleme”, **8. Ekonometri Ve İstatistik Kongresi**, 27-25 Mayıs 2007, İnönü Üniversitesi, Malatya.