

**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**TÜRKİYE'DE SOSYAL PARAFİSKAL YÜKÜMLÜLÜKLERİN
YERİNE GETİRİLMESİNE İLİŞKİN USUL HUKUKU HÜKÜMLERİNİN
İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

DOKTORA TEZİ

**Hazırlayan
Mehmet BULUT**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU**

Ankara-2010

ONAY

Mehmet BULUT tarafından hazırlanan “*Türkiye’de Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerin Yerine Getirilmesine İlişkin Usul Hukuku Hükümlerinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*” başlıklı bu çalışma, 14/06/2010 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda (oybirliği) ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim dalında doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU
(Tez Danışmanı)

Prof. Dr. Murat ÖZDEN

Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ

Prof. Dr. Metin TAŞ

Doç. Dr. Mustafa DURMUŞ

ÖNSÖZ

Sosyal güvenlik, finansmanı özellik arzeden, asli kamu hizmetlerinden birisidir. Ülkemizde sosyal güvenliğin finansmanında birincil kaynak hüviyetinde olan sosyal parafiskal gelirler, söz konusu gelirlerle bağlantılı olarak mükellef ve sorumluların yerine getirmesi gereken yükümlülükler ve bu yükümlülüklerle ilişkin usul hukuku hükümlerinin incelenmesi ve değerlendirilmesi tezimizin konusunu oluşturmaktadır. Sosyal güvenlik hukukunun, bağımsız bir hukuk dalı olarak henüz yeni kabul edilmiş olması, sosyal güvenlik usul hukuku kavramının henüz literatürde yer almaması ve sosyal güvenliğin hizmet sunumu ve gelir politikası açısından ayrı incelendiği kaynakların azlığı tezimizi orijinal kılmaktadır.

Tezimizin hazırlanması sırasında göstermiş olduğu katkı, öneri ve ilgisi nedeniyle tez danışmanım Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU'na teşekkürü bir borç bilirim.

Ayrıca tezimiz ile ilgili olarak görüş ve önerilerini esirgemeyen Prof. Dr. Şükrü KIZILOT, Doç. Dr. Oğuz KARADENİZ ve Yrd. Doç. Dr. Duran BÜLBÜL ile tez jürilerim Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ, Prof. Dr. Murat ÖZDEN, Prof. Dr. Metin TAŞ ve Doç. Dr. Mustafa DURMUŞ'a da teşekkürlerimi sunarım.

Tezimizle ilgili istatistiki verilerin temin edilmesinde katkılarını esirgemeyen TC Sosyal Güvenlik Kurumu'nun Ankara, İstanbul ve İzmir Sosyal Güvenlik İl Müdürlüklerine de teşekkür ederim.

Son olarak tezimin hazırlanması esnasında göstermiş olduğu anlayış ve fedakarlıktan ötürü eşim Esra BULUT ve oğlum Ömer Mete BULUT'a da sevgilerimi sunar ve teşekkür ederim.

Mehmet BULUT

İÇİNDEKİLER

| | |
|--------------------------------------|------------|
| ÖNSÖZ | i |
| İÇİNDEKİLER | ii |
| SİMGELER VE KISALTMALAR | xi |
| TABLolar | xiv |
| ŞEKİLLER | xv |
| GİRİŞ | 1 |

BİRİNCİ BÖLÜM**SOSYAL PARAFİSKAL GELİRLER İLE YÜKÜMLÜLÜKLER,
SOSYAL GÜVENLİK USUL HUKUKU VE BAZI ÜLKE UYGULAMALARI**

| | |
|---------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 1.1. KAMU GELİRLERİ VE YÜKÜMLÜLÜK | 3 |
| 1.1.1. Kamu Gelirlerinin Çeşitleri..... | 4 |
| 1.1.1.1. Vergiler..... | 4 |
| 1.1.1.2. Harçlar..... | 5 |
| 1.1.1.3. Resimler..... | 5 |
| 1.1.1.4. Şerefiyeler..... | 6 |
| 1.1.1.5. Diğer kamu gelirleri..... | 6 |
| 1.1.2. Mali Yük ve Yükümlülük Kavramları..... | 6 |
| 1.2. PARAFİSKAL GELİRLER | 8 |
| 1.2.1. Parafiskal Gelir Kavramı..... | 8 |
| 1.2.2. Parafiskal Gelirlerin Nitelikleri..... | 10 |
| 1.2.3. Parafiskal Gelirlerin Sınıflandırılması..... | 11 |
| 1.2.3.1. Sosyal Parafiskal Gelirler..... | 12 |
| 1.2.3.2. Mesleki Parafiskal Gelirler..... | 12 |
| 1.2.3.3. Ekonomik Parafiskal Gelirler..... | 13 |
| 1.2.4. Parafiskal Gelirlerin Diğer Kamu Gelirleri İle Karşılaştırılması14 | |
| 1.2.4.1. Parafiskal Gelirler İle Vergilerin Karşılaştırılması.... | 14 |
| 1.2.4.2. Parafiskal Gelirler İle Harçların Karşılaştırılması..... | 15 |

| | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.3. SOSYAL GÜVENLİK VE SOSYAL PARAFİSKAL GELİRLER İLE YÜKÜMLÜLÜKLER..... | 16 |
| 1.3.1. Sosyal Güvenlik Kavramı..... | 16 |
| 1.3.2. Sosyal Güvenlik Sistemleri ve Gelişimleri..... | 20 |
| 1.3.3. Sosyal Güvenlik Harcamalarının Finansman Kaynakları..... | 26 |
| 1.3.3.1. Vergilerle Finansman..... | 26 |
| 1.3.3.2. Sosyal Parafiskal Gelirlerle (Primlerle) Finansman.. | 27 |
| 1.3.3.3. Karma Finansman..... | 27 |
| 1.3.4. Sosyal Güvenlik Harcamalarının Finansman Yöntemleri..... | 28 |
| 1.3.4.1. Kapitalizasyon (Fon) Yöntemi..... | 28 |
| 1.3.4.2. Dağıtma Yöntemi..... | 28 |
| 1.3.5. Sosyal Parafiskal Gelirler ve Tekniği..... | 30 |
| 1.3.6. Sosyal Parafiskal Yükümlülükler..... | 31 |
| 1.4. SOSYAL GÜVENLİK USUL HUKUKU..... | 33 |
| 1.4.1. Hukuk ve Usul Hukuku Kavramları..... | 33 |
| 1.4.2. Sosyal Güvenlik Hukuku Kavramı ve Sosyal Güvenlik Hukukunun Hukuk Bilimi İçindeki Yeri..... | 38 |
| 1.4.3. Sosyal Güvenlik Hukukunun Diğer Hukuk Dallarıyla Olan İlişkisi..... | 40 |
| 1.4.3.1. Sosyal Güvenlik Hukukunun Özel Hukuk İle İlişkisi.. | 40 |
| 1.4.3.2. Sosyal Güvenlik Hukukunun İş Hukuku İle İlişkisi... | 41 |
| 1.4.3.3. Sosyal Güvenlik Hukukunun Anayasa Hukuku İle İlişkisi..... | 42 |
| 1.4.3.4. Sosyal Güvenlik Hukukunun İdare Hukukuyla İlişkisi..... | 42 |
| 1.4.3.5. Sosyal Güvenlik Hukukunun Ceza Hukukuyla İlişkisi..... | 43 |
| 1.4.3.6. Sosyal Güvenlik Hukukunun Uluslararası Hukuk İle İlişkisi..... | 44 |
| 1.4.3.7. Sosyal Güvenlik Hukukunun Mali Hukuk İle İlişkisi.. | 45 |

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.4.4. Sosyal Güvenlik Hukukuna İlişkin Ayrımlar ve Sosyal Güvenlik Usul Hukuku..... | 45 |
| 1.4.5. Sosyal Güvenlik Usul Hukukunun Kaynakları..... | 48 |
| 1.5. BAZI ÜLKELERDE SOSYAL PARAFİSKAL YÜKÜMLÜLÜKLERE YÖNELİK SOSYAL GÜVENLİK USUL HUKUKU UYGULAMALARININ GENEL ÇERÇEVESİ..... | 51 |
| 1.5.1. Almanya..... | 51 |
| 1.5.1.1. Sosyal Güvenlik Rejimine İlişkin Genel Bilgi..... | 51 |
| 1.5.1.2. Kurumsal Yapı..... | 53 |
| 1.5.1.3. Mevzuatsal Yapı..... | 54 |
| 1.5.1.4. Mükellef ve Sorumlu..... | 56 |
| 1.5.1.5. Ödevler ve Yaptırımlar..... | 57 |
| 1.5.1.6. Uyuşmazlıkların Çözümü..... | 58 |
| 1.5.2. İsveç..... | 58 |
| 1.5.2.1. Sosyal Güvenlik Rejimine İlişkin Genel Bilgi..... | 58 |
| 1.5.2.2. Kurumsal Yapı..... | 59 |
| 1.5.2.3. Mevzuatsal Yapı..... | 59 |
| 1.5.2.4. Mükellef ve Sorumlu..... | 60 |
| 1.5.2.5. Ödevler ve Yaptırımlar..... | 61 |
| 1.5.2.6. Uyuşmazlıkların Çözümü..... | 63 |
| 1.5.3. Hollanda..... | 64 |
| 1.5.3.1. Sosyal Güvenlik Rejimine İlişkin Genel Bilgi..... | 64 |
| 1.5.3.2. Kurumsal Yapı..... | 65 |
| 1.5.3.3. Mevzuatsal Yapı..... | 65 |
| 1.5.3.4. Mükellef ve Sorumlu..... | 66 |
| 1.5.3.5. Ödevler..... | 67 |
| 1.5.3.6. Uyuşmazlıkların Çözümü..... | 68 |
| 1.5.4. Diğer Ülkelerdeki Bazı Dikkat Çeken Uygulamalar..... | 68 |
| 1.5.4.1. İsveçre..... | 68 |
| 1.5.4.2. Avusturya..... | 70 |
| 1.5.4.3. Portekiz..... | 70 |

İKİNCİ BÖLÜM
TÜRKİYE'DE SOSYAL PARAFİSKAL YÜKÜMLÜLÜKLERE İLİŞKİN
HUKUKSAL KAYNAKLAR VE USUL HUKUKU YÖNÜNDEN
UYGULAMASI

| | |
|----------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.1. TÜRKİYE'DE MALİ YÜKÜMLÜLÜKLERE İLİŞKİN BAZI USUL HUKUKU UYGULAMALARI..... | 72 |
| 2.1.1. Vergi Usul Kanunu..... | 72 |
| 2.1.2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun..... | 73 |
| 2.1.3. İş Kanunu..... | 74 |
| 2.1.4. Gümrük Kanunu..... | 75 |
| 2.1.5. Yargılamaya Yönelik Usul Kanunları..... | 76 |
| 2.2. TÜRKİYE'DE SOSYAL PARAFİSKAL YÜKÜMLÜLÜKLERE İLİŞKİN HUKUKSAL KAYNAKLAR..... | 78 |
| 2.2.1. Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerin Anayasal Temeli..... | 78 |
| 2.2.2. Uluslararası Anlaşmalar..... | 81 |
| 2.2.3. Kanunlar..... | 82 |
| 2.2.4. Kanun Hükmünde Kararnameler..... | 84 |
| 2.2.5. Bakanlar Kurulu Kararları..... | 85 |
| 2.2.6. Tüzükler..... | 86 |
| 2.2.7. Yönetmelikler..... | 87 |
| 2.2.8. Tebliğler..... | 87 |
| 2.2.9. Genelgeler ve Genel Yazılar..... | 89 |
| 2.2.10. Yargı Kararları..... | 89 |
| 2.3. TÜRKİYE'DE SOSYAL PARAFİSKAL YÜKÜMLÜLÜKLERE YÖNELİK USUL HUKUKU UYGULAMALARI..... | 90 |
| 2.3.1. Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerde Mükellef ve Sorumlu.... | 90 |
| 2.3.2. Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerde Süreler..... | 94 |
| 2.3.2.1. Sürelerin Çeşitleri..... | 95 |
| a) Kaynaklarına Göre Süreler..... | 95 |
| b) Niteliklerine Göre Süreler..... | 96 |

| | |
|---------------------------------------------------------------------|-----|
| 2.3.2.2. Sürelerin Hesaplanması..... | 97 |
| 2.3.2.3. Sürelerin Uzaması..... | 98 |
| a) Mücbir Sebeplerle Sürelerin Uzaması..... | 98 |
| b) Ölüm Halinde Sürelerin Uzaması..... | 98 |
| 2.3.3. Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerle İlişkin Süreç..... | 100 |
| 2.3.3.1. Sosyal Parafiskal Gelirlerin Tarhı..... | 101 |
| a) Matrah..... | 102 |
| b) Oran..... | 104 |
| 2.3.3.2. Sosyal Parafiskal Gelirlerin Tebliği..... | 107 |
| 2.3.3.3. Sosyal Parafiskal Gelirlerin Tahakkuku..... | 108 |
| 2.3.3.4. Sosyal Parafiskal Gelir Alacağıının Sona Ermesi... .. | 109 |
| a) Ödeme..... | 109 |
| b) Tahsil..... | 110 |
| c) Zamanaşımı..... | 111 |
| d) Prim Affı..... | 111 |
| e) Mahsup | 111 |
| 2.3.4. Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerle İlişkin Şekli Ödevler..... | 112 |
| 2.3.4.1. İşyeri Tesciline İlişkin Ödevler..... | 112 |
| 2.3.4.2. Sigortalı Tesciline İlişkin Ödevler..... | 114 |
| a) 4/a Kapsamında Sigortalı Olanların Tescili..... | 115 |
| b) 4/b Kapsamında Sigortalı Olanların Tescili..... | 116 |
| c) 4/c Kapsamında Sigortalı Olanların Tescili..... | 117 |
| d) İsteğe Bağlı Sigortalıların Tescili..... | 118 |
| e) Resen Tescil..... | 118 |
| 2.3.4.3. Sigortalılığın Sona Ermesine İlişkin Ödevler..... | 118 |
| 2.3.4.4. Aylık Prim ve Hizmet Belgesi Verme Ödevi..... | 119 |
| 2.3.4.5. Aylık Prim ve Hizmet Belgesini Asma Ödevi..... | 121 |
| 2.3.4.6. Defter ve Belge Düzenleme Ödevi..... | 121 |
| a) Ücret Tediye Bordrosu Düzenleme..... | 122 |
| b) Yasal Defterlere İlişkin Ödevler..... | 122 |
| 2.3.4.7. Kayıt ve Belgeleri Saklama ve İbraz Ödevi..... | 123 |

| | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 2.3.4.8. Diğer Ödevler..... | 125 |
| 2.3.5. Sosyal Parafiskal Gelirlerin Takip ve Tahsili..... | 126 |
| 2.3.5.1. Takip ve Tahsile İlişkin Genel Esaslar..... | 127 |
| 2.3.5.2. Kurum Alacaklarını Koruma Yöntemleri..... | 127 |
| a) Teminat İstenmesi..... | 127 |
| b) İhtiyati Haciz..... | 128 |
| c) İhtiyati Tahakkuk..... | 129 |
| d) Yurt Dışına Çıkış Yasağı..... | 130 |
| e) Diğer Koruma Yöntemleri..... | 131 |
| 2.3.5.3. Gecikme Cezası ve Gecikme Zammı Uygulaması.. | 132 |
| 2.3.5.4. Tecil Uygulaması..... | 133 |
| 2.3.5.5. Erken Ödeme Uygulaması..... | 134 |
| 2.3.6. Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerle Yönelik İdari Para Cezaları..... | 136 |
| 2.3.6.1. Sigortalı Tesciline İlişkin İdari Para Cezaları..... | 137 |
| a) Sigortalılığa İlişkin Bildirgenin Süresi Dışında veya Belirlenen Usule Aykırı Şekilde Verilmesi Hali..... | 137 |
| b) Sigortalılığa İlişkin Bildirgenin Verilmediğinin Kurumca Çeşitli Yollarla Öğrenilmesi Hali..... | 137 |
| c) Tekerrür Hali..... | 138 |
| 2.3.6.2. Sigortalılığın Sona Ermesinin Bildirimine İlişkin İdari Para Cezası..... | 139 |
| 2.3.6.3. İşyeri Tesciline İlişkin İdari Para Cezası..... | 139 |
| 2.3.6.4. Aylık Prim ve Hizmet Belgesinin Verilmesi ve Eksik İşçilik Miktarı Tespitine İlişkin İdari Para Cezası..... | 140 |
| 2.3.6.5. Kayıt ve Belgelerin İbrazına Yönelik İdari Para Cezası..... | 142 |
| 2.3.6.6. Geçersizlik Halleri İçin Uygulanacak İdari Para Cezası..... | 142 |
| 2.3.6.7. Kamu İdareleri ve Bankalara Getirilen Yükümlülüklerle İlişkin İdari Para Cezaları..... | 145 |

| | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| a) Asgari İşçilik Denetimleri İle İlgili Kamu Kurumlarına ve Bankalara Getirilen Yükümlülükler ve İdari Para Cezası..... | 145 |
| b) Kurum, Kuruluş ve Tüzel Kişiliklerin Sigortalılık Başlangıcını ve Sona Ermesini Bildirme Yükümlülüğü ve İdari Para Cezası..... | 145 |
| c) İhale Konusu İşleri Bildirme Yükümlülüğü ve İdari Para Cezası..... | 145 |
| d) Kamu İdareleri ve Bankaların Kontrol Yükümlülüğü ve İdari Para Cezası..... | 146 |
| e) Ruhsat İşlemlerine İlişkin Bildirimler ve İdari Para Cezası..... | 146 |
| 2.3.6.8. Diğer İdari Para Cezaları..... | 147 |
| a) Aylık Prim ve Hizmet Belgesini Asmamaya İlişkin İdari Para Cezası..... | 147 |
| b) Denetimi Etkinleştirmeye Yönelik İdari Para Cezası..... | 147 |
| c) İşsizlik Sigortasına İlişkin İdari Para Cezaları..... | 147 |
| 2.3.6.9. İdari Para Cezalarının Uygulanması..... | 148 |
| 2.3.7. Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerle Yönelik Uyuşmazlıkların Çözümü..... | 149 |
| 2.3.7.1. Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü..... | 149 |
| a) Uyuşmazlıkların İtiraz Yolu İle Çözülmesi..... | 149 |
| b) Cezada İndirim Uygulanması..... | 151 |
| c) Uzlaşma Uygulanması..... | 153 |
| 2.3.7.2. Uyuşmazlıkların Yargı Aşamasında Çözümü..... | 154 |
| 2.3.8. Türkiye’de Sosyal Güvenlik İdaresi..... | 157 |
| 2.3.8.1. Sosyal Güvenlik İdaresinin Yapısı..... | 157 |
| 2.3.8.2. Sosyal Güvenlik Denetimi ve Yolları..... | 159 |

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE’DE SOSYAL PARAFİSKAL YÜKÜMLÜLÜKLERİN YERİNE
GETİRİLMESİNDE USUL HUKUKUNA İLİŞKİN HÜKÜMLERİN
DEĞERLENDİRİLMESİ, EKSİKLİKLERİN ETKİLERİ VE ÖNERİLER

| | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.1. TÜRKİYE’DE SOSYAL PARAFİSKAL YÜKÜMLÜLÜKLER İLE İLGİLİ OLARAK USUL HUKUKU KAPSAMINDA BULUNAN UYGULAMALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ..... | 162 |
| 3.1.1. Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerde Mükellef ve Sorumlunun Değerlendirilmesi..... | 162 |
| 3.1.2. Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerde Sürelerin Değerlendirilmesi..... | 166 |
| 3.1.3. Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerle İlişkin Sürecin Değerlendirilmesi..... | 170 |
| 3.1.4. Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerle İlişkin Şekli Ödevlerin Değerlendirilmesi..... | 175 |
| 3.1.5. Sosyal Parafiskal Gelirlerin Takip ve Tahsilinin Değerlendirilmesi..... | 179 |
| 3.1.6. Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerle Yönelik İdari Para Cezalarının Değerlendirilmesi..... | 185 |
| 3.1.7. Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerle Yönelik Uyuşmazlıkların Çözümünün Değerlendirilmesi..... | 197 |
| 3.1.8. Türkiye’de Sosyal Güvenlik İdaresi’nin Değerlendirilmesi... | 202 |
| 3.2. TÜRKİYE’DE SOSYAL PARAFİSKAL YÜKÜMLÜLÜKLERİN YERİNE GETİRİLMESİNDE USUL HUKUKUNA YÖNELİK HÜKÜMLERİN VE EKSİKLİKLERİN ETKİLERİ..... | 205 |
| 3.2.1. Hukuksal Etkiler..... | 205 |
| 3.2.2. Ekonomik ve Mali Etkiler..... | 209 |
| 3.2.2.1. Sosyal Parafiskal Gelirlerin Elde Edilme Tekniğinin Ekonomik ve Mali Etkileri..... | 210 |
| 3.2.2.2. Maliyetler Üzerindeki Etkiler..... | 213 |

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 3.2.2.3. Kayıtdışı İstihdam Üzerindeki Etkiler..... | 226 |
| 3.2.3. Yönetmelik Etkiler..... | 222 |
| 3.3. TÜRKİYE'DE SOSYAL PARAFİSKAL YÜKÜMLÜLÜKLERİN YERİNE GETİRİLMESİNDE USUL HUKUKUNA İLİŞKİN HÜKÜMLERE YÖNELİK ÖNERİLER..... | 225 |
| 3.3.1. Mevcut Uygulamaya Yönelik Öneriler..... | 235 |
| 3.3.2. Sosyal Güvenlik Usul Kanunu Hazırlanmasına Yönelik Öneriler..... | 232 |
| SONUÇ..... | 239 |
| KAYNAKÇA..... | 242 |
| TÜRKÇE ÖZET SAYFASI..... | 254 |
| İNGİLİZCE ÖZET SAYFASI..... | 255 |

SİMGELER VE KISALTMALAR

| | |
|-----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 4/a'lilar | 5510 Sayılı Kanun'un 4. Maddesinin Birinci Fıkrasının (a) Bendi Kapsamında Sigortalı Sayılanlar |
| 4/b'liler | 5510 Sayılı Kanun'un 4. Maddesinin Birinci Fıkrasının (b) Bendi Kapsamında Sigortalı Sayılanlar |
| 4/c'liler | 5510 Sayılı Kanun'un 4. Maddesinin Birinci Fıkrasının (c) Bendi Kapsamında Sigortalı Sayılanlar |
| AAME | Academic Alliances in Medical Education Inc |
| AB | Avrupa Birliği |
| ABD | Amerika Birleşik Devletleri |
| a.g.b.n. | Adı Geçen Bilgi Notu |
| a.g.e. | Adı Geçen Eser |
| a.g.m. | Adı Geçen Makale |
| bkz. | Bakınız |
| BM | Birleşmiş Milletler |
| BMAS | Bundesministerium für Arbeit und Soziales Referat Information |
| C. | Cilt |
| CD. | Ceza Dairesi |
| Çev. | Çeviren |
| ÇSGB | Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı |
| D. | Daire |
| Dn. | Danıştay |
| DPT | Devlet Planlama Teşkilatı |
| E. | Esas |
| EİTİA | Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi |
| E.Ü. | Ege Üniversitesi |

| | |
|--------------|------------------------------------------------------------|
| GSMH | Gayri Safi Milli Hasıla |
| GSYİH | Gayri Safi Yurt İçi Hasıla |
| GSS | Genel Sağlık Sigortası |
| G.Ü. | Gazi Üniversitesi |
| G.Ü.İ.İ.B.F. | Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi |
| GÜSBE | Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü |
| GVK | Gelir Vergisi Kanunu |
| HD. | Hukuk Dairesi |
| ILO | Uluslararası Çalışma Örgütü |
| IMD | International Institute for Management Development |
| İİBF | İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi |
| İSMMMOM | İstanbul Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası |
| K. | Karar |
| KADİM | Kayıtdışı İstihdamla Mücadele |
| KHK | Kanun Hükmünde Kararname |
| KİT | Kamu İktisadi Teşekkülleri |
| KKBG | Kamu Kesimi Borçlanma Gereği |
| KVSK | Kısa Vadeli Sigorta Kolları |
| MC | Marjinal Maliyet |
| md | Madde |
| MYÖ | Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigorta Kolları |
| RG | Resmi Gazete |
| s. | Sayfa |
| S. | Sayı |
| SBE | Sosyal Bilimler Enstitüsü |
| SGK | Sosyal Güvenlik Kurumu |
| SK | Sayı Kanun |
| SPEK | Sigorta Primine Esas Kazanç |
| SSİY | Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği |

| | |
|-------|-------------------------------------------------------|
| SSK | Sosyal Sigortalar Kurumu |
| T. | Tarih |
| TBMM | Türkiye Büyük Millet Meclisi |
| TC | Türkiye Cumhuriyeti |
| TCK | Türk Ceza Kanunu |
| TCMB | Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası |
| TİSK | Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu |
| TKBS | Toplam Kamu Borç Stoku |
| TL | Türk Lirası |
| TOBB | Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği |
| TTK | Türk Ticaret Kanunu |
| TÜİK | Türkiye İstatistik Kurumu |
| TÜSES | Türkiye Sosyal Ekonomik Siyasal Araştırmalar Vakfı |
| UVSK | Uzun Vadeli Sigorta Kolları |
| vb. | Ve Benzeri |
| vd. | Ve Devamı |
| vol. | Volume |
| VUK | Vergi Usul Kanunu |
| Yrg. | Yargıtay |

TABLolar

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Tablo.1: Almanya Sosyal Güvenlik Prim Oranları..... | 56 |
| Tablo.2: İsveç Bağımlı Çalışanlar Sosyal Güvenlik Prim Oranları..... | 60 |
| Tablo.3: İsveç Bağımsız Çalışanlar Sosyal Güvenlik Prim Oranları..... | 61 |
| Tablo.4: Türk Sosyal Güvenlik Sisteminde Mükellefiyet ve Sorumluluk Halleri..... | 92 |

ŞEKİLLER

| | |
|--------------------------------------------------------------------|-----|
| Şekil 1: Kayıtdışılığın Olduğu Durum ve Marjinal Maliyet..... | 218 |
| Şekil 2: Kayıtdışılığın Olmadığı Durum ve Marjinal Maliyet..... | 219 |
| Şekil 3: Kayıtdışılığın Marjinal Maliyeti ve Marjinal Faydası..... | 220 |

GİRİŞ

Sosyal güvenlik, devletin vatandaşlarına sunmak yükümlülüğünde olduğu, asli kamu hizmetleri arasında sayılan ve sosyal politika ile sosyal risk olguları doğrultusunda ortaya çıkmış bir ihtiyaçtır. Söz konusu ihtiyacın karşılanmasında, gerek tarihsel gerekse de ideolojik yaklaşımlar doğrultusunda, farklı yöntemler uygulanmış ve uygulanmaya da devam edilmektedir. Sosyal güvenliğe yönelik yapılan harcamaların yıllar geçtikçe önemli boyutlara ulaşması, beraberinde finansman problemlerini de getirmektedir. Söz konusu finansman problemlerinin temelinde ise nüfusun yaşlanması ile birlikte ortaya çıkan aktif-pasif dengesinin yanı sıra kayıt dışı istihdam, denetimde etkinsizlik ve tahsilat/tahakkuk oranındaki düşüklük bulunmaktadır.

Ülkemizde de olduğu gibi, sosyal güvenliğin finansmanı noktasında birçok ülkede sosyal parafiskal kuruluşlar tarafından toplanan sosyal parafiskal gelirler birincil finansman kaynağı niteliğine sahip bulunmaktadır. Sosyal parafiskal gelirler, vergi benzeri bir niteliğe sahip olmakla birlikte devlet bütçesinde yer almaması ve karşılığın söz konusu olması sebebiyle vergiden ayrılmaktadır. Her ne kadar bu denli bir ayrışma söz konusu olsa da her iki kamu gelirin kaynağında da mali hukukun yer alması sebebiyle birçok açıdan benzerlikler de göstermektedirler.

Ülkemizde sosyal parafiskal gelirlerin, diğer kamu gelirlerinden farklı mevzuat hükümlerinde düzenlenmiş olması beraberinde usul hukukuna yönelik farklı uygulamaları da beraberinde getirmiştir. Söz konusu farklılık, usul hukukuna yönelik bir kısım düzenlemelere olumlu yansısı da bazı düzenlemeler açısından eksiklikler ve hataları ortaya çıkartmıştır. Söz konusu eksiklik ve hataların sonuçları ile birlikte tespiti ve çözüm önerilerinin getirilmesi büyük önem taşımakta olup tez çalışmamızın ana amacını bu hususlar oluşturmaktadır.

Sosyal parafiskal gelirlere ilişkin uygulama, tahsil, denetim, yaptırım ve itiraz hususları üzerinde inşa edilebilecek usul hukuku hükümlerinin, sosyal güvenlik gereksinimi, finansman tekniği ve sosyal güvenlik hukuku

temelinde incelendiği ve bazı yabancı ülke uygulamaları ile karşılaştırma yapıldığı bu çalışmamız ile ülkemizde sosyal parafiskal ykmllklere ilişkin usul hukuku uygulamalarının hukuksal, iktisadi, mali ve yönetsel etkileri ile uygulamada ortaya çıkan aksaklıklar ve yapılması gereken düzenlemelerin neler olduğu konularına değinilmeye çalışılacaktır.

Tezimiz  bölümden oluşacak olup söz konusu bölümlerin hazırlanmasına yönelik araştırmalar noktasında, birinci bölümde teorik araştırmalar, ikinci bölümde Türkiye uygulamaları ve üçüncü bölümde ise değerlendirme ve öneriler esas alınmıştır.

Tezimizin birinci bölümünde sosyal parafiskal yükümlülükler ile sosyal güvenlik hukuku, kamu gelirleri ve sosyal güvenlik kavramları temel alınmak suretiyle teorik olarak incelenmiş, ayrıca tezimizin ikinci ve üçüncü bölümünde yapacağımız açıklamalar açısından ışık tutması amaçlanarak bazı ülkelerdeki sosyal güvenlik usul hukuku uygulamalarına genel bir çerçevede değinilmiştir.

Tezimizin ikinci bölümünde Türkiye'de sosyal parafiskal ykmllklere ilişkin hukuksal kaynaklara hiyerarşik olarak değinilmiş ve akabinde sosyal parafiskal ykmllklere yönelik usul hukuku uygulamaları ile ilgili olarak, mükellefiyet, sorumluluk, süreler, tahsil süreci, şekli ödevler, takip yolları, yaptırımlar, uyuşmazlıkların çözüm yolları ve idari yapı başlıkları altında ayrıntılı açıklamalarda bulunulmuştur.

Tezimizin nc bölümünde Türkiye'de sosyal parafiskal yükümlülüklerin yerine getirilmesinde usul hukukuna ilişkin hükümlerin değerlendirilmesi yapılmış, usul hukuku kapsamında ortaya çıkmış olan eksikliklerin hukuksal, ekonomik, mali ve yönetsel etkileri açıklanmaya çalışılmış ve son olarak da konu ile alakalı olarak önerilere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

SOSYAL PARAFİSKAL GELİRLER İLE YÜKÜMLÜLÜKLER, SOSYAL GÜVENLİK USUL HUKUKU VE BAZI ÜLKE UYGULAMALARI

1.1. KAMU GELİRLERİ VE YÜKÜMLÜLÜK

1.1.1. Kamu Gelirlerinin Çeşitleri

İnsanlık hayatının başlangıcından sonuna kadar değişik ihtiyaçlar ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu ihtiyaçlarının bir kısmını kendi gayret ve çalışmaları ile karşılayabilmekte iken bir kısmını tek başına karşılayabilmesi mümkün olmayabilmektedir. Her ne sebeple olursa olsun kişilerin karşılaştıkları istekleri karşılamak için oluşturulan devlet tüzel kişiliği tarafından sağlanan bu ihtiyaçlara kamusal ihtiyaç adı verilmektedir. Devletin de söz konusu kamusal ihtiyaçları finanse etmek için bazı kaynaklara ihtiyaç duyması ise kaçınılmazdır.

Devlet, yüklenmiş olduğu misyon gereğince mali, sosyal ve ekonomik nitelikte bazı fonksiyonları yerine getirmektedir. Devletin yüklenmiş olduğu bu fonksiyonları gerçekleştirmek amacıyla, anayasal sınırlar içerisinde başvurduğu ve değerlendirdiği çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirlerin tümüne kamu gelirleri denilmektedir¹.

Devletin elde ettiği kamu gelirlerinin kaynakları pek çok açıdan çeşitlilik göstermektedir. Vergiler, resimler harçlar, emlak ve teşebbüs gelirleri, parafiskal gelirler, borçlanma, bağış ve yardımlar bunlardan bazılarıdır. Söz konusu kamu gelirlerini; özellikle cebirlik, sağlanan kaynağın niteliği ve sürekliliği gibi kıstasları da göz önünde bulundurulmak suretiyle genel hatlarıyla incelemek, çalışmamızın ileriki bölümleri için yarar sağlayacaktır. Kamu gelirleri içinde önemli bir yere sahip olan parafiskal gelirlere çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ayrıntılarıyla değinileceği için burada yer verilmeyecektir.

¹ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 5. Baskı, Gazi Büro Kitabevi, 1996, s.87

1.1.1.1. Vergiler

Kamu gelirleri içinde en fazla paya ve öneme sahip olan kalem vergilerdir. Muhtelif kaynaklardan alınması mümkün olan vergilerin en önemli özelliklerinin başında cebri ve karşılıksız olması gelmektedir. Vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin kamusal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla hukuki cebir altında, karşılıksız olarak gerçek ve tüzel kişilerden aldıkları para tutarlarıdır².

Yukarıda yer alan tanımlardan da anlaşılacağı üzere vergi aşağıdaki unsurları ihtiva etmektedir;

- a) Vergilendirme yetkisine sahip kuruluşlarca alınması,
- b) Kamu hizmetlerinin gerektirdiği giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla toplanması,
- c) Egemenlik gücüne ve yasal esaslara göre salınması ve toplanması,
- d) Karşılıksız olması,
- e) Cebri niteliğe sahip olması,
- f) Gerçek veya tüzel kişilerden alınması,
- g) Parasal (nakdi) bir niteliğe sahip olması (aynı olmaması)

Vergiler kaynakları açısından farklılıklar gösterebilmektedir. Kaynakları açısından en çok kullanılan ayırım kazanç, servet ve harcama vergileridir. Gelir ve kurumlar vergisi kazanç üzerinden alınan vergiler içinde en önemlileridir. Emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi gibi vergiler ise servet üzerinden alınan vergilerdendir. Harcamalar üzerinden alınan vergiler içinde ise en önemli paya sahip olanlar katma değer vergisi ile özel tüketim vergisidir.

² Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, Beta Yayınevi, 2000, s.217

1.1.1.2. Harçlar

Devletin gerçekleştirmiş olduğu bazı hizmetleri nedeniyle, bu hizmetlere karşılık olarak, kişiye sağladığı özel bir fayda nedeniyle cebren alınan para tutarlarıdır. Harçları vergiden ayıran en önemli unsur karşılıklı olmasıdır. Bunun yanı sıra harçlar, vergiler gibi cebri bir yapıya sahiptir.

Harçlar sağladıkları özel fayda gereğince mülk ve teşebbüs gelirleri ile benzerlik gösterse de yapılan hizmet ticari ve sınai nitelik taşımadığı için birbirlerinden ayrılmaktadırlar.

Harcın vergiden olan farkı harçta karşılık olması olsa da harç adı altında ödenen bedel ile hizmetin maliyeti arasında hiçbir ilişki bulunmamaktadır³.

1.1.1.3. Resimler

Resimler, bir iş ya da faaliyetin yapılmasına yetkili kuruluşlarca izin verilmesi dolayısıyla yapılan bir ödemedir. Bu tanım itibariyle karşılığının bulunması nedeniyle vergiden farklı, harçlara ise benzer bir niteliğe sahiptir⁴. Ancak harçlarda söz konusu olan karşılık ile resimlerde söz konusu olan karşılık arasında önemli bir fark bulunmaktadır. Nitekim harç karşılığında sunulan hizmet gereğince devletin katlanmış olduğu bir maliyet söz konusudur. Bu bakımdan her ne kadar birebir bu maliyeti karşılamasa da reel bir finansman söz konusudur. Ancak resim adı altında alınan tutar sadece verilen bir izin karşılığıdır ve devlet tarafından yüklenilen bir maliyetten söz etmek hemen hemen imkansızdır.

³ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.194

⁴ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 91

1.1.1.4. Şerefiyeler

Şerefiyeler, devletçe sağlanan bir bayındırlık hizmetinden yararlanan ve mülklerinin değeri artan kişilerden bu yararlanma veya değer artışıyla oranlı olarak alınan bedeldir⁵. Şerefiyeler, vergiye çok benzeyen zorunlu bir ödemedir.

1.1.1.5. Diğer kamu gelirleri

Yukarıda sayılan kamu geliri çeşitlerinin yanı sıra önemli başka kamu gelirlerini ise aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz;

- Parafiskal gelirler,
- Para ve vergi cezaları,
- Mülk ve teşebbüs gelirleri,
- Borçlanma gelirleri,
- Fonlar,
- Para basmaktan doğan gelirler,
- Bağış ve yardımlar.

1.1.2. Mali Yük ve Yükümlülük Kavramları

Yük ve yükümlülük kavramları literatürde çoğu kez birbiri ile karıştırılan ve birbirinin yerine kullanılan kavramlardır. Oysa ki hem anlam hem de kapsam açısından aralarında çok önemli farklılıklar bulunmaktadır. Öyle ki mali yük kavramı daha çok, yükümlülerin (veya mükelleflerin) yerine getirmeleri gereken nakdi ödemelerin tutarı ile ifade edilirken yükümlülük kavramı, söz konusu nakdi tutarlara kaynak teşkil eden olayların ortaya çıkmasından ödenmesine hatta ödenecek herhangi bir tutar söz konusu olmasa dahi mükellefiyetten kaynaklanan muhtelif ödevlerin yerine getirilmesine kadar geniş bir durumu ifade eder. Çalışmamızın konusu ve kapsamı itibarıyla bu iki kavramın ne anlama geldiğinin açıklanması ileriki bölümler açısından önem taşımaktadır.

⁵ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 1997, s.270

Mali yük kavramı literatürde temel olarak toplam ve kişisel mali yük olarak ikiye ayrılmaktadır. Özellikle vergi yükü kavramı ile özdeşleştirilmiş olan mali yük kavramı, toplam vergi ve benzeri gelirlerin milli gelire oranı şeklinde hesaplanırsa toplam mali yük kavramına ulaşılmaktadır. Bir mükellefin belli bir dönemde ödediği toplam vergi ve benzeri ödemelerin aynı dönemdeki toplam gelirine oranı ise bize kişisel mali yükü vermektedir. Hem toplam hem de kişisel mali yük kavramları için genelde bahsettiğimiz oransal değerler kullanılsa da bazen direkt olarak ödenen toplam vergi ve benzeri ödemelerin tutarı da mali yük kavramı içerisinde değerlendirilebilmektedir.

Yukarıda belirttiğimiz üzere, mali yükümlülük kavramı her ne kadar nakdi bir ödemeyi değil yüklenilen ödevleri ihtiva etse de mali yük kavramı ile karşılaştırılması ve aralarındaki farklılığın daha net ortaya konması açısından parasal değer içeren bir kalıba da sokulabilir. Bu açıdan ele alındığı zaman mali yükümlülük kavramı, mali yük kavramını da içine alan ve mali yük tutarına "saklı maliyet" tutarının eklenmesi ile bulunan tutar olarak karşımıza çıkmaktadır. Başka bir deyişle, parasal değer yaklaşımıyla hareket edilirse mali yük ile mali yüke ilişkin saklı maliyetlerin toplamı mali yükümlülük tutarını vermektedir.

Dolayısıyla vergileme açısından konu ele alındığında, ödenmesi gereken vergi tutarının ortaya çıkmasında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi olan belge düzenleme (fatura, sevk irsaliyesi, gider pusulası vb.), yasal defterleri tutma ve tasdik ettirme, gerekli bildirimlerde bulunma (işe başlama, işi bırakma, adres değişikliği vb.), beyanname verme, defter ve belgeleri belirlenen süreler içinde saklama, maruz kalınan cezaları ödeme ve hatta denetimler esnasında gereken yükümlülükleri yerine getirme nedeniyle katlanılan yükler saklı maliyet kavramını oluşturmaktadırlar ve dolayısıyla bunların hepsi birer mali yükümlülük olarak karşımıza çıkmaktadır.

1.2. PARAFİSKAL GELİRLER

1.2.1. Parafiskal Gelir Kavramı

Parafiskalite, yunanca kökenli bir kelime olan “para” ön eki ile Fransızca kökenli “fiskalite” kelimesinin birleşiminden oluşmuş bir kavramdır. Para ön eki mukabil, etrafında, hemen hemen gibi anlamlara gelmektedir. Fiskalite kelimesi ise vergicilik anlamındadır.⁶ Bu itibarla parafiskalite kavramı temel olarak “hemen hemen vergi gibi”, “vergi benzeri” anlamında kullanılmaktadır.

İlk ilmi ve yasal tanımlamalarının 1950’li yıllara rastladığı parafiskalitenin ilk tanımı Fransız Maliyeci J.G. Merigot tarafından yapılmıştır. Bu tanıma göre parafiskalite; ekonomik ve sosyal müdahalecilik rejiminde belirli amaçlara harcanmak üzere güdümlü ekonomik örgütler, meslek örgütleri veya sosyal yardım örgütleri hesabına bu örgütler veya devletin mali mercileri tarafından resen tahsil edilen bütçe dışı gelirlere yönelik vergileme tekniğidir⁷.

Parafiskaliteye, bir kamu gelir türü olarak yaklaşıldığı gibi, Musgrave, Pechaman gibi bazı Amerikan yazarlar, sosyal sigorta kesenekleri üzerinde yoğunlaşarak bunları vergiler arasına katmışlardır. Çoğu kez bu kesintiler için kullandıkları terimler ise “social security tax”, payroll tax”, “les taxes parafiscales” şeklinde olmaktadır. Bu şekilde yaklaşan birçok Avrupalı yazar da mevcuttur. Prest, Johansen gibi bir kısım yazarlar ise sosyal güvenlik kesintilerini vergi dışında ele almaktadır.⁸

Lucien Mehl de parafiskalite hususunda şöyle bir tanım yapmaktadır; parafiskal gelirler, kamu kurumları ve genel yararlarla ilgili kuruluşların finansmanlarını sağlamak amacıyla ya bizzat sözü geçen teşekküller veya idare tarafından bu teşekküller lehine ya bunların mensupları ya da

⁶ Türkan Öncel, **Parafiskal Yükmlülükler**, Güryay Matbaası, İstanbul 1983, s.7

⁷ Kamil Tüğen, **Parafiskalite ve Parafiskal Gelirler**, Anadolu Matbaacılık, İzmir 1993, s.6

⁸ Nihat Edizdoğan, Filiz Giray, **Teoride ve Türkiye’de Parafiskal Gelirler**, Ezgi Kitabevi, Bursa, Ocak 2007, s. 7

hizmetlerinden yararlananlardan tahsil edilen ancak, devlet bütçesine dahil edilmeyen gelirlerdir.⁹

Nezihe Sönmez'e göre ise parafiskal gelirler; devletin hükümlerlik hakkını kullanması sonucu elde edilen bir kamu geliri türü olup, parafiskalite, müdahaleci devlet anlayışıyla artan kamu giderlerini karşılama zorunluluğunun bir sonucudur.¹⁰

Fransız Danıştay'ının 1953 yılında yaptığı parafiskal gelir tanımı ise şöyledir; "Parafiskal gelirler, genel olarak ekonomik, mesleki veya sosyal bir amacın gerçekleştirilmesi nedeniyle belirli bir hizmetin yapılmasına ayrılmak üzere devlet tarafından konan, fakat gelirin ortaya çıkması koşullarına, matrahının ve oranının belirlenmesine, tahsil usulüne ve harcanış şeklinin kontrolüne ait konularda kısmen veya tamamen maliye ve bütçe mevzuatı dışarısında bırakılan zorunlu ödemelerdir."¹¹

Aykut Herekmen ise, sosyoekonomik alanda devlet müdahaleciliğinin gelişmesi sonucu artan kamu harcamalarının bir kısmını karşılayarak belirli amaçların gerçekleştirilmesi için kurulan kamu veya yarı kamu niteliğindeki ekonomik, sosyal veya mesleki örgütlere, bu amaçlarının finansmanına tahsis edilmek ve bunların hizmetlerinden yararlananlardan zorunlu olarak tahsil edilmek üzere, kamu otoritelerince gelir toplama yetkisinin verilmesiyle ortaya çıkan bütçe dışı bir çeşit kamu gelir türü olarak parafiskal gelirleri tanımlamıştır.¹²

Yapılan bu tanımlardan yola çıkarak parafiskal gelir kavramını şu şekilde tanımlayabilmemiz mümkündür. Parafiskal gelirler; kamu kuruluşu niteliği taşıyan bir ekonomik, mesleki veya sosyal kuruluşun yaptığı hizmetler nedeniyle, bu kuruluşlar veya merkezi idare tarafından dolaylı veya dolaysız şekilde yararlanan kişilerden toplanan, cebri, karşılıklı, devlet bütçesi içinde yer almayan ödemelerdir.

⁹ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s. 201,202

¹⁰ Nezihe Sönmez, **Maliye Teorisi**, E.Ü. İktisat Fakültesi Yayını, No:24, İzmir 1979, s.16

¹¹ Edizdoğan, Giray, **a.g.e.**, s. 9

¹² Aykut Herekmen, **Teoride ve Türkiye'de Parafiskal Gelirler**, EİTİA Yayını, No:99/55, Ankara 1972, s.11

1.2.2. Parafiskal Gelirlerin Nitelikleri

Yukarıda yer vermiş olduğumuz tanımlamalar doğrultusunda parafiskal gelirlere ilişkin çeşitli niteliklerden, bir başka deyişle özelliklerden bahsedebilmemiz mümkündür. Söz konusu nitelikleri aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz;

a) Parafiskal gelirlerin ödenmesi karşılığında sağlanan bir fayda söz konusudur. Bir başka deyişle parafiskal gelirlerin karşılığı vardır. Ancak, yapılan ödeme ile sağlanan fayda arasında tam bir karşılık olmadığına da işaret edilmelidir¹³.

b) Parafiskal gelirlerde yararlanma ilkesi, karşılıklılık özelliğinin kaçınılmaz bir sonucudur.

c) Parafiskal gelirler belli bir amaç için tahsil edilirler. Dolayısıyla bir tahsis ilkesi söz konusudur. Buradaki tahsis ekonomik, mesleki veya sosyal amaçlı olabilmektedir. Dolayısıyla parafiskal gelirler “ademi tahsis” değil “tahsis” kuralına göre harcanmaktadır¹⁴.

d) Parafiskal gelirlerin ödenmesi zorunludur. Dolayısıyla burada bir cebir unsuru söz konusudur. Cebir unsurunun varlığı, parafiskal gelirlerin tahsil edilememesi, başka bir deyişle yükümlü tarafından ödenmemesi, ayrıca parafiskal yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde idarenin icra yoluna başvurabilmesi ve/veya muhtelif cezai yaptırımları uygulayabilmesini de beraberinde getirmektedir.

e) Parafiskal gelirlerin tahsil mercii, ilgili mesleki, ekonomik veya sosyal parafiskal kuruluştur. Ancak bu kesin bir kural niteliğinde olmayıp tahsilat işlemi merkezi idare veya yetkilendireceği bir mercii tarafından da yapılabilir.

f) Her ne kadar parafiskal gelirlerin tahsilatı muhtelif makamlarca yapılabilenkte ise de ilgili parafiskal kuruluşun bütçesinde yer almaktadırlar.

¹³ Öncel, a.g.e., s. 10

¹⁴ Öncel, a.g.e., s.11

Dolayısıyla, parafiskal gelirler, devlet ya da yerel yönetim kuruluşlarının bütçelerinde yer almamaktadırlar¹⁵.

g) Parafiskal gelirlerin miktarı, tahsili, yönetimi ve denetimi, diğer bir deyişle uygulanma usulü hukuk düzeni içinde belirlenmektedir.¹⁶

h) Parafiskal gelirler, kamu kuruluşu niteliğinde bir ekonomik, sosyal ve mesleki kuruluşun yaptığı hizmetlerden dolayı veya dolaysız bir şekilde yararlanan kişilerde toplanmaktadır¹⁷.

1.2.3. Parafiskal Gelirlerin Sınıflandırılması

Parafiskal gelir kavramının ilk ortaya çıktığı dönemlerden günümüze kadar bu gelir türü için yazarlar tarafından değişik sınıflandırmalar yapılmıştır. Örneğin, Henry Laufenburger parafiskal gelirleri devlet parafiskalitesi, ekonomik çıkarlar nedeniyle kamu kuruluşları lehine alınan harçlar, ilmi ve kültürel kuruluşlarca alınan harçlar ve sosyal bir örgüt lehine alınan harçlar olmak üzere dördü bir sınıflandırmaya tabi tutmuştur. Jean Chaprat ise parafiskal gelirleri, telafi edici parafiskal harçlar, sosyal yükümlülükler, profesyonel örgütlerden alınan aidatlar ve kamu kurumlarınca alınan aidatlar olarak dörde ayırmıştır.¹⁸ Leufenburger ve Chaprat gibi yazarların bu şekilde hukuki statüler kıstas alınmak suretiyle yapmış oldukları institusyonel (kurumsal) sınıflandırmalar teorik açıdan yetersiz kalmıştır. Çünkü gerek kuruluşların amaçları gerekse her ülkenin hukuki organizasyonu içinde bu kuruluşlara verilecek şekil değişik olabilir¹⁹.

Kurumsal sınıflandırma açısından yaşanan sıkıntılar nedeniyle parafiskal gelirler modern maliye biliminde daha çok fonksiyonel sınıflandırmaya tabi tutulmaya başlanmıştır. Fonksiyonel sınıflandırma açısından en fazla karşılaşılan tasnif ise sosyal, mesleki ve ekonomik parafiskal gelirlerdir.

¹⁵ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 341

¹⁶ Haluk Egeli, **Parafiskalite ve Parafiskal Yükümlülükler**, 2. Baskı, İlkem Ofset, İzmir 2005, s. 8

¹⁷ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 340

¹⁸ Edizdoğan, Giray, **a.g.e.**, s. 17

¹⁹ Öncel, **a.g.e.**, s. 13

1.2.3.1. Sosyal Parafiskal Gelirler

Sosyal parafiskal gelirler, özel kanunlarla kurulmuş olan sosyal güvenlik kuruluşlarına yapılan prim ödemelerinden oluşmaktadır²⁰. Bir başka deyişle sosyal güvenlik hizmetlerini sunan sosyal sigorta niteliğindeki kuruluşların tahsil ettikleri gelirlerdir²¹.

Çalışmamızın konusu gereğince sosyal parafiskal gelirlere ilişkin diğer geniş açıklamalar ileriki bölümlerde yapılacaktır.

1.2.3.2. Mesleki Parafiskal Gelirler

Mesleki parafiskal kurumlar, aynı mesleği icra edenlerin bir araya gelerek oluşturduğu, tüzel kişilikleri olan bir kısım kamu görevlerini yerine getiren, üyeleri üzerinde kamu hukukundan doğan bazı yetkilere sahip olan kişi topluluklarıdır ve yapısı ile görevleri yönünden diğer kamu kurumlarından ayrılırlar²². Kamu tüzel kişilikleri bulunan ve kamu meslek kuruluşu olarak da adlandırılan bu kurumların tahsil ettikleri gelirlere mesleki parafiskal gelir adı verilmektedir.

Anayasamızın 135. maddesine göre, Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşlar; belli bir mesleğe mensup olanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleri ile ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak maksadı ile kanunla kurulan ve organları kendi üyeleri tarafından kanunda gösterilen usullere göre yargı gözetimi altında, gizli oyla seçilen kamu tüzel kişileridir.

Türkiye’de faaliyet gösteren mesleki parafiskal kurumlara örnek olarak Ticaret ve Sanayi Odaları, TOBB, Türk Tabipler Birliği, Veteriner Hekimleri Birliği, Türk Eczacılar Birliği, Türkiye Barolar Birliği, Barolar ve Türkiye

²⁰ Akdoğan, a.g.e., s. 341

²¹ Edizdoğan, Giray, a.g.e., s. 95

²² Ahmet Burçin Yereli, “Türk Hukuk Sisteminde Parafiskalite”, **Sosyal Güvenlik Dünyası Dergisi**, Sayı 14, Nisan-Haziran 2002, s. 42

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği verilebilir.

Mesleki parafiskal gelirlerde konu, ilgili meslek kuruluşuna üye olmak olmaktadır. Nitekim söz konusu kuruluşu üye olmak zorunludur. Mükellef ise mesleki parafiskal kuruluşu üye olan kişidir. Mesleki parafiskal gelirler genellikle kişi başına belli bir tutar üzerinden belirlenmektedir. Bu yönüyle baş vergisine benzemekte olup matrah da bu şekilde belli edilmektedir. Mesleki parafiskal gelirler ilgili meslek kuruluşu tarafından tarh edilir ve mükellef tarafından ilgili meslek kuruluşuna ödeme yapılır.

1.2.3.3. Ekonomik Parafiskal Gelirler

Devletin sosyo-ekonomik yaşam üzerinde düzenleme yapma yetkisinin bir sonucu olarak, ülkemizin sosyo-ekonomik yapısı ile ilgili faaliyetlerde bulunmak üzere, kanunla kurulmuş bazı kurumlar bulunmaktadır. Bu kurumlara düzenli olarak ödeme yapması gereken kişi ya da kuruluşlar da yine bu kanunlarda belirtilmiştir. Ekonomik parafiskal kurumlara aynı zamanda dolaylı parafiskal kurumlar da denilmektedir. Ekonomik parafiskal kurumlar daha çok fon şeklinde örgütlenmektedir.²³

Türkiye'deki ekonomik parafiskal kurumlara örnek olarak Sivil Savunma Fonu, Afetler Fonu, Türk Standartları Enstitüsü, Milli Prodüktivite Merkezi, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Türkiye Bankalar Birliği verilebilir.

Ekonomik parafiskal gelirlerde konu, ilgili piyasada meydana gelen işlemdir. Mükellef ise söz konusu işlemi yapan kişidir. Ekonomik parafiskal gelirlerde matrah, parafiskal gelire konu olan ekonomik işlem tutarıdır ve genellikle sabit oranlı tarife uygulanmaktadır. Ekonomik parafiskal gelirler ilgili kuruluş tarafından tarh edilir ve mükellef tarafından ilgili meslek kuruluşuna ödeme yapılır.

²³ Yereli, a.g.m., s. 43

1.2.4. Parafiskal Gelirlerin Diğer Kamu Gelirleri İle Karşılaştırılması

Parafiskal gelirler teoride çoğu zaman vergi ve harçlar ile karşılaştırılmış ve bazı durumlarda “vergi benzeri” veya “harç benzeri” olarak adlandırılmıştır. Bir çok açıdan ise diğer kamu geliri çeşitleri ile benzerlikleri bulunmadığı için ilişkilendirilmemişlerdir. Bu sebeple biz de bu bölümde parafiskal gelirlerin vergi ve harç ile olan benzer ve farklı yönleri üzerinde duracağız.

1.2.4.1. Parafiskal Gelirler İle Vergilerin Karşılaştırılması

Parafiskal gelirler ile vergiler arasındaki ortak özellikleri aşağıdaki şekilde sıralamamız mümkündür;²⁴

- a) Her ikisi de zorunlu ödemelerdir. Bir başka deyişle cebridirler.
- b) Her ikisi de kamu hukuku kurallarına göre alınmaktadır.
- c) Elde edilen yarar ile yapılan ödeme arasında bir ilişki kurulamamaktadır.
- d) Gerçek veya tüzel kişilerden alınmaktadır.
- e) Her ikisi de nakdi olarak yapılmaktadır.
- f) Her ikisinin de kaynağının kanunlarda yer alması zorunludur.

Parafiskal gelirler ile vergiler arasındaki farklılıkları da aşağıdaki şekilde sıralamamız mümkündür;²⁵

a) Vergiler, kamu idarelerince tahsil edilirler ve devlet bütçesinde yer alırlar. Parafiskal gelirler ise kamu idareleri dışındaki parafiskal kuruluşlarca (sosyal, mesleki ve ekonomik kuruluşlarca) tahsil edilirler ve devlet bütçesinde yer almazlar.

b) Vergilendirmede ademi tahsis ilkesi söz konusu iken, parafiskal gelirlerde tahsis ilkesi geçerlidir.

²⁴ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 343; Edizdoğan, Giray, **a.g.e.**, s. 12-13; Herekman, **a.g.e.**, s. 17-18

²⁵ Öncel, **a.g.e.**, s.23; Akdoğan, **a.g.e.**, s. 343; Edizdoğan, Giray, **a.g.e.**, s. 13-14

c) Vergilerde karşılık olmamasına karşın parafiskal gelirlerde bir karşılık söz konusudur. Ancak burada tam birebir karşılıktan bahsetmek mümkün değildir.

d) Vergilerin tahsil edilebilmesi bütçe kanununun kabul edilmesine bağlıdır. Bütçe kanununda herhangi bir verginin toplanmasına izin ve yetki verilmemişse bu vergi toplanamaz. Parafiskal gelir ise, yasama organının gelir toplama yetkisini bir kamu kurumuna vermesi ile doğar ve bütçe ile ilgisi olmaksızın ilgili olduğu kanun yürürlükte oldukça kamu kurumlarınca tahsil edilir.

1.2.4.2. Parafiskal Gelirler İle Harçların Karşılaştırılması

Parafiskal gelirler ile harçlar arasındaki ortak özellikleri aşağıdaki şekilde sıralamamız mümkündür;²⁶

- a) Her ikisi de zorunlu ödemelerdir. Bir başka deyişle cebridirler.
- b) Her ikisi de kamu hukuku kurallarına göre alınmaktadır.
- c) Parafiskal gelirler de harçlar gibi bir kurum veya belirli bir hizmet için kurum mensuplarından veya o hizmetten yararlanan kimselerden alınır.
- d) Yapılan ödemeler karşılığında bir çıkar sağlanmaktadır.
- e) Her ikisi de nakdi olarak yapılmaktadır.
- f) Her ikisinin de kaynağının kanunlarda yer alması zorunludur.

Parafiskal gelirler ile harçlar arasındaki farklılıkları da aşağıdaki şekilde sıralamamız mümkündür;²⁷

- a) Harçlar, kamu idarelerince tahsil edilirler ve devlet bütçesinde yer alırlar. Parafiskal gelirler ise kamu idareleri dışındaki parafiskal kuruluşlarca (sosyal, mesleki ve ekonomik kuruluşlarca) tahsil edilirler ve devlet bütçesinde yer almazlar.

²⁶ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 344; Edizdoğan, Giray, **a.g.e.**, s. 15; Öncel, **a.g.e.**, s. 23

²⁷ Öncel, **a.g.e.**, s.23; Akdoğan, **a.g.e.**, s. 344; Edizdoğan, Giray, **a.g.e.**, s. 15-16

b) Harç karşılığı sunulan hizmet belirli bir kişiye yöneliktir. Parafiskal gelirlerle ilgili hizmet, bir mesleğe ya da topluluğa yöneliktir ve bu hizmetlerden yararlanma şeklinde dolaylı olarak ortaya çıkar.

c) Harçların tahsil edilebilmesi bütçe kanununun kabul edilmesine bağlıdır. Bütçe kanununda herhangi bir harcın toplanmasına izin ve yetki verilmemişse bu harç toplanamaz. Parafiskal gelir ise, yasama organının gelir toplama yetkisini bir kamu kurumuna vermesi ile doğar ve bütçe ile ilgisi olmaksızın ilgili olduğu kanun yürürlükte oldukça kamu kurumlarınca tahsil edilir.

1.3. SOSYAL GÜVENLİK VE SOSYAL PARAFİSKAL GELİRLER İLE YÜKÜMLÜLÜKLER

1.3.1. Sosyal Güvenlik Kavramı

Devletin ve hukuk düzeninin korunması ve devamı bakımından sosyal sınıflar arasında barış ve dayanışmayı bozan ve toplumsal yapıyı tehdit eden ekonomik ve sosyal farklılaşmalara yönelik tezatların giderilmesi gerekmektedir²⁸. Nitekim sosyal politika temelde eşitlik ilkesine dayanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında sosyal politika tarih boyunca çeşitli şekillerde algılanmış ve uygulanmaya çalışılmıştır.

En sert şekliyle sosyal politika, tüm insanların her şekilde ve kayıtsız şartsız eşit olması gerektiği ve üretim faktörleri, yaşam koşulları ve statülerin ufak istisnalar dışında tamamen eşit dağıldığı bir toplum oluşturma amacına ulaşmaya çalışmaktadır. Ancak söz konusu bu amaç çoğu dönemde kısmen veya tamamen bir ütopya olarak kalmıştır.

Sosyal politika, modern ve uygulanabilirlik anlamında ise insanların içinde buldukları toplumlar içerisinde sağlık, güvenlik, barış ve refah içinde yaşamalarını hedef alan ve bu yollarla toplum grupları içindeki mücadeleleri

²⁸ Ali Çubuk, **Sosyal Politika ve Sosyal Güvenlik**, Gazi Üniversitesi İİBF Yayınları, Ankara 1983, s.9

önleyerek devlet düzenini ayakta tutmaya çalışan önlemler dizisi olarak ifade edilebilmektedir²⁹.

Sosyal politikaların gelişiminde sosyoekonomik hakların kabul edilmesi önemli rol oynamıştır. Ancak sosyoekonomik haklarla ilgili tartışmalar bugün dahi bitmiş değildir. Nitekim sosyoekonomik haklar yaşama hakkı, mülkiyet hakkı, düşünce ve ifade özgürlüğü, girişim özgürlüğü gibi hak ve özgürlüklerden sonra ortaya çıkabilmiştir.³⁰

Kişiler, gerek normal yaşantılarını devam ettirirken gerekse de mesleklerini ifa ederlerken hayatlarını, sağlıklarını ve gelirlerini tehlikeye düşürebilecek veya değiştirebilecek bazı risklerle karşı karşıya bulunmaktadır. Bu itibarla sosyal risk kavramı gelecekte vukuu bulması muhtemel ancak belirsiz bir olguyu ifade etmektedir. Burada söz konusu olgu, olumsuz olabileceği gibi (ölüm, kaza vs.) olumlu da olabilmektedir (evlenme, çocuk sahibi olma vs.).³¹

Sosyal riskler kısaca sosyal güvenlik ihtiyacını doğuran sebepler olarak da tanımlanabilir³². Muhtaç duruma düşebilecek, şu veya bu tehlike sonucu çalışma gücünü kaybeden insan, çalışmadığı sürece, çalışmaya bağlı olarak elde ettiği kazançtan mahrum olur. Kişi bu durumda yalnız kendisi ve ailesi bakımından değil, toplum açısından da büyük bir tehlike

²⁹ Çubuk, **a.g.e.**, s.12

³⁰ Meryem Koray, **Sosyal Politika**, 2. Baskı, İmge Yayınevi, Kasım 2005, s. 81-82

³¹ Sosyal risk olgusunu niteliğine ve vadelerine göre bazı ayrımlara tabi tutmamız mümkündür;

1. Niteliğine Göre Sosyal Riskler

a) Mesleki Riskler: Kişilerin mesleklerini ifa ederlerken karşılaştıkları iş kazaları ile meslek hastalıkları sonucunda ortaya çıkan hastalık, malullük ve ölüm hallerini kapsamaktadır.

b) Fizyolojik Riskler: Kişilerin yaptıkları meslekleri ile ilgisi olmaksızın karşılaştıkları hastalık, analık, malüllük, yaşlılık ve ölüm hallerini kapsamaktadır.

c) Sosyo-Ekonomik Riskler: Kişinin sosyal ve ekonomik statüsünü tehlikeye sokacak nitelikteki risklerdir. Bu riskler ise işsizlik ve ailevi yükleri kapsamaktadır.

2. Vadelerine Göre Sosyal Riskler

a) Kısa Vadede Ortaya Çıkabilecek Riskler: Bu riskler kişinin her an veya kısa bir süreçte başına gelebilecek risklerden oluşmaktadır. Bunlar; iş kazaları, meslek hastalıkları, hastalık ve analık halleridir.

b) Uzun Vadede Ortaya Çıkabilecek Riskler: Bazı istisnai durumlar haricinde kişinin başına belli bir süre sonra geleceği/gelebileceği tahmin edilen risklerdir. Bunlar; malullük, yaşlılık ve ölüm halleridir.

³² Turan Yazgan, **Gelir Dağılımı Açısından Sosyal Güvenlik**, Fatih Gençlik Vakfı Matbaası İşletmesi, İstanbul, 1975, s. 13.

oluşturur. Bu durumda sosyal sigortaların görevi, kişileri ve dolayısıyla toplumu çalışma hayatının içinden veya dışından gelebilecek sosyal risklerin ekonomik sonuçlarına karşı korumaktır³³.

Sosyal güvenlik, sosyal politika uygulamaları ve kişilerin karşı karşıya kalmış oldukları sosyal riskler nedeniyle ortaya çıkan bir olgudur. Bireyler yaşamları boyunca gelir kayıplarına uğramalarına yol açabilecek sosyal risklerle sık sık karşılaşabilmekte hatta bazen de vücut ve ruh sağlığı için çok büyük harcamalar yapmaktadırlar. Tarih boyunca aile içi yardımlaşma, bireysel tasarruf, dinsel yardımlar ve çevresel dayanışma gibi geleneksel koruma teknikleri ile sosyal güvenlik sağlanmaya çalışılmıştır. Zamanla toplumsal yapıda meydana gelen değişiklikler, aile içi dayanışmanın azalması gibi sebeplerden dolayı ülkemizde oldukça yaygın olan geleneksel koruma sistemi etkinliğini yitirmiştir. Bunun sonucunda, bireylerin kendilerinin ve ailelerinin karşılaşacakları sosyal tehlikeleri önlemek için bir güvence aramaları sosyal güvenlik kavramını doğurmuştur.

Sosyal güvenlik temelde, tehlikenin zararlarına karşı yürütülen mücadeleye verilen addır. Kişiyi, uğradığı zararlar dolayısıyla maruz kaldığı muhtaçlıktan, ihtiyaçlarının esiri olmaktan kurtarma mücadelesidir. Sosyal güvenlik, kişileri mesleki, fizyolojik ve sosyo ekonomik riskler dolayısıyla karşı karşıya kaldıkları tehlikelere ve zararlara karşı korumayı hedeflemektedir. Sosyal güvenlik; insanların kendilerini ve aile fertlerinin karşılaşacağı ve yaşamı için tehlike oluşturan olaylara karşı, güvence arayışının ürünüdür³⁴. Yapılmış olan tanımlar genel itibarıyla haklı ve gerçek yönler ihtiva etse de herkesçe kabul edilmiş genel bir sosyal güvenlik tanımına rastlamak mümkün değildir. Bu sebeple sosyal güvenlik kavramına ilişkin ortak noktaları sıralamak mümkündür³⁵.

³³ Muhammet Selim Demiray, "Sosyal Güvenlik Kurumlarının Türk Kamu Mali Yapısı İçindeki Yeri", **Marmara Üniversitesi SBE Mali İktisat Bilim Dalı**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2006, s. 5

³⁴ Ali Güzel, Ali Rıza Okur, **Sosyal Güvenlik Hukuku**, İstanbul, 2003, s.2

³⁵ Muzaffer Koç, "Sosyal Güvenlik ve Risk Kavramları", **Sosyal Güvenlik Dünyası Dergisi**, Eylül-Ekim 2004, Sayı 27, s.84-85

- Tabii bir insan hakkı olup, devletin yapmakla yükümlü olduğu görevlerdendir.

- Sosyal risklerin yol açabileceği gelir kayıpları ile gider artışlarının zararlarından kurtarıcı bir sistemdir.

- Karşılaşılan zararlara karşı bireylere çalışma gücünü yeniden kazandırmayı ve insan haysiyetine yaraşır yaşama seviyesini yakalamayı amaç edinen bir sistemdir.

- Korumak istediği asıl birim -esas itibariyle- ailedir ve aile reisinin ekonomik güvencesini sağlamaya yöneliktir.

- Kişinin, uğradığı tehlikenin türünü ve boyutunu, buna göre kendine sağlayacak koruma miktarını ve süresini önceden bilebildiği bir sistemdir.

- Birbirini bütünleyen sosyal sigorta, sosyal yardım ve hizmetlerden oluşmaktadır.

- Ülkedeki tüm bireyleri açıkta bırakmayacak şekilde kapsamı genişleme eğilimindedir.

Temel hak ve hürriyetleri, negatif statü hakları (koruyucu haklar), aktif statü hakları (katılma hakları) ve pozitif statü hakları (isteme hakları) olarak bir ayrıma tabii tutulduğu zaman sosyal güvenlik hakkının pozitif statü hakları içinde değerlendirilmesi mümkün olacaktır. Pozitif statü haklarının kullanılabilmesi için kişilere devletin, örneğin kamu hizmetlerini yerine getirmede olduğu gibi, olumlu bir katkı sağlamak hatta bu tür hakların kullanılabilmesinin önündeki engelleri bu haklardan yararlanacak olanlar lehine kaldırmak şeklindeki aktif katkıda bulunma ödevleri söz konusudur ve kişilerin tek başlarına bu haklardan yararlanmaları mümkün değildir³⁶. Sosyal güvenlik aynı zamanda mali yönüyle ele alındığında gelirin yeniden dağılımı açısından da önemli bir mali araç görevini yerine getirmektedir³⁷.

Genellikle literatürde sosyal güvenlik kavramı, kişileri mesleki, fizyolojik ve sosyo ekonomik riskler dolayısıyla karşı karşıya kaldıkları

³⁶ Ömer Kekinsoy, **Sosyal Güvenlik Hakkının Anayasa Mahkemesi Kararlarındaki Görünümü**, Sosyal Güvenlik Dünyası Dergisi, Ocak-Şubat 2005, Sayı 29, s.71

³⁷ Jeffrey R. Brown, Julia Lynn Coronado, Don Fullerton, **The Progressivity of Social Security**, NBER Working Paper No. 7520, December 2006, s. 31

tehlikelere ve zararlara karşı korumayı hedefleyen bir müessese olarak ele alınmaktadır. Ancak bazı tanımlamalarda bu kavrama aynı zamanda sosyal yardım ve sosyal hizmet kavramları da dahil edilmektedir ve bazı tartışmalara neden olmaktadır.

“Sosyal yardım” veya yoksulluk yardımları, toplumda çalışamayan ve çalışmadığı için sosyal sigorta kapsamına giremeyen veya çalıştığı halde elde ettiği ücret çok düşük olan bireylere yönelik programlardır³⁸.

“Sosyal hizmetler” ise, bireylerin kendi başlarına kaldıklarında birtakım temel ihtiyaçlarını kendilerinin karşılayamayacağı varsayımıyla, sadece piyasaya kalarak ve ödeme gücüne bağlı olarak bu hizmetler sunulduğunda bu hizmetleri satın alamayacağı, dolayısıyla sosyal riske maruz kalacağı varsayımı altında sunulan (sağlık, eğitim gibi) hizmetlerdir³⁹. Bunlar genellikle yaşlılara, gençlere, kadınlara ve özürülere yönelik yapılan spesifik hizmetleri içermektedir.

Dünya ülkelerinde genellikle önceki bölümde tanımını yaptığımız sosyal güvenlik kavramının yanı sıra sosyal hizmetler ve sosyal yardımlar da sosyal güvenlik sisteminin içinde değerlendirilmektedir.

1.3.2. Sosyal Güvenlik Sistemleri ve Gelişimleri

Sosyal güvenlik olgusu, kişilerin iradeleri dışında maruz kaldıkları tehlikelerden ve bu tehlikelerin sebep olduğu zararlardan korunması amacıyla çeşitli müesseselerin vücuda getirilmesi ve bu müesseselerin de devlet erki tarafından yönetilmesi, hukuki temellere dayandırılması ve korunması halinde bir sistem halini alır ve “sosyal güvenlik sistemi” olgusu ortaya çıkar.

Eğer mükemmel bir sigorta piyasası olsaydı, insanlar fakirlikten kaynaklanan birçok olumsuzluklara karşı kendilerini koruyabileceklerdi.

³⁸ Tülay Arın, **Sosyal Sigorta Değil, Sosyal Güvenlik Sistemi: Sosyal Riskler, Sosyal Haklar ve Sosyal Güvenceler**, TÜSES (Türkiye Sosyal Ekonomik Siyasal Araştırmalar Vakfı) Yayın No: 2002/2, İstanbul, 2002, s.73

³⁹ Arın, a.g.e., s.72

Sigortacılıkta da piyasanın başarısızlığı söz konusudur. İşte bu nedenle sosyal güvenlik sistemi ortaya çıkmıştır.⁴⁰

Sanayi devriminden önce sosyal güvenlikte daha çok yardım müesseseleri söz sahibiydi. Ayrıca dini otoritelerin ve siyasi iktidarı elinde bulunduranların da yardımları söz konusuydu⁴¹. Bu yöndeki sosyal güvenlik sistemi oluşumları; yardımlaşma, devlet tarafından yapılan karşılıksız yardımlar ve düşük düzeylerde gerçekleşen mesleki dayanışmalar şeklinde sanayi devrimine kadar devam etmiştir. Bu itibarla sanayi devrimi öncesi geleneksel sosyal güvenlik sisteminin enstürmanlarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz;

- Aile içi yardımlaşma
- Tanıma bilme faktörüne bağlı yardımlaşma: komşuluk ve akrabalık
- Dini sosyal yardımlar
- Kurumsal sosyal yardımlar: vakıflar, dayanışma sandıkları

Sanayi devrimi ile birlikte sosyal güvenlik sisteminde köklü değişiklikler yaşanmış ve çalışanların (işçilerin) ağırlıklı olduğu bir sistem ortaya çıkmıştır. Endüstri devrimi, işçilerin acımasız koşullarda çalışmalarına neden olmuş, ağır şartlar, işçi sağlık ve güvenliğine önem verilmemesi ve teknik yetersizlikler dolayısıyla çok sayıda işçi yaşamlarını kaybetmişlerdir. Ekonomik liberalizmin, endüstri devrimine ait sosyo-ekonomik sorunlara çözüm getirememesi, işçilerin örgütlenerek taleplerinin artması sonucunu getirmiştir. Dolayısıyla 18. yüzyılda ortaya çıkan ve üretim sürecinde büyük değişikliğe yol açan endüstrileşme olgusu, dar anlamda sosyal politika uygulamalarının başlıca nedenidir⁴².

Avrupa'da sanayi devrimi sonrasında değişik sınıflar ortaya çıkmaya başlamıştı. Bu sınıflardan bir tanesi olan ve hızla büyüyen sınıf ise işçilerdi. İşçi sınıfı başlangıçta sadece bir üretim aracı olarak görülmekte iken

⁴⁰ Ke-Young Chu, Richard Hemming (Çev. Doğan Cansızlar), **Kamu Harcamaları Rehberi**, IMF Washington DC 1991, s.132

⁴¹ Çubuk, **a.g.e.**, s.168

⁴² Güzel, Okur, **a.g.e.**, s. 4

zamanla sendikalaşma ve insan gibi yaşama arzusunun gelişimi sosyal güvenlik sistemlerinin ortaya konulmasını kaçınılmaz kılmıştır.

Ekonomik rasyonalite açısından sosyal güvenlik sistemi, emeklilik için önceden harcanmayan gelir veya zorunlu tasarruf sağlar ve bireyler arasında kaynakların yeniden dağılımını sağlayan belirlenmiş bir fayda planıdır.⁴³

1877 yılında Almanya’da Bismarc tarafından önerilen sistem ciddi anlamda ilk sosyal güvenlik sistem denemesi olarak kabul edilmiştir. Bu sistemin temel özelliği, mesleki faaliyet ölçütüne bağlı kalınarak kişinin sosyal sigorta kapsamına alınması, finansmanın işçi ve işveren primlerinin yanı sıra devlet katkılarıyla sağlanmasıdır⁴⁴.

Bismarc Sosyal Sigorta Modeli; devlet, işçi ve işveren gibi üç kesimi içeren kapsamlı bir modeldir⁴⁵. Böylece ekonomik bunalım karşısında devletin müdahalelerle sosyo-ekonomik düzensizliğe karşı politikalar geliştirmeyi içeren “sosyal program”la bazı sosyal risklere maruz kalan işçilere, devlet tarafından gelir bağlanması esasını taşıyan sosyal “sigorta sistemi” kabul edilmiştir. Bismarck tarafından hazırlanan bu programa günümüzde “Bismarckien Teorisi” de denilmektedir. Sistemin, başlangıçta sadece sanayi işçilerini kapsama alırken, sonradan diğer ücretlileri de kapsama alması, yeni bir ilke olarak “zorunluluk ilkesi” gereği kapsamdaki işçilerin zorunlu olarak sisteme tabi olması, finansmanda ise işçi-işveren-devlet katkısına dayanması gibi özellikleri bulunmaktadır.

Bismarc modelinden sonra sosyal güvenlik sistemi bağlamında en kapsamlı rapor 1942 yılında İngiltere’de Sir William Beveridge tarafından hazırlanmıştır. Dağınık bir görünüm sunan İngiliz sosyal güvenlik sistemini yeniden oluşturmak amacıyla İngiliz Hükümeti tarafından Sir William Beveridge başkanlığında görevlendirilen komisyon ünlü raporunu 20 Kasım

⁴³ Olivia Mitchell, Stephen Zeldes, “Social Security Privatization: A Structure for Analysis”, **The American Economic Review**, V:86, May 1996, s. 363

⁴⁴ Demir, **a.g.m.**, s.87; Çubuk, **a.g.e.**, s.171

⁴⁵ Marina Dimitrijević, Goran Obradović, **Funding Social Insurance (Theoretical Aspect)**, Facta Universitatis, Series: Law and Politics, Vol. 3, No: 1, 2005, s. 54

1942'de açıklamıştır. Beveridge raporunda öngörülen sosyal güvenlik sistemi, yoksulluğun çağdaş toplumun yüz karası olduğu; geniş kapsamlı ve sistematik bir sosyal güvenlik modeliyle toplumun yoksulluk sorununun çözülebileceğine dayanmaktaydı. Rapor; "Genellik ve sigorta yardımlarında teklik ilkesi", "yönetimde birlik ilkesi", "primlerde teklik ve vergilerle katkı sağlama ilkesi" ve "Sosyal Güvenlik Sisteminin tam istihdam ve ulusal sağlık politikalarıyla desteklenmesi" ilkelerine dayanmaktaydı.

Beveridge modelinde (diğer adıyla ulusal sosyal güvenlik modeli) sosyal güvenlik sistemine ilişkin finansman vergi gelirleriyle sağlanmakta, toplumun tüm bireylerine asgari düzeyde bir koruma ve ücretsiz sağlık hizmetleri sunma amaçlanmaktaydı. Bununla birlikte kişinin mesleki faaliyeti ve gelir düzeyi kapsama alınma açısından önem taşımamaktaydı.⁴⁶ Sosyal güvenlik yardımı alanların prim veya diğer adlarla modelin finansmanına katılmaları söz konusu değildi.

Beveridge modelinin temel olarak başlıca özellikleri şöyleydi;⁴⁷

- Sosyal güvenlik kapsamına sadece işçiler değil, tüm toplum kesimleri alınmalıdır.
- Sosyal riskler yaygınlaştırılmalıdır.
- Sigortalıların gelir düzeyleri, mesleki ve sosyal durumları ne olursa olsun yeknesak yardım yapma ilkesi benimsenmelidir.
- Toplumun asgari yaşam düzeyine erişirmek amaç olmalıdır.
- Sosyal güvenliğin sağlanması işlevini tek bir bakanlık yerine getirmelidir.

Beveridge modelinin uygulandığı İngiltere'de hukuki olarak kamu yardımları ve sosyal güvenlik esasları bir arada uygulanmaya çalışılmıştır. Yapılan planlara göre zaman içinde tam istihdam ve ekonomik iyileşme sayesinde kamu yardımı kurumu ortadan kalkacak ve sosyal güvenlik

⁴⁶ Demir, **a.g.m.**, s.87

⁴⁷ Resul Aslanköylü, **Sosyal Sigortalar Kanunu Yorumu**, Nuru Matbaacılık, Ankara 2003, s.20

sistemi yerleşecekti. Ancak tam tersi olmuş ve sosyal güvenlik yardımlarının yetersizliği kamu yardımlarında artışa sebep olmuştur.⁴⁸

Bu iki temel sosyal güvenlik sisteminden sonra dünya ülkelerinde bu sistemlerden birisi veya karması olan uygulamalar ortaya çıkmış ve uygulanagelmıştır. Bununla birlikte sosyal güvenliğin bir insan hakkı olarak kabul edilmesi ve bütün dünyada sosyal güvenlikte asgari standartlara kavuşulması hususunda çalışmalar sürdürülmektedir. Bu çalışmalarda BM ve ILO gibi milletlerarası kuruluşların faaliyetleri öncü rolü üstlenmiş durumdadır. AB gibi bölgesel entegrasyon ve birleşme hareketlerinin de kendi çaplarında bir sosyal güvenlik norm ve standartları hazırlama ve uygulama faaliyetleri yürütmekte oldukları görülmektedir.

ILO'nun Sosyal Güvenliğin Asgari Normları Hakkında 102 sayılı Sözleşmesi uluslararası anlamda hazırlanmış sosyal güvenliğe yönelik en önemli mutabakat belgesi niteliği taşımaktadır. Bu Sözleşmede 9 sosyal risk sayılmıştır. Bunlar: Tıbbi bakım, hastalık ödemeleri, analık, işsizlik, ailevi yükler, iş kazaları ve meslek hastalıkları, maluliyet, yaşlılık, ölümdür. Bu tehlikeler daha sonraki belgelerde mesela Avrupa Sosyal Güvenlik Sözleşmesinde de yer almıştır⁴⁹. Sözleşmeyi imzalayacak olan ülke bu risklerden en az üçüne karşı koruma sağlamak durumundadır. Yani bu risklerin tümünü koruma altına almak zorunluluğu yoktur. Sözleşmenin özgün niteliği de bu noktada toplanmaktadır. Sözleşme, belirtilen risklerin her birine karşı sosyal güvenceden yararlanacak kişilerin sayısını da belirtmiştir. Ne var ki, bu konuda da üye devletlere büyük bir serbestlik bırakılmış, olasılıklara göre değişen formüller öngörülmüştür. Bununla birlikte, korumanın genel olarak işçilerin %50'sini veya aktif nüfusun %20'sini veya bazı normlara göre tanımlanmış yabancı kişileri kapsamaması zorunlu görülmüştür.

⁴⁸ Çubuk, a.g.e., s.175

⁴⁹ Yusuf Alper, **Türkiye'de Sosyal Güvenlik ve Sosyal Sigortalar**, Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayını No:15, Bursa 1997, s. 5

ILO'nun 102 sayılı sözleşmesi her ne kadar 9 adet sosyal risk ve sigorta tespit etmişse de bugün dünyada kapsanmaya çalışılan sosyal risklerin sayısınının 30'a yükseldiği ifade edilmektedir.⁵⁰

Uluslararası Çalışma Örgütü'nün sosyal güvenlikle ilgili bir başka önemli sözleşmesi de Sosyal Güvenlikte Vatandaşlarla Vatandaş Olmayanlara Eşit Davranma konusundaki 118 sayılı sözleşmedir. Bu sözleşme, üye ülkeler için, ülkelerindeki yabancılara sosyal güvenliğe tabi olma ve sağlanacak yardımlardan yararlanmaya hak kazanma açısından kendi vatandaşlarıyla eşit işlem yapma yükümlülüğü getirmektedir.

ILO'nun getirmiş olduğu normların (standartların) bazı özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikleri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür;⁵¹

- a) Evrensellik
- b) Esneklik
- c) Kabul Edilebilirlik
- d) Geçerlilik
- e) Sosyal Adaleti Sağlama
- f) İnsan Haklarına Saygı
- g) Ulusal Hukuk Üzerinde Etkinlik

ILO normları, tüm devletlerin kendi sosyal güvenlik sistemlerini geliştirme çabalarında örnek olarak alınmaktadır. Ancak çalışma hakları ve hukuku açısından Örgüt'ün aynı başarıyı gösterdiğini ileri sürmek güçtür. Bununla beraber toplu iş sözleşmeleri, grev, lokavt, işçilerin örgütlenme biçimleri, zorunlu çalışmaların kaldırılması, işçilerin özgürlüğü ve işgücünü özgürce değerlendirmek, iş hayatında her türlü ayırmacılığın kaldırılması, çalışma hayatında kadın-erkek eşitliği gibi hususlarda konulan normlar küresel geçerlilik veya önem kazanmış durumdadır. Belirtilen alanlara ilişkin asgari düzeyde belirlenen standartlar, uygulama alanı bulmuştur. ILO'ya

⁵⁰ Duncan Chappell ve Vittorio Di Martino, "Violence at the Workplace: the Global Challenge", Tebliğ, **International Conference on Work Trauma**, Johannesburg, 8 - 9 Kasım 2000, ILO, InFocus Programme on Safety and Health at Work and the Environment, 2000, s. 1

⁵¹ Pir Ali Kaya, **Uluslararası Çalışma Normları ve Türk İş Hukuku Üzerine Etkileri**, Türk Ağır Sanayi ve Hizmet Sektörü Kamu İşverenleri Sendikası, Ankara 1999, s.15 vd.

göre, söz konusu standartların tamamen yerleştirilmesi ve iyileştirilmesi zamanla gerçekleştirilebilecek bir husus olarak değerlendirilmektedir⁵².

1.3.3. Sosyal Güvenlik Harcamalarının Finansman Kaynakları

Sosyal güvenlik sistemlerinde, bir önceki başlıkta sayılan ve karşılanması gereken harcamaların karşılanması noktasında iki farklı yaklaşım söz konusudur. Bu yaklaşımlardan birincisine göre sosyal güvenlik toplumun bir sorunudur ve finansmanı da ayırım yapılmaksızın toplumca karşılanmalıdır. Buna göre sosyal güvenliğin finansmanında bir karşılık bulunmamaktadır ve vergilerle finansman söz konusudur. İkinci yaklaşımda ise kişisel sorumluluk ön planda tutulmakta ve sosyal güvenlik hizmetlerinden yararlananların sisteme finansman noktasında katılımları sağlanmaktadır. Burada bir karşılık bulunmaktadır ve primlerle (sosyal parafiskal gelirlerle) finansman söz konusudur. Bu iki yaklaşımın yanı sıra finansmanda hem vergilerin hem de primlerin kullanıldığı karma yöntemden de bahsetmek mümkündür.

1.3.3.1. Vergilerle Finansman

Bu finansman kaynağı, sosyal güvenliği bir toplum sorunu olarak gören ve kişinin sosyal güvenliğini sağlama sorumluluğunu devlete yükleyen düşünceden hareketle sosyal güvenliğin finansmanının bütçeden yapılacak katkılar ve vergiler yoluyla devlet tarafından karşılanması gerektiğini esas alır.

Burada verginin daha çok hangi gelir grubundan toplandığı önem arz etmektedir. Nitekim yüksek gelir grubundan vergi toplanması söz konusu ise sosyal güvenlik harcamaları dolayısıyla gelirin yeniden dağılımı yüksek gelirlilerden düşük gelirliye doğru gerçekleşir. Ancak vergiler daha çok ücretler üzerinden alınıyorsa bir gelir transferinden bahsetmek mümkün değildir. Burada aynı zamanda vergilerin tarife yapısı da önemlidir.

⁵² Hakkı Büyükbaş, Kenan Ören, **Küreselleşme, Birleşmiş Milletler ve Uluslararası Sosyal Düzen Arayışı**, Erciyes Üniversitesi İİBF, s.114

1.3.3.2. Sosyal Parafiskal Gelirlerle (Primlerle) Finansman

Parafiskal gelirler, yönelik oldukları amaçlar göz önünde bulundurulmak suretiyle üçe ayrılabilir. Bunlar; sosyal, mesleki ve ekonomik parafiskal gelirlerdir. Çalışmamızın konusunu oluşturan sosyal parafiskal gelirler, özel kanunlarla kurulmuş olan sosyal güvenlik kuruluşlarına yapılan prim ödemelerinden oluşmaktadır.

Bireylerin sosyal parafiskal gelirleri ödemeleri iki etkene dayanır. Bunlar; sosyal parafiskal gelirler (primler) karşılığında garanti edilmiş bir geliri kabul etme (refah ikamesi etkisi) ve bireylerin çocuklarına gelir bırakma isteğidir (bırakılacak faydalar etkisi).⁵³

Bu finansman kaynağını kabul eden yaklaşım, her şeyden önce kişiye ve kişisel sorumluluk bilincine dayanır ve dolayısı ile kişinin kendisi ve ailesinin güvenliğini devletten önce düşünmek zorunda olduğu ve bu nedenle sosyal güvenliğin finansmanının işçi ve işverenden alınan primlerle karşılanması gerekliliğini öne sürer. Burada vergilerle finansmanın aksine gelirin yeniden dağılımı fonksiyonu daha az işlerlik göstermektedir.

1.3.3.3. Karma Finansman

Sosyal güvenliğin finansmanında karma yaklaşımı literatürde iki şekilde algılanmaktadır. Bunlardan birincisi primlerle finansman yöntemine devletin de katkıda bulunmasıdır. Diğer ise esas itibarıyla primlerle finansman yönteminin kabul edildiği sistemlerde prim gelirlerinin sosyal güvenlik giderlerini karşılayamaması durumunda devletin müdahalede bulunarak hazineden sosyal güvenlik sistemine transferde bulunmasını ifade etmektedir.

Yukarıda yer alan finansman kaynaklarının yanı sıra sosyal güvenlik kurumlarının toplanan primleri değerlendirmelerinden kaynaklanan faiz ve kira gelirleri de bulunmaktadır. Nitekim bu gelirler de sosyal güvenlik harcamalarının finansmanında kullanılmaktadır.

⁵³ Harvey S. Rosen, **Public Finance**, 6. Edition, Newyork 2002, s. 184-185

1.3.4. Sosyal Güvenlik Harcamalarının Finansman Yöntemleri

Sosyal güvenliğin kapsamına aldığı risklerin finansmanında kullanılmak üzere yükümlü kişilerin ve zorunlu kılınmışsa devletin yaptığı ödemelerle oluşan gelirler ile risklerin giderilmesi esnasında yaptığı veya yapacağı giderler arasındaki dengenin sağlanmasında kapitalizasyon ve dağıtım yöntemleri kullanılmaktadır.

1.3.4.1. Kapitalizasyon (Fon) Yöntemi

Fon biriktirme yöntemi olarak da bilinen kapitalizasyon yöntemi beklenir risklerle ilgili olarak ileride yapılacak ödemeleri karşılamak amacıyla, ödenen primlerle bir fon oluşturulması temeline dayanmaktadır. Fon birikimi iki biçimde ortaya çıkmakta olup, günümüz sosyal güvenlik sistemlerinde karşılıklı dayanışma ve sosyal risk yükünün bireyler arasında dağıtımı ilkesine uymayan bireysel kapitalizasyon yöntemi terkedilmekte ve kolektif kapitalizasyon (fon) yöntemi uygulanmaktadır.

Bireysel fon yönteminde, her sigortalı adına ödenen primler, sigortalının kendi hesabında birikmekte ve gerektiği zaman ödenecek ivazların karşılığını oluşturmaktadır. Bu yöntem, sosyal güvenliğin dayanışma ve risklerin dağılımı ilkelerine aykırıdır. Öyle ki daha çok bireysel sigorta sistemine benzemektedir. Kolektif fon yönteminde ise tüm sigortalılar adına ödenen primler bir havuzda toplanmakta ve gerekli tüm ödemeler bu kaynaktan yapılmaktadır.

1.3.4.2. Dağıtım Yöntemi

Belirli bir sigorta dönemindeki gelirlerle giderler arasında dengenin varolmasına dayanan dağıtım yönteminde belirli bir yılın prim gelirleri ile aynı yılın giderleri karşılanmaktadır. Aktif sigortalılardan elde edilen prim gelirleri, başta enflasyon olmak üzere bir takım ekonomik etkenler dolayısıyla değer kaybına uğrayıp anlamını yitirmesi nedeniyle kapitalizasyon yönteminde

varolan fon oluşturma yerine, o dönemdeki pasif sigortalılar için yapılması gereken giderlere ayrılmaktadır.⁵⁴

Dağıtım yöntemi belirli bir sigorta dönemindeki gelirlerle giderler arasında dengenin sağlanmasına dayanır. Bu yönteme “pay-as-you-go system”⁵⁵ de denilmektedir. Bu finansman yöntemi, nesiller arası sözleşme denilen ve nesiller arası dayanışmayı sağlayan bir finansman şeklidir. Farklı nesiller veya aynı nesil içindeki farklı yaş grupları arasında finansman yapılması söz konusu olabilmektedir. Belirli yılın gelirleri, o yıla ait sigorta harcamalarında kullanılır. Aktif çalışan nesil, emekli nesle yapılan harcamaları finanse eder.

Bu teknikte toplanan primlerin enflasyondan dolayı değer kaybına uğramasının önlenmesi amaçlanmaktadır. İş kazası, meslek hastalığı, analık, hastalık gibi kısa vadeli riskler için avantajlı bir teknik olduğu vurgulanmaktadır. Bu finansman yönteminin işleyebilmesi için belirli dönemlerdeki gelirler ile giderler arasında bir denge bulunması büyük önem taşımaktadır.

Dağıtım yönteminde toplanan primin derhal kullanımı söz konusu olduğundan genç nesilden yaşlı kesime doğru sürekli bir gelir transferinden bahsetmek mümkündür. Bu sistem nesiller arası sözleşme denilen ve nesiller arası dayanışmayı sağlayan bir finansman şeklidir⁵⁶.

Nüfus yapısındaki değişiklikler, konjonktürel gelişmeler, bu sisteme dayalı emeklilik sistemlerini oldukça etkilemektedir. Çünkü aylıkları finanse eden primler bakımından nesil farkı bulunmakta ve ödenen primler ile alınan aylıklar arasında bir bağlantı aranmamaktadır.

Dağıtım sisteminin işleyebilmesi için yaşlı neslin aylıklarını finanse etmeye yetecek oranda sigortalı bulunmalıdır. Yaşlı nüfusun artması ve istihdamın azalması eğilimleri ile bu sistemin işleyişinde sıkıntılar ortaya

⁵⁴ Ufuk Aydın, **Sosyal Güvenlik Sorunlarının Çözümünde Özel Sigortalar**, Anadolu Üniversitesi İİBF Yayını, 1999, s.34

⁵⁵ Susan B. Anders ve David S. Hulse, “Social Security: The Past, the Present, and Options for Reform”, **The CPA Journal**, New York, May 2006, s. 20-31.

⁵⁶ Ayşe Peker, **Sosyal Güvenlik Sisteminin Yeniden Yapılandırılması Tartışmaları ve Çözüm Yolları**, TCMB Araştırma Genel Müdürlüğü, Ankara 1997, s. 3

çıkmaktadır. Türkiye için istihdamın azalması, gelişmiş Avrupa ülkeleri için ise nüfus dinamiğinde yaşlı nüfusun toplam nüfuz içerisindeki payının giderek artması, bu sistemin uygulanabilirliğini sınırlayıcı bir rol oynayabilmektedir.

Günümüz itibariyle dünya ülkelerinin yaklaşık %98'i ve Türkiye dağıtım yöntemini kullanmaktadır. Bunun anlamı tüm dünyada sosyal güvenlik programlarının nesiller arasında gelirin yeniden dağılımını sağladığıdır.⁵⁷

1.3.5. Sosyal Parafiskal Gelirler ve Tekniği

Önceki bölümlerde sosyal parafiskal gelirlerin özel kanunlarla kurulmuş olan sosyal güvenlik kuruluşlarına yapılan prim ödemeleri olduğundan bahsetmiştik. Söz konusu gelirlerin elde edilmesi hususuna ilişkin olarak belirlenmesi gereken unsurlar ve bu unsurların nitelikleri parafiskalite tekniği olarak adlandırılabilir. Literatürde mali hukuk alanındaki teknik analizler genellikle vergi alanında yapılmış olup diğer kamu gelirleri ile ilgili tekniksel değerlendirmelere pek yer verilmemiştir. Parafiskal gelirler gerek kelime anlamı olan “vergi benzeri” ibaresi gereği gerekse de uygulanma şekli gereğince bazı önemli farklılıklar haricinde vergi ile paralellik göstermektedir. Parafiskalite tekniğinde bilinmesi gereken başlıca hususlar konu, mükellefiyet, matrah, tarife, tarh, tahakkuk ve tahsildir.

Sosyal parafiskal gelirler her ne kadar maaş ve ücret üzerinden hesaplansa da gelir vergisinde olduğu gibi konusu elde edilen maaş veya ücret değildir. Burada konu, sosyal parafiskal kuruluşa (sosyal güvenlik kurumuna) üye olmaktır.⁵⁸ Sosyal parafiskal gelirlerde geliri doğuran olay ile konu aynıdır.

Sosyal parafiskal gelirden mükellef, ilgili kuruluşa prim ödeme zorunluluğu olan kişidir. Burada prim ödemelerinden ötürü genellikle

⁵⁷ Rabihan Yüksel Arabacı, “Gelirin Yeniden Dağılımında Bir Araç Olarak Sosyal Güvenlik”, **Uludağ Üniversitesi SBE Çalışma Ekonomisi ve Endüstriyel İlişkiler Anabilim Dalı**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Bursa 2007, s.67

⁵⁸ Edizdoğan, Giray, **a.g.e.**, s. 20

işverenler sosyal güvenlik kuruluşuna karşı sorumlu tutulmuştur. Nitekim ödenmeyen primler sigortalıdan değil işverenden istenilmektedir.⁵⁹ Bu açıdan bakıldığında sosyal parafiskal gelirden genellikle iki tür kanuni mükellef vardır. Bunlar sigortalı ve işverendir. Her ikisi için de ödenen ücret üzerinden hesaplanması gereken prim tutarı bulunmaktadır. Ancak bu primlerin ücretten kesilerek kuruma yatırma hususunda işveren sorumlu kılınmıştır. Bu durumun istisnası isteğe bağlı sigortalılıkta ve kendi nam-hesabına çalışanlarda görülmektedir. Bunlarda ilgili kişiler hem mükellef hem de idareye karşı primi ödemekle sorumlu olmaktadır. İşverenin herhangi bir karşılık almaksızın sigortalının ücretinden kendi payına düşen primi kesip yatırması bazı bilim insanları tarafından bu kesintilerin parafiskal gelir olarak kabul edilmemesine de neden olmuştur.

Sosyal parafiskal gelirlerin matrahını sigortalının brüt ücret gelirlerinin toplamı meydana getirmektedir. Sosyal parafiskal gelirler bu matrah üzerine uygulanacak genellikle düz oranlı bir tarife ile hesaplanmaktadır.

Sosyal parafiskal gelirlerde tarh işlemi işveren tarafından yapılmakta ve ödenmektedir. İşverenler hem ücretlilerin payına düşen kesintileri, hem de kendi paylarını brüt ücretten keserek ilgili kuruma yatırmakla yükümlüdürler. Sosyal parafiskal gelirlerin tahsilini de sosyal güvenlik kurumları yapmaktadır.⁶⁰ Belirtmiş olduğumuz bu yöntem gereğince isteğe bağlı sigortalılıkta ve kendi nam-hesabına çalışanlarda beyan yöntemi, diğerlerinde ise kaynaktan kesme yöntemi ile tahakkuk söz konusu olmaktadır.

1.3.6. Sosyal Parafiskal Yükümlülükler

Çalışmamızın önceki bölümlerinde gelir ve yükümlülük (ya da yük ve yükümlülük) kavramlarının farklı anlamları içerdiğinden bahsetmiştik. Ancak literatürde bazı yazarlar parafiskal gelir kavramı yerine parafiskal yükümlülük

⁵⁹ Yereli, **a.g.m.**, s. 46

⁶⁰ Edizdoğan, Giray, **a.g.e.**, s. 24

kavramını kullanmışlardır⁶¹. Buna karşılık yazarların çoğu eserlerinde parafiskal gelir ve parafiskal yükümlülük kavramlarını ayrı ayrı kullanmıştır⁶².

Bu sebeplerle parafiskal gelir ve parafiskal yükümlülük kavramlarının farklı anlamlar içerdiği düşüncesiyle çalışmamızın bundan sonraki bölümlerinin anlaşılabilirliği açısından sosyal parafiskal gelir/yükümlülük kavramları özelinde kapsamsal tanımlamalarda bulunmak yerinde olacaktır.

Sosyal parafiskal gelir kavramı önceki bölümlerde de üzerinde durulduğu gibi, özel kanunlarla kurulmuş olan sosyal güvenlik kuruluşlarına yapılan prim ödemelerinden oluşmaktadır⁶³. Dolayısıyla sosyal parafiskal gelir, ilgililerin (mükelleflerin) ödemek durumunda oldukları parasal değerleri ifade etmektedir. Sosyal parafiskal yükümlülük kavramı ise ödenmesi gereken parasal değerden ayrı olarak söz konusu ödenecek gelirin ortaya çıkması açısından mükelleflerin ve/veya sorumluların yerine getirmesi gereken dolaylı ve dolaysız tüm ödevleri içerisine alan bir kavramdır. Dolayısıyla sosyal parafiskal gelir açısından konu ele alındığında, ödenmesi gereken tutarın ortaya çıkmasında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi olan belge düzenleme (fatura, gider pusulası vb.), yasal defterleri tutma ve tasdik ettirme , gerekli bildirimlerde bulunma (işe başlama, işi bırakma, adres değişikliği, işkazası ve meslek hastalığı bildirimleri vb.), prim belgelerini verme, ücret bordrosu düzenleme, defter ve belgeleri belirlenen süreler içinde saklama, maruz kalınan cezaları ödeme ve hatta denetimler esnasında gereken yükümlülükleri yerine getirme nedeniyle katlanılan yükler sosyal parafiskal yükümlülük kavramını oluşturmaktadırlar.

⁶¹ Bkz. Öncel, **a.g.e.**; Herekmen, **a.g.e.**

⁶² Bkz. Yereli, **a.g.m.**; Edizdoğan, Giray, **a.g.e.**; Akdoğan, **a.g.e.**; Nadaroğlu, **a.g.e.**

⁶³ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 341

1.4. SOSYAL GÜVENLİK USUL HUKUKU

1.4.1. Hukuk ve Usul Hukuku Kavramları

Gerek kişilerin birbirleriyle olan ilişkileri açısından, gerek kişilerin devletle olan ilişkileri açısından veya devletlerin birbirleri ile olan ilişkileri açısından toplum hayatının ve ilişkilerinin sürdürülebilmesi için düzen gerekir. Bu düzen de bazı normlar getirilmesi ve insanların birtakım kurallara uymalarıyla sağlanır. Bu kurallar, hukuk, din, ahlâk ve örf ve adet kuralları gibi çok çeşitli olabilmektedir.

Hukuk, hukuk kurallarından oluşmuş bir düzendir. Hukuk kuralları ise, devletin yetkili organları tarafından konulan ve insan davranışlarını düzenleyen ve cebir ile müeyyidelendirilmiş davranış kurallarıdır. Müeyyidelerle karşılaşmak istemeyen kişiler hukuk kurallarına uyarlar ve böylece toplumsal düzen sağlanmış olur.⁶⁴

Hukuk, en geniş bakış açısıyla doğal hukuk ve pozitif hukuk olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Doğal hukuk kuramı, büründüğü farklı biçimlerle binlerce yıldır varolan, kozmik düzen, ahlak ve hukuk arasındaki bağlantılar hakkında yapılan sistematik bir düşünüş tarzıdır. Değişik doğal hukuk kuramları, oldukça farklı amaçlara sahip olabilmektedir: örneğin, genellikle doğru eylem ve doğru tercih hakkında iddialar öne sürmek (ahlak, ahlak kuramı); ahlaki bilginin nasıl edinilebileceğine ilişkin iddialar öne sürmek (bilgi kuramı, ahlaki metakuram); ve hukukun ve hukuki kurumların doğru bir şekilde anlaşılabilmesine ilişkin iddialar öne sürmek (hukuk kuramı) gibi⁶⁵. Başka bir deyişle doğal hukuk, tam anlamıyla adaleti sağlayacağı düşünülen ve olması gerekli hukuktur.

Pozitif hukuk ise belli bir ülkede, belli bir dönemde yürürlükte bulunan hukuk kurallarının bütününe belirtmekte olup uygulamada “mevzuat”

⁶⁴ Kemal Gözler, **Genel Hukuk Bilgisi**, Yedinci Baskı, Ekin Basın Yayın ve Dağıtım, Bursa, Eylül 2008, s. 2

⁶⁵ Brian H. Bix, **Natural Law Theory: The Modern Tradition**, The Oxford Handbook of Jurisprudence and Legal Philosophy, Oxford: Oxford University Press, 2002, s. 27

kavramı ile ifade edilmektedir⁶⁶. Dolayısıyla doğal hukuk olması gereken bir hukuk sistemini ifade ederken pozitif hukuk geçerli olan ve uygulanan hukuk sisteminin karşılığıdır.

Pozitif hukuk genel itibariyle iki ana başlıkta tasnif edilebilmektedir. Bunlar, özel hukuk ve kamu hukukudur. Özel hukuk, kişilerin birbirleriyle olan ilişkilerini, eşitlik ve irade serbestisi esasına göre düzenleyen hukuk kurallarının bütünü olarak tanımlanabilir. Özel hukuk ilişkisi iki taraflıdır. Yani bir özel hukuk ilişkisinin ortaya çıkabilmesi için, tarafların karşılıklı anlaşmaları gerekir. Üstelik kimse kendi iradesini zorla bir başkasına empoze edemez. Özel hukukta irade serbestisi ve tarafların eşitliği ilkesi geçerlidir. Özel hukukta tarafların yaptığı işlemlerin hukuka uygun olduğu yolunda bir karine yoktur. Özel hukukta herkes kendi iddiasını ispatlamak zorundadır. Keza özel hukukta kimse re'sen icra yetkisine de sahip değildir. Özel hukukta tarafların eşit olmasının sebebi her iki tarafın da kendi özel çıkarını korumak amacıyla hareket ediyor olmalarıdır. Taraflardan her ikisinin de kendi çıkarını gerektiği gibi koruyacağı varsayılır.⁶⁷

Kamu hukuku, bir devletin teşkilatını, bir devlet ile bir başka devlet ve bir devlet ile bireyler arasındaki ilişkileri düzenleyen hukuk kurallarının bütünüdür. Kamu hukuku ilişkisinde taraflardan birisi olan devlet *üstün* konumdadır. Kamu hukuku ilişkisi tek taraflıdır. Devlet iradesini açıklamakla hukukî ilişki ortaya çıkar. Bunun özel kişi tarafından kabul edilmesine gerek yoktur. Üstelik kamu hukuku ilişkisinde devletin yaptığı işlemlerin hukuka uygun olduğu konusunda karine vardır. Dahası devlet aldığı kararları kendisi tek taraflı olarak re'sen icra edebilir. Kamu hukuku ilişkisinde devlete tanınan bu üstün yetkiler, devletin işlemlerinde kamu yararı amacını güdüyor olmasındandır.⁶⁸

⁶⁶ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, İkinci Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s. 19

⁶⁷ Kemal Gözler, **a.g.e.**, 8-9

⁶⁸ Gözler, **a.g.e.**, 9-10

Kamu hukuku ile özel hukuk ayrımında temel olarak kullanılan üç ölçüt bulunmaktadır;⁶⁹

a) Bir hukuk kuralı devletin menfaatini korumaya yönelikse veya devletin kamu hizmeti görürken yaptığı faaliyeti düzenlemekte ise kamu hukukuna, aksi halde özel hukuka dahildir.

b) Devlet ya da kamu tüzel kişileri, girdikleri hukuki ilişkilerde, özel hukuka tabi kimselere karşı üstün durumda ise, bunu düzenleyen hükümler kamu hukukuna, böyle üstünlük söz konusu değilse özel hukuka aittir.

c) Hukuk kuralı emredici nitelikte ise kamu hukukunun değilse özel hukukun dalıdır.

Bu üç kıstasın da haklı ve doğru yanları olmakla beraber, tek başına kullanılması yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle, tüm kıstasların yerine göre dikkate alınması gerekmektedir.

Özetleyecek olursak özel hukuk tarafların eşit durumda bulunduğu, kamu hukuku ise devletin egemenlik gücünden kaynaklanan ilişkileri düzenlemektedir⁷⁰.

Literatürde kamu hukuku ile özel hukukun tanımı ve özellikleri açısından büyük ölçüde fikir ve yazın birliği olmasına karşın alt dalları açısından ufak ayrılıklar göze çarpmaktadır.

Gözler, kamu hukukunun alt dallarını uluslararası hukuk, anayasa hukuku, idare hukuku, vergi hukuku ve ceza hukuku olarak beşe ayırırken özel hukukun alt dallarını ise medeni hukuk, borçlar hukuku, ticaret hukuku, devletler özel hukuku, medeni usul hukuku ve icra-iflas hukuku olarak altıya ayırmak suretiyle incelemiştir⁷¹.

Akı ise kamu hukukunun alt dallarını anayasa hukuku, idare hukuku, ceza hukuku, yargılama hukuku, devlet hukuku, uluslararası hukuk, icra ve iflas hukuku ve mali hukuk olarak sekize ayırırken özel hukukun alt dallarını

⁶⁹ Hasan Pulaşlı, Ömer Korkut, **Temel Hukuk**, Yedinci Baskı, Karahan Kitabevi, s. 41-42

⁷⁰ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 14. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2006, s. 33

⁷¹ Gözler, **a.g.e.**, s. 10 vd.

ise medeni hukuk, ticaret hukuku, devletler özel hukuku, iş hukuku, sosyal güvenlik hukuku, fikri hukuk olarak altıya ayırmak suretiyle incelemiştir⁷².

Yalman, kamu hukukunun alt dallarını anayasa hukuku, idare hukuku, genel kamu hukuku, ceza hukuku, ceza muhakemesi hukuku, uluslararası hukuk, sosyal güvenlik hukuku ve vergi hukuku olarak sekize ayırırken özel hukukun alt dallarını ise medeni hukuk, ticaret hukuku, devletler özel hukuku, iş hukuku, medeni özel hukuku ve icra-iflas hukuku olarak altıya ayırmak suretiyle incelemiştir⁷³.

Pulaşlı ve Korkut ise kamu hukukunun alt dallarını anayasa hukuku, idare hukuku, ceza hukuku, devletler umumi hukuku, vergi hukuku ve sosyal güvenlik hukuku olarak altıya ayırırken özel hukukun alt dallarını ise medeni hukuk, ticaret hukuku, devletler özel hukuku, fikri hukuk olarak dörde ayırmak suretiyle incelemiştir. Bunun yanı sıra iş hukuku, medeni usul hukuku, icra-iflas hukuku ve toprak hukukunu ise karma hukuk dalları olarak nitelendirmişlerdir.⁷⁴

Bozkurt ise karma nitelikteki hukuk dalları arasında iş hukuku, sosyal güvenlik hukuku, hava hukuku, çevre hukuku, Avrupa Birliği hukuku ve fikri hukuku saymıştır⁷⁵.

Literatürde hukuk kavramına ilişkin ayrımlardan bir tanesi de maddi hukuk-usul hukuku (şekli hukuk) ayrımıdır ve söz konusu ayırım hukuk kurallarının yorumlanması ve yerine getirilmesi açısından büyük öneme sahiptir⁷⁶. En geniş anlamıyla maddi hukuk, somut olayı çözümlenmeye yönelmiş belirli bir konuya ilişkin yargı içeren önermelerdir⁷⁷. Usul hukuku

⁷² Erol Akı, **Hukukun Temel Kavramları**, Sekizinci Baskı, Barış Yayınları, İzmir 2003, s. 43 vd.

⁷³ Süleyman Yalman, **Hukuka Giriş**, Sayram Yayınları, Konya 2005, s. 143 vd.

⁷⁴ Pulaşlı ve Korkut, **a.g.e.**, s. 42-54

⁷⁵ Enver Bozkurt, **Hukukun Temel Kavramları**, Beşinci Baskı, Gazi Üniversitesi Yayınları, s. 154-172

⁷⁶ Madeleine K. Albright, Hernando de Soto, **Making The Law Work For Everyone**, Comission on Legal Empowerment of the Poor and United Nations Development Programme, Newyork, s. 38

⁷⁷ Buğra Büyükeren, **Hukuk Nedir?**, http://www.bugrabuyukeren.av.tr/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=7 (02.04.2010)

(şekli hukuk) ise, bir hakkın ne suretle talep, müdafaa, istihsal ve temin olunacağını tayin eden usul ve şekillere ait kaidelerdir⁷⁸.

Usul hukuku, kendini bir teknikle dışlaştıran, diyalektik mantığa dayalı kurallar topluluğudur. Nitekim Hegel'e göre diyalektik, hem dış dünyada hem insan dünyasında hareketin genel esaslarını ve kurallarını inceleyen bilimdir.⁷⁹ Başka bir ifadeyle ise usul hukuku, maddi hukuktan ayrı olarak bireylerin hak ve yükümlülükleri ile bunların yerine getirilme şekillerini düzenler.

Usul hukuku, uygulama şeklini göstermek, keyfiligi önlemek ve yükümlülükleri belirginleştirmek açısından büyük öneme sahiptir. Usul hukuku, normatif olguyu tam bir şekilde tespit etme gücüne sahip olup bu yönüyle maddi hukuktan daha önemli bir yere sahiptir⁸⁰.

Usul hukukunun gerekliliği ve yararlarını aşağıdaki şekilde sıralamamız mümkündür;

a) Tarafların gelişi güzel hareketlerle basiretsiz davranmasını ve o işlemi yaparken bir kez daha düşünmesini sağlamaktadır. Böylelikle tarafların daha isabetli karar vermesi sağlanmış olur⁸¹.

b) Yapılan hukuki işleme açıklık getirir. Bu sayede tarafların yapmış olduğu hukuki işlemi meydana getiren irade açıklamasının açık ve kesin olarak anlaşılması sağlanır⁸².

c) Usul hukuku kuralları ispat kolaylığını da sağlar. Tarafların yaptıkları hukuki işlemler belirli bir şekle bağlı olmaksızın yapıldığında zamanla unutulabilir veya taraflardan birisi böyle bir hukuki işlemin varlığını inkar edebilir. Böylelikle uyuşmazlıklar da azalır⁸³.

⁷⁸ Türk Hukuk Kurumu, **Türk Hukuk Lügati**, www.turkhukukkurumu.org.tr/th1/metin/U.pdf (02.04.2010)

⁷⁹ Faruk Erem, **Diyalektik Açından Ceza Yargılaması**, www.farukeremvakfi.org.tr/g/s1.html (01.04.2010)

⁸⁰ George Gurvitch, **Tabii Hukuk mu, Yoksa Sezgiye Dayanan Müspet Hukuk mu?**, Çev. Hamide Uzbar, http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/234/2060.pdf, s. 190, (30.03.2010)

⁸¹ İbrahim Ermenek, "Medeni Usul Hukukunda Şekilcilik", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Haziran-Aralık 2000, S.I-II, s. 5

⁸² Ermenek, **a.g.m.**, s. 5

⁸³ Adnan Tuğ, **Türk Özel Hukukunda Şekil**, Konya 1994, s. 44

d) Hukukî işlemlerin belirli bir şekle bağlı olarak yapılması, bazı hileleri, sürprizleri ve tarafların birbirini aldatmasının da önüne geçer⁸⁴.

e) Hukukî güvenliğin sağlanması, maddî gerçeğin ve adaletin temini, yargılama sürecinde akıcılığın gerçekleşmesi, şekilcilik sayesinde bir yargılamanın sonucunun önceden kestirilebilmesi, tarafların işlemleri ne zaman ve nasıl yapacaklarını önceden bilmeleri, yargı organlarının keyfiliğini önlemesi ve taraflar arasında eşitliği sağlaması⁸⁵.

1.4.2. Sosyal Güvenlik Hukuku Kavramı ve Sosyal Güvenlik Hukukunun Hukuk Bilimi İçindeki Yeri

Literatürde kamu ve özel hukuk dallarının sınıflandırılmak suretiyle alt dallara ayrılmasında sosyal güvenlik hukukuna ya hiç yer verilmemiştir ya da farklı hukuk dallarının altında sınıflandırılmıştır.

Sosyal güvenlik hukukunun bugünkü anlamda bağımsız bir hukuk dalı niteliğini kazanmadığı dönemde, işçileri korumak düşüncesiyle yasaların kullandığı teknikler, özel hukukun teknikleri olarak kabul edilmekteydi. Bu bağlamda, özel hukukun geleneksel ilkelerinin sosyal risklerin ortaya koyduğu özgün sorunlara uygulanması söz konusuydu. Günümüzde sosyal güvenliğin bir devlet politikası olması ve kamu hizmeti olarak kabul edilmesi nedeniyle bu olgu da önemini yitirmiştir. Sosyal sigortaların yönetimini üstlenen örgütler, kamu otoritelerine özgü birçok yetki ve ayrıcalıklarla donatılmışlardır.⁸⁶

Genel itibariyle sigortalı ile sosyal güvenlik idaresi arasında bir eşitlik değil tam aksine bir altlık üstlük ilişkisi vardır. Sigorta ilişkisi kanun gereği kendiliğinden oluşur ve tarafların iradesi bunda rol oynamaz. Kanun bu ilişkide işverene de birçok yükümlülük yükler ve sigortalı olma hak ve

⁸⁴ Ermenek, **a.g.m.**, s. 5

⁸⁵ Ejder Yılmaz, **Rekabet Kanunu Uygulamasında Usul ve İspat Sorunları**, Perşembe Konferansları, 1999, s. 80

⁸⁶ Ali Güzel, Ali Rıza Okur, Nurşen Caniklioğlu, **Sosyal Güvenlik Hukuku**, 11. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, Ocak 2008, s. 77

yükümlülüğünden de kaçınılamaz. Şu halde sigortalı, işveren ve sosyal güvenlik idaresi arasında üçlü bir kamu hukuku ilişkisi vardır.⁸⁷

Sosyal güvenlik hukuku sadece işçi ve işveren arasındaki ilişkileri düzenleyen bir hukuk dalı değildir. Her şeyden önce sosyal sigortadaki zorunluluk ilkesi gereğince devlet hem koordinasyon hem de denetim fonksiyonlarıyla sürece dahil olmaktadır. Öyle ki çalışanlar sigortalı olma hak ve yükümlülüğünden kaçınmayacağı gibi sigorta yardım ve yükümlülüklerini azaltıcı veya devredici yönde işlem yapamazlar. Bu durum sosyal güvenlik hukukunun bir kamu hukuku dalı olduğunun açık bir göstergesidir. Kamu hukuku içinde yer alan sosyal güvenlik hukuku sosyal sigorta ve/veya sağlık adı altında bir kamu hizmetinin de yürütümünü üstlendiği için aynı zamanda idare hukukunun bir parçasıdır.

Sosyal güvenlik hukuku, sadece kişilerin maruz kaldığı risklerden ötürü uğradıkları zararların telafisine ilişkin kuralları koyan bir hukuk dalı da değildir. Nitekim söz konusu hizmetlerden faydalanılması için sisteme dahil olmak ve katkı da bulunmak gerekmektedir. Başka bir deyişle söz konusu hizmetlerin vergilerle veya sosyal parafiskal yükümlülüklerle ya da her ikisini ve devlet katkısını içeren karma yöntemlerle finansmanı gerekmektedir. Bu yönüyle sosyal güvenlik hukuku aynı zamanda bir kamu hukuku dalı olan mali hukukun da bir dalı olma hüviyetindedir.

Bununla beraber sosyal güvenlik hukukunun hangi hukuk dalıyla bağlantılı olduğunun belirlenmesi bir sosyal politika sorunudur⁸⁸. Nitekim bir ülkedeki sosyal güvenlik sisteminin yapısı sosyal güvenlik hukukunun dahil olacağı hukuk dalını da belirleyecektir. Örneğin, Şili'de uygulanan sosyal güvenlik sistemi büyük ölçüde özelleştirildiğinden sosyal güvenlik hukuku da daha çok özel hukukun özelliklerini taşımaktadır.

⁸⁷ Can Tuncay, **Sosyal Güvenlik Hukuku Dersleri**, 5. Baskı, İstanbul 1992, s. 82

⁸⁸ Hüseyin Akyıldız, **Sosyal Güvenlik Hukuku**, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 43, Isparta 2004, s. 7

1.4.3. Sosyal Güvenlik Hukukunun Diğer Hukuk Dallarıyla Olan İlişkisi

1.4.3.1. Sosyal Güvenlik Hukukunun Özel Hukuk İle İlişkisi

Sosyal güvenlik hukuku her ne kadar tam anlamıyla kamu hukukunun bir parçası niteliğinde olsa da özel hukukla da önemli bağları bulunmaktadır. Özellikle medeni hukuk ve borçlar hukukunun kimi genel ilkeleri sosyal güvenlik alanında da uygulanmaktadır. Örneğin medeni hukukun doğruluk (objektif hüsnüniyet) kuralı ile hakkın kötüye kullanılmaması ilkesi sosyal güvenlik hukukunda da geçerlidir⁸⁹.

Öncelikle sosyal güvenliğe ilişkin hükümlerin ortaya çıkmasına neden olacak bir durumun ortaya çıkabilmesi için işçi ile işveren arasında borçlar hukuku ve iş hukuku çerçevesinde bir ilişkinin kurulması kaçınılmazdır. Söz konusu ilişki hizmet akdinden başka birşey değildir. Bu açıdan bakıldığında sosyal güvenlik hukuku temelini özel hukuktan, otoritesini ise kamu hukukundan almaktadır.

Ayrıca sosyal güvenlik hukuku ile özel hukuk arasında çoğu zaman farklılaşmalar ve çatışmalar da söz konusu olabilmektedir. Nitekim özel hukuk çerçevesinde işçi ve işverenin arasında yapmış olduğu sosyal güvenliğe ilişkin yardımların veya yükümlülüklerin değiştirilmesine yönelik sözleşmelerin sosyal güvenlik hukuku açısından hiçbir geçerliliği bulunmamaktadır.

Bazı durumlarda özel hukuk kaynaklarında yer alan bazı kavramların sosyal güvenlik hukukunda daha dar veya daha geniş bir anlamda kullanıldığı da görülmektedir. Örneğin işyeri kavramı, özel hukukta ve sosyal güvenlik hukukunda daha farklı kapsamları içermektedir. Bunun yanı sıra ücret kavramının kapsamı da özel hukukta ve sosyal güvenlik hukukunda farklılık gösterebilmektedir.

Sosyal güvenlik hukukunun açık olarak özel hukuk hükümlerine atıfta bulunduğu hallerde özel hukuk hükümleri geçerli olacaktır. Bu durumda söz

⁸⁹ Güzel, Okur, Caniklioğlu, a.g.e., s. 77

konusu kural sosyal güvenlik hukuku kuralı gibi uygulama kabiliyeti bulacaktır.

Sosyal güvenlik hukukunun özel hukuka atıfta bulunmadığı durumlarda ise kendine özgü şartları içinde değerlendirilecektir. Şayet sosyal güvenlik hukuku özel hukukun temel müesseselerini kısmen veya tamamen değişikliğe tabi tutan hükümler koyarsa sosyal güvenlik hukuku hükümleri uygulanır. Bu durum sosyal güvenlik hukukunun bağımsızlığının bir sonucu olarak ortaya çıkar. Belirtmiş olduğumuz bu hususlar itibariyle sosyal güvenlik hukuku vergi hukuku ile önemli ölçüde paralellik göstermektedir⁹⁰.

1.4.3.2. Sosyal Güvenlik Hukukunun İş Hukuku İle İlişkisi

İş hukuku literatürde ya borçlar hukukunun bir alt dalı ya da özel hukuk içerisinde ayrı bir hukuk dalı olarak nitelendirilmektedir. Yapısı ve içerdiği hükümler itibariyle de işçi ile işveren arasındaki ilişkileri düzenleyen ve işçi haklarını koruma ilkesini temel olarak benimsemiş bir hukuk dalıdır.

Sosyal politika uygulamalarının yeni yeni ortaya çıktığı ve sosyal güvenliğin ilk defa uygulanmaya başlandığı dönemlerde sosyal güvenlik hukuku adı altında özel bir hukuk dalı mevcut değildi. Bu dönemlerde sosyal güvenlik iş kazalarına ilişkin hükümlerden ibaretti. Bu özelliğiyle sosyal güvenlik iş hukukunun bir parçası olarak görülmekteydi.

Sosyal güvenlikle işçileri belirli risklere karşı koruma, hizmet sözleşmesine dayalı bağımlı çalışmanın bir sonucu olarak değerlendirilmekteydi. İş hukuku da hizmet sözleşmesine göre çalışanları, yani işçileri korumak amacını taşıdığı için iki hukuk dalı arasında yakın bir ilişki vardır.⁹¹

Sosyal güvenlik hukukunun zamanla kapsam olarak iş hukukunun üzerine çıkması ve bağımsız çalışanları da içerisine alması iki hukukun farklılaşmasına neden olmuştur. Ayrıca sosyal güvenlik hukukunun bir kamu

⁹⁰ Bkz. Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, **a.g.e.**, s. 26

⁹¹ Güzel, Okur, Caniklioğlu, **a.g.e.**, s.77-78

hizmetini ve bu hizmete ilişkin olarak finansman yöntemlerini içermesi de iş hukukundan ayrılmasını kaçınılmaz kılmıştır.

Her ne kadar birbirinden ayrılmış ve farklı hukuk dallarının altında kendilerine yer bulmuş olsalar da yükümlülükler açısından -özellikle usul hükümleri itibariyle- iş hukuku ve sosyal güvenlik hukuku önemli paralellikler göstermektedir. Nitekim bir işçi çalıştırmaya başlayan işverenin hem sosyal güvenlik hukuku hem de iş hukuku kapsamında bildirim yükümlülükleri bulunmaktadır. Aynı durum işyeri açma, işçi çıkarma, periyodik bildirimlerde bulunma, işçi sağlığı ve iş güvenliği hükümlerini uygulama ve denetleme gibi durumlar için de geçerlidir.

1.4.3.3. Sosyal Güvenlik Hukukunun Anayasa Hukuku İle İlişkisi

Anayasa Hukuku, devletin temel organlarını (yasama, yürütme ve yargı organlarının) kuruluşunu ve işleyişini ve keza vatandaşların devlet karşısındaki temel hak ve hürriyetlerini düzenleyen kamu hukuku dalıdır.

Sosyal güvenlik hukuku daha önceden de belirttiğimiz üzere hem bir kamu hizmeti fonksiyonu hem de bu hizmetin finansmanına ilişkin uygulamaları bünyesinde barındırmaktadır. Bu iki önemli unsurun kaynağını da anayasal düzenlemeler, dolayısıyla da anayasa hukuku oluşturmaktadır.

Parafiskal gelirler de diğer tüm kamu gelirlerinde olduğu gibi mükellef ve mükellefiyet ile uyulması gereken usul ve esaslar kanuni düzenlemeler ile belirlenmiştir. Parafiskal kurumların varlığı ve bu kurumların tahsil yetkisi gücünü de Anayasadan almaktadır.⁹² Ayrıca sosyal güvenliğe yönelik çıkarılacak kanunların yürütülmesi de Anayasal çerçevede olmak zorundadır.

1.4.3.4. Sosyal Güvenlik Hukukunun İdare Hukukuyla İlişkisi

İdare hukuku, idarenin kuruluş ve işleyişini düzenleyen kamu hukuku dalıdır. İdare, devletin yürütme organının Cumhurbaşkanı, Bakanlar Kurulu, Başbakan ve bakanlar dışında kalan kısmıdır.

⁹² Yereli, a.g.m., s. 41

İdare hukukunun kaynağını idari iş, işlem ve eylemler oluşturmaktadır. Sosyal güvenlik hizmetlerinin sunulması ve bu hizmetlere ilişkin kaynakların tahsili de birer idari işlemdir. Sosyal parafiskal kurumların görev, yetki ve sorumlulukları da idare hukukunun konusuna girmektedir. Bu özellikleri itibariyle sosyal güvenlik hukuku idari hukukuyla iç içe geçmiş bir görüntü sergilemektedir. Öyle ki bazı yazarlar tarafından sosyal güvenlik hukuku idare hukukunun bir dalı olarak nitelendirilmektedir.

1.4.3.5. Sosyal Güvenlik Hukukunun Ceza Hukukuyla İlişkisi

Sosyal güvenlik hukukuna ilişkin hükümler uygulanırken gerek işverenlere gerekse de işçilere bazı ödevler yüklenmektedir. İlgililer tarafından bu yükümlülükler yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi hallerinde bazı müeyyidelerin söz konusu olması ise kaçınılmazdır.

Amacı sosyal güvenliği yaygınlaştırmak, suiistimallere karşı caydırıcılığı artırmak ve sosyal güvenliğin bir düzen dahilinde yürütümünü sağlamak olan müeyyidelerin kanunlarla düzenlenmesi gerekmektedir. Sosyal güvenlik hukuku dahilinde düzenlenmiş olan ceza hükümlerinin uygulanışı genel itibariyle ceza hukuku ilkelerine dayanmaktadır. Örneğin; ceza hukukunun genel kuralı gereği birisi diğerini yürürlükten kaldıran iki ayrı kanun veya kanun maddesi bulunması ve cezayı gerektiren fiilin yürürlükten kalkmış olan maddenin yürürlükte olduğu zaman diliminde meydana gelmiş olması halinde cezaya muhatap olan kişi için lehe olan hükmün uygulanması gerekmektedir.

Ayrıca sosyal güvenlik hukuku içerisinde işlenmiş olan bazı suçlar için doğrudan veya dolaylı olarak ceza hukuku çerçevesinde kovuşturma yapılması da söz konusu olabilmektedir. Bu durum da sosyal güvenlik hukuku ile ceza hukukunun arasındaki kuvvetli ilişkinin bir göstergesidir.

1.4.3.6. Sosyal Güvenlik Hukukunun Uluslararası Hukuk İle İlişkisi

Küreselleşme, çok boyutlu bir gelişme olarak, toplumları derinden ve çok yönlü etkileyen bir süreçler topluluğu niteliğindedir. Ekonomik, siyasal, kültürel, toplumsal, teknolojik vb. alanlarda yaşanan değişim ve dönüşümler, küreselleşme süreçleri olarak tanımlanmaktadır.⁹³ Küreselleşmenin ticaretin küreselleşmesi, mali küreselleşme, kültürel küreselleşme ve üretimin küreselleşmesi olmak üzere dört yönü bulunmaktadır. Bunlardan üretimin küreselleşmesi beraberinde emek olgusunun gelişimini ve daha ileri noktada insanca yaşama, çalışma şartlarının iyileşmesi ve sosyal güvenliğin yaygınlaştırılmasını beraberinde getirmiştir.

Sosyal güvenlik temelde, tehlikenin zararlarına karşı yürütülen mücadeleye verilen addır. Kişiyi, uğradığı zararlar dolayısıyla maruz kaldığı muhtaçlıktan, ihtiyaçlarının esiri olmaktan kurtarma mücadelesidir. Sosyal güvenlik, kişileri mesleki, fizyolojik ve sosyo ekonomik riskler dolayısıyla karşı karşıya kaldıkları tehlikelere ve zararlara karşı korumayı hedeflemektedir. Küreselleşme ile birlikte söz konusu bu hedefler tüm ülkeleri karşılıklı olarak ilgilendirir hale gelmiştir ve bunun için hem çalışma hayatına hem de sosyal güvenliğe yönelik normlar ortaya çıkarmak amacıyla ILO kurulmuştur.

BM çerçevesinde ILO'dan başka bir çok kuruluş ve organ sosyal ve gelişme sorunlarının çözümü için çaba sarf etmektedirler. Milletler bünyesinde ekonomik ve sosyal alanda faaliyet gösteren Ekonomik ve Sosyal Konsey, Uluslararası Kalkınma Ajansı, BM Endüstriyel Gelişme Örgütü, BM Çevre Programı, BM Kalkınma Programı gibi kuruluşlar, sosyal ve ekonomik politikaların oluşturulmasında demokratik yaklaşımlarla teklifler sunmaktadırlar. Bu kuruluşlar, gelişmiş ülkelerin yanı sıra, gelişmemiş ülkelerin sosyal sorunlarının çözümüne katkı sağlamaya çalışmaktadırlar.⁹⁴

⁹³ DPT, VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı, Küreselleşme Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara 2000, s. 1

⁹⁴ Büyükbaş ve Ören, a.g.m., s. 116

Ayrıca sosyal güvenlik hukukuna ilişkin olarak ülkeler arasında ikili sosyal güvenlik anlaşmaları imzalanmaktadır. Söz konusu anlaşmalar uluslararası anlaşma hükmünde olup sosyal güvenlik hukukunun uluslar arası hukuk ile ilişkisini ortaya koyan önemli hükümler içermekte ve kurallar getirmektedirler.

1.4.3.7. Sosyal Güvenlik Hukukunun Mali Hukuk İle İlişkisi

Mali hukuk, devletin kamu hizmetlerini görebilmesi için gelir elde etme ve bunları harcama konularını düzenleyen bir hukuk kuralları bütünü olarak tanımlanabilir. Bir başka deyişle mali hukuk, devletin hem gelirlerine hem de giderlerine ilişkin kuralların bütünüdür.⁹⁵

Daha önceden de belirttiğimiz üzere sosyal güvenlik, devletin üstlendiği ve yerine getirdiği, kişilerin kaçınamayacağı bir kamu hizmetidir. Söz konusu hizmetin yerine getirilmesi için de bir finansman kaynağına ihtiyaç duyulmaktadır. Söz konusu finansman kaynağı ister vergiler olsun ister sosyal parafiskal gelirler (primler) olsun mali hukuk kuralları çerçevesinde elde edilmesi söz konusu olmaktadır. Bu durum da sosyal güvenlik hukukunun hem sosyal güvenlik hizmeti hem de sosyal parafiskal yükümlülükler kısmıyla mali hukukun bir parçası olduğunu göstermektedir. Öyle ki çoğu zaman sosyal parafiskal hükümlülüklerin tarhi, tahakkuku, tebliği, tahsili, icrası ve denetimi yönüyle mali hukuk (çoğu zaman da mali hukukun bir dalı olan vergi hukuku) ile paralellikler göstermektedir.

1.4.4. Sosyal Güvenlik Hukukuna İlişkin Ayrımlar ve Sosyal Güvenlik Usul Hukuku

Yeni bir hukuk dalı olan sosyal güvenlik hukuku ile ilgili olarak yapılan bilimsel çalışmalar incelendiğinde daha çok sosyal sigortalar ve sağlık sigortası uygulamalarına ilişkin hükümlerin analiz edildiği ancak hukuksal altyapısına ve ayrımlarına ilişkin fazla araştırma ve çalışma yapılmadığı görülmektedir. Dolayısıyla sosyal güvenlik hukukunun ayrımlarına ilişkin

⁹⁵ Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, **a.g.e.**, s. 20

çalışmalar da pek fazla bulunmamaktadır. Sosyal güvenlik hukuku değişik ayrımlara tabi tutulabileceği gibi genel itibariyle sosyal riskler göz önünde bulundurulmak suretiyle aşağıdaki şekilde sınıflandırma yapılmaktadır.

a) Uzun Vadeli Sigorta Kollarına İlişkin Sosyal Güvenlik Hukuku

- Yaşlılık Sigortası
- Malullük Sigortası
- Ölüm Sigortası

b) Kısa Vadeli Sigorta Kollarına İlişkin Sosyal Güvenlik Hukuku

- İş Kazaları ve Meslek Hastalıkları Sigortası
- Hastalık, Analık veya Genel Sağlık Sigortası

Yapılan bu sınıflandırma sosyal güvenlik hukukunun gider yani sosyal güvenlik hizmeti yönüyle yeterli görülse de gelir yönünü hiç kapsamaması nedeniyle önemli bir eksikliğe sahiptir. Bu sebeple sosyal güvenlik hukukunun gelir yönünü de içine alan değişik sınıflandırmalara gidilebilir.

Bu açıdan bakılarak sosyal güvenlik hukuku gider ve gelir yönü esas alınarak aşağıdaki şekilde kaba bir tasnife tabi tutulabilir;

a) Sosyal Güvenlik Gider Hukuku

- Tahsis Hukuku: Yaşlılık, malullük ve ölüm sigortası uygulamalarına ve bu sigorta çeşitlerine ilişkin haklara yer veren hukuk dalıdır.
- Sağlık Sigortası Hukuku: İş kazaları, meslek hastalıkları, hastalık, analık ve genel sağlık sigortası uygulamalarına ve bu sigorta çeşitlerine ilişkin haklara yer veren hukuk dalıdır.

b) Sosyal Güvenlik Gelir Hukuku: Sosyal parafiskal gelirlerin (primlerin) toplanması ve sosyal güvenliğin alternatif finansman kaynak ve yöntemlerinin ele alındığı hukuk dalıdır.

Yapılan bu sınıflandırma kapsam açısından yeterli gibi görünse de hem gider hem de gelir ayağı açısından önemli eksiklikleri bulunmaktadır. Bu sebeple sosyal güvenlik hukukunu hem gider hem de gelir yanını kapsayacak şekilde düzenledikleri konuya göre sınıflandırmak daha açıklayıcı ve anlaşılır bir duruma getirecektir. Bu bağlamda sosyal güvenlik hukukunu aşağıdaki şekilde sınıflandırabiliriz.

a) Sosyal Güvenlik Uygulama (Yönetim) Hukuku: Bu hukuk dalı sosyal sigorta kollarının (Yaşlılık, malullük ve ölüm sigortası ile iş kazaları, meslek hastalıkları, hastalık, analık, genel sağlık sigortası ve işsizlik sigortası) hak kazanılma koşulları, hak kazanılan aylık veya gelirin çeşitleri, tespiti ve hesaplanması, sona erme halleri, söz konusu giderlerin yapılabilmesi için toplanan primlerin tutarlarının tespiti, devlet katkısı ve transferlerin şart ve özellikleri gibi hususları inceler ve açıklar.

Bu hukuk dalına sigorta kolları hukuku adı da verilebilir. Vergi hukukundaki vergileme hukuku ile vergiler hukuku ayrımı⁹⁶ sosyal güvenlik hukukunda da geçerlidir ve sosyal güvenlik uygulama hukuku ikinci sınıfa (sigorta kolları hukuku sınıfına) girmektedir.

b) Sosyal Güvenlik Usul Hukuku: Sosyal sigorta kollarından doğan hakların elde edilmesi için gerek işveren gerekse de sigortalı tarafından yerine getirilmesi gereken usule müteallik yükümlülükler (iş kazasını bildirme, emeklilik başvurusunda bulunma, sağlık karnesi çıkarma, malullük için kontrol muayenesinden geçme gibi) ile sosyal parafiskal gelirlerin toplanması ile doğrudan veya dolaylı olarak bağlantılı olan yükümlülüklerle ilişkin usule müteallik hususları (sosyal parafiskal gelirin ortaya çıkması, mükellefiyet, sorumluluk, parafiskalite süreci, süreler, denetimi, uyuşmazlıkların çözümü, takip ve tahsili gibi) inceler ve açıklar.

Sosyal güvenlik usul hukuku, sosyal parafiskal yükümlülüklerin yerine getirilmesinde yol gösterici, hakları tanımlayıcı ve sınırların belirlendiği önemli bir hukuk dalıdır. Sosyal güvenlik usul hukuku, uygulama şeklini göstermek, keyfiliği önlemek ve yükümlülükleri belirginleştirmek açısından büyük öneme sahiptir.

Bununla birlikte sosyal güvenlik usul hukuku ile, tarafların ihtiyari veya gayri ihtiyari şekilde hukuka aykırı işlem yapmalarının önüne geçilmektedir. Çünkü sosyal güvenlik usul hukuku yapılan hukuki işleme açıklık

⁹⁶ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Yedinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2008, s. 3

getirmektedir. Ayrıca sosyal güvenlik usul hukuku kuralları ispat kolaylığını da sağlar ve uyumsuzlukların azalmasını sağlar.

Bu hukuk dalına sigorta tekniği hukuku adı da verilebilir. Vergi hukukundaki vergileme hukuku ile vergiler hukuku ayrımı sosyal güvenlik hukukunda da geçerlidir ve sosyal güvenlik usul hukuku birinci sınıfa (sigorta tekniği hukuku sınıfına) girmektedir.

c) Sosyal Güvenlik Ceza Hukuku: Sosyal güvenlik usul hukukunun bir alt dalı olarak da nitelendirilebilecek sosyal güvenlik ceza hukuku, sosyal güvenlik suiistimalleri neticesinde haksız yere ödenek, gelir veya aylığa hak kazanma, kayıtdışı istihdam, sosyal parafiskal yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumlarında uygulanacak yaptırımları inceler ve açıklar.

d) Sosyal Güvenlik Yargılama Hukuku: Sosyal güvenlik suiistimallerine veya uygulamalarına ilişkin olarak yargı kuruluşlarının yargılamaya ilişkin takip etmesi gereken yolları açıklayan hukuk dalıdır. Hizmet tespit davalarının, idari para cezalarına itirazın incelenmesi gibi. Sosyal güvenlik yargılama hukuku da aynı zamanda sosyal güvenlik usul hukukunun dolaylı olarak bir dalıdır.

e) Uluslararası Sosyal Güvenlik Hukuku: Başta ILO olmak üzere sosyal güvenliğe yönelik düzenlemeler getirmiş uluslararası kuruluşlar nezdinde imzalanmış anlaşmalar ile ikili sosyal güvenlik anlaşmaları doğrultusunda iki veya daha fazla devleti ilgilendiren sosyal güvenliğe yönelik ilişkileri düzenleyen kurallar bütünüdür.

1.4.5. Sosyal Güvenlik Usul Hukukunun Kaynakları

Bir hukuk dalının uygulanabilir olması için söz konusu hukuk dalına ilişkin bazı kaynakların olması gerekmektedir. Yeni bir hukuk dalı olan sosyal güvenlik hukuku ve sosyal güvenlik usul hukuku ile diğer hukuk dalları arasında kaynakların çeşitliliği ve özellikleri açısından büyük farklar bulunmamaktadır.

Hukukun kaynakları aşağıda belirtildiği üzere değişik anlamlara gelecek şekilde kullanılmaktadır;⁹⁷

a) Hukukun kaynakları kavramıyla en genel şekilde, hukuk kuralını koyma yetkisini kullanan organ anlaşılır. Hukuk kuralının ortaya çıkışının dayanağı konumundaki bu kaynaklara “hukuku doğuran veya yaratan kaynaklar” denir.

b) Hukukun kaynakları kavramıyla, hukuk kurallarının ortaya çıkarken büründüğü biçim veya dış görünüşleri anlaşılır (kanun, tüzük, yönetmelik vs.). Bunlara “hukukun şekli kaynakları” denir.

c) Hukuk tarafından düzenlenen ilişkilerin ne olduğunu tanımamız ve bilgi sahibi olmamız için bakmamız gerek hukuku ifade etmek üzere kayanak kavramı kullanılmaktadır (ticaret kanunu, borçlar kanunu gibi). Bu durumdaki kaynaklar “hukuku bildiren kaynaklar” olarak nitelendirilir.

Sosyal parafiskal yükümlülükler esas alınarak sosyal güvenlik usul hukukunun kaynaklarının neler olduğuna ayrıntılarıyla Türkiye uygulamalarıyla ilgili çalışmamızın ikinci bölümünde değinileceğinden burada genel olarak kaynakların sınıflandırılmasıyla yetinilecektir.

Sosyal güvenlik hukukunun ve dolayısıyla sosyal güvenlik usul hukukunun kaynakları çeşitli kıstaslar ele alınarak sınıflandırılabilir. Bu ayrımlardan birisi kaynakları yasama, yürütme veya yargı kaynaklı olmalarına göre sınıflandırmaktır. Buna göre söz konusu kaynakları şöyle sınıflandırabiliriz;

a) Yasama İle İlgili Kaynaklar

- Anayasa

- Kanun

- Uluslararası Antlaşmalar

b) Yürütme İle İlgili Kaynaklar

- Kanun Hükmünde Kararnameler

- Bakanlar Kurulu Kararları

- Tüzükler

⁹⁷ Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, **a.g.e.**, s. 28

- Yönetmelikler
- Genel Tebliğler
- Genelgeler
- Genel Yazılar
- c) Yargı İle İlgili Kaynaklar
 - Anayasa Mahkemesi Kararları
 - İçtihadı Birleştirme Kararları
 - Diğer Yargı Kararları

Sosyal güvenlik hukukunun kaynakları bağlayıcılıklarına göre de aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir;

- a) Bağlayıcı Kaynaklar
 - Anayasa
 - Kanun
 - Uluslararası Antlaşmalar
 - Kanun Hükmünde Kararnameler
 - Bakanlar Kurulu Kararları
 - Tüzükler
 - Yönetmelikler
 - Genel Tebliğler
 - Anayasa Mahkemesi Kararları
 - İçtihadı Birleştirme Kararları
- b) Bağlayıcı Olmayan Kaynaklar
 - Yargı Kararları
 - Genelgeler
 - Genel Yazılar
 - Doktrinler

1.5. BAZI ÜLKELERDE SOSYAL PARAFİSKAL YÜKÜMLÜLÜKLERE YÖNELİK SOSYAL GÜVENLİK USUL HUKUKU UYGULAMALARININ GENEL ÇERÇEVESİ

1.5.1. Almanya

1.5.1.1. Sosyal Güvenlik Rejimine İlişkin Genel Bilgi

Almanya, anayasasında sosyal güvenliğe yönelik açık bir hüküm bulunmamasına karşın⁹⁸ vatandaşlarının sosyal güvencesini sağlama ve sosyal güvenlik sistemi açısından oldukça ileri gitmiş bir ülkedir. Alman sosyal güvenlik sistemi kapsamı açısından dikkate alındığında çok geniş bir yapıya sahiptir⁹⁹.

Almanya'da sosyal güvenlik sistemi kapsayıcı ve ayrıntılı bir yapıdadır. Gayrisafi yurtiçi hasılanın % 27,4'ü kamunun sosyal giderlerine ayrılmaktadır. Karşılaştırmak gerekirse ABD aynı alana % 14,7'lik pay ayırmaktadır, OECD ortalaması ise % 20,4 düzeyindedir. Hastalık, emeklilik, kaza, bakım ve işsizlik sigortası gibi koruyucu yapılar, yaşam koşulları içindeki risklere karşı bireylerin çaresiz durumda kalmamasını sağlamaktadır. Sosyal koruma ağı bunların dışında, vergilerle karşılanan aile yardımları (çocuk yardımı, vergi indirimleri) veya emekli ve işsizler için temel güvenceleri de kapsamaktadır. Almanya kendisini bir Sosyal Devlet olarak tanımlamakta, bu nedenle de yurttaşlarının sosyal güvenliğini öncelikli görevleri arasına yerleştirmektedir.¹⁰⁰

Almanya'da ILO'nun kabul etmiş olduğu dokuz sosyal riskin tümüne ilişkin sigorta kolu uygulanmaktadır. Almanya'da uygulanan söz konusu sigorta kolları şunlardır;¹⁰¹

⁹⁸ Tuncay, **a.g.e.**, s. 47

⁹⁹ Axel Borsch-Supan, Reinhold Schnabel, **Social Security and Retirement in Germany**, Social Security and Retirement around the World, University of Chicago Press, January 1999, s. 135

¹⁰⁰ Berlin Çalışma Ateşeliği, **İkinci Ayak Emeklilik Sistemleri ve Genel Sosyal Güvenlik Rejimi İçindeki Yeri**, 2008, s. 2

¹⁰¹ Tobias H. Eckerle, **İnvensment in Germany**, KPMG International, May 2004, s. 170

- a) Hastalık sigortası,
- b) Analık (anneliğin korunması) sigortası,
- c) Bakım (malullük) sigortası,
- d) İş kazaları ve meslek hastalıkları sigortası,
- e) Yaşlılık sigortası¹⁰²,
- f) Ölüm sigortası,
- g) İşsizlik sigortası,
- h) Aile yardımları.

Söz konusu sigorta kollarının yanı sıra Almanya'da sosyal güvenlik sistemi içinde kabul edilen bazı sosyal yardım ve sosyal hizmetler de mevcuttur. Çocuk parası, nafaka uygulaması, rehabilitasyon hizmetleri ve sosyal bakım bunlardandır.¹⁰³

Alman sosyal güvenlik rejiminin en önemli temel prensipleri şunlardır;¹⁰⁴

a) Sigorta zorunluluğu prensibi

b) Prime dayalı finansman prensibi: Sosyal sigortalar ağırlıklı olarak işveren ve işçi tarafından finanse edilir ve esas itibarıyla her iki taraftan aynı oranda karşılanır. Özerk yönetim (sağlık- ve kaza sigortası için) veya yasa koyucusu (emeklilik sigortası, işsizlik sigortası ve bakım sigortası) prim oranlarını yasa ile belirler. Primler işçinin gelirine göre tespit edilir. Tarım çalışanları için özel düzenlemeler geçerlidir.

c) Dayanışma prensibi: Sigorta güvencesi altına alınması gereken riskler tüm sigortalılar tarafından birlikte taşınmaktadır. Sigortalılar, sosyal sigortalara ne kadar ödediklerine bakılmaksızın aynı sigorta güvencesi altına alınmaktadır. Bu dayanışmalı metodla; sağlıklı ile hasta, daha az ile daha çok kazanan, genç ile yaşlı, evli ile bekar olan arasında bir denge sağlanmaktadır.

¹⁰² 2005 yılından itibaren işçi ve memur sigortalı ayrımı kaldırıldı. Emeklilik sigortası kurumları da federal kurumlara ve bölgesel kurumlara ayrıldı.

¹⁰³ Bundesministerium für Arbeit und Soziales Referat Information (BMAS), **Social Security**, Bonn 2009, s. 8 vd.

¹⁰⁴ Berlin Çalışma Ateşeliği, **a.g.e.**, s. 2-3

d) Özerk yönetim prensibi: Alman sosyal sigortalarının diğer bir önemli temel taşı özerklik prensibidir. Buna göre; Sosyal sigorta mercileri tüzel kişiliğe sahip kamu kurumu olarak kendi sorumlulukları dahilinde tüm yönetim ve idari görevleri devletin denetimi altında yerine getirebilmektedir. Böylece organizasyon ve finansman açısından bağımsızdırlar. Bu prensibin özelliği işveren ve işçinin doğrudan özerk yönetime dahil olmasıdır.

e) Serbest dolaşım prensibi

1.5.1.2. Kurumsal Yapı

Almanya'da, kural olarak, her sosyal sigorta kolu için ayrı bir sosyal güvenlik kurumu yetkilidir. Bu kurumlar, ulusal ve uluslararası uygulamada gerekli bütün işlemleri üstlenmişlerdir. Söz konusu kuruluşları aşağıdaki şekilde sıralamamız mümkündür;¹⁰⁵

a) Hastalık ve Analık Sigortası Kurumu: Hastalık ve Analık Sigortası Kurumu, kural olarak, ilgilinin çalıştığı yerin bağlı olduğu hastalık kasasıdır. Sigortalı, ayrıca, çalıştığı işletme ve meslek dalına göre aşağıdaki sigorta kuruluşlarından birine sigortalanabilir:

- İşletme Hastalık Kasası,
- Esnaf Hastalık Kasası,
- Madenciler Federal Sosyal Sigorta Kurumu,
- Gemi Adamları Sosyal Sigorta Kurumu,
- Tarım Kesimi Çalışanları Hastalık Kasası.

b) İş Kazaları ve Meslek Hastalıkları Sigortası Kurumu: Sigortalı, istihdam edildiği meslek kolu ile ilgili İş Kazaları ve Meslek Hastalıkları Sigortası kuruluşuna (Berufsgenossenschaft) üye olur. Ayrıca bunlarla ilgili olarak iş güvenliği daireleri, iş yerlerini denetleme daireleri, federal iş güvenliği ve iş tıbbi dairesi bulunmaktadır¹⁰⁶.

¹⁰⁵ H. Şadi Ekdemir, **Avrupa Birliği-Türkiye Sosyal Güvenlik Normları**, TİSK Yayınları, Ankara 2005, Bölüm 7, s. 6

¹⁰⁶ BMAS, a.g.e., s. 66

c) Malüllük-Yaşlılık-Ölüm Sigortası Kurumları: Malüllük, yaşlılık ve ölüm sigortası ile ilgili olarak, aşağıdaki kuruluşlardan birinde sigortalı olmak mevzuat gereğidir:

- Eyalet Sigorta Kurumları,
- Müstahdemler Federal Malüllük-Yaşlılık-Ölüm Sigorta Kurumu,
- Madenciler Federal Sosyal Sigorta Kurumu,
- Gemi Adamları Sosyal Sigorta Kurumu,
- Demiryolu Çalışanları Malüllük-Yaşlılık-Ölüm Sigortası Kurumu,
- Tarım Kesimi Çalışanları Malüllük-Yaşlılık-Ölüm Sigortası Kasası.

d) Federal Çalışma Kurumu (Federal İş Ajansı): İşsizlik sigortası ve aile yardımları için Federal Çalışma Kurumu yetkilidir.

Almanya'da kanun geliştirme ve bu konudaki yetki, Federal Çalışma Bakanlığı'na aittir. Çalışma hayatı ile ilgili mevzuatın uygulanması, izlenmesi ve denetimi görevi ise Eyalet Çalışma Bakanlıkları bünyesinde kurulu bulunan Merkezi Teftiş Kurulları'na verilmiştir.¹⁰⁷

1.5.1.3. Mevzuatsal Yapı

Alman sosyal güvenlik sistemi, sigorta kolları ve faaliyetler esas alınmak suretiyle çıkartılmış birçok kanun ile uygulanmaktadır. Sosyal güvenliğe ilişkin olarak 12 tane asli kanun bulunmakta olup Alman Sosyal Güvenlik Hukuku'nda söz konusu kanunların tümüne birden "Sozialgesetzbuch" (Sosyal Yasa) adı verilmektedir. Söz konusu yasalar şunlardır;

Sosyal Yasa I- (Genel Sosyal Güvenlik Kanunu): Söz konusu kanunda sosyal güvenlik hakkı, genel ilkeler ve prensiplere yer verilmektedir.

Sosyal Yasa II- (İş Arayanlar (İşsizler) İçin Sosyal Güvenlik Kanunu)

¹⁰⁷ Canpolat Ceran, "Alman İş Teftiş Sistemi-I", **İş Denetimi Bülteni**, Ocak-Nisan 2002, S.16

Sosyal Yasa III- (İstihdam Kanunu): Bu kanunda istihdam ilkeleri, genel kurallar, istihdamı teşvik, mesleki eğitim, özürlü istihdamı, Federal İş Ajansının yapısı, istihdam denetimi, gizlilik ve cezalar yer almaktadır.

Sosyal Yasa IV- (Sosyal Sigorta Genel Kanunu): Sosyal güvenliğe yönelik usule ilişkin kurallar, kapsam, ücret, denetim, sosyal güvenlik kartı uygulaması, yükümlülükler bu kanunda yer almaktadır.

Sosyal Yasa V- (Hastalık Sigortası Kanunu)

Sosyal Yasa VI- (Emeklilik Sigortası Kanunu)

Sosyal Yasa VII- (Kaza Sigortası Kanunu)

Sosyal Yasa VIII- (Çocuk ve Gençlik Yardımı Kanunu)

Sosyal Yasa IX- (Rehabilitasyon ve Özürümler Katılımı Kanunu)

Sosyal Yasa X- (İdari İşlemler Kanunu)

Sosyal Yasa XI- (Sosyal Bakım Kanunu)

Sosyal Yasa XII- (Sosyal Yardım Kanunu)

Söz konusu kanunların yanı sıra sosyal güvenlik ile ilgili başkaca kanunlar da bulunmaktadır. Bunlar; Federal Çocuk Parası Kanunu, Çocuk Eğitim ve Ebeveynlik Süresi Kanunu, Analık (Anneliğin Korunması) Kanunu, İş Teşviki Kanunu, Hastalıklarda Ücretin Ödenmesi Kanunu, Federal Yardım Kanunu, Tutuklu Yardım Kanunu, Konut Yardım Kanunu, Sanatçılar Sosyal Sigortalar Kanunu, İşyeri Teşkilat Kanunu ve İş Güvenliği Kanunudur¹⁰⁸.

Almanya'da sosyal güvenlik alanında birincil mevzuata (kanunlara) ağırlık verilmekle birlikte istisnai olarak yönetmelikler de bulunmaktadır. Özellikle iş kazaları ve meslek hastalığı alanlarında olmak üzere onbir tane yönetmelik bulunmaktadır. Tereddüt duyulan veya bilgi alınması gereken hususlarda tebliğ ve benzeri mevzuat hükümleri yerine ilgili kurumlardan dilekçe ile bilgi alınması yöntemi kullanılmaktadır¹⁰⁹.

¹⁰⁸ BMAS, a.g.e., s. 8 vd.

¹⁰⁹ BMAS, a.g.e., s. 66-70

1.5.1.4. Mükellef ve Sorumlu

Alman sosyal güvenlik sisteminde sigorta kollarına göre farklılık arz etmekle birlikte hem sigortalı hem de işveren tarafından ödenen primler bulunmaktadır. Dolayısıyla sigortalı ve işveren aynı anda mükellef olabilmektedir. Ancak primlerin ödenmesinden dolayı işveren ilgili idareye karşı sorumludur.

Sigortalı, iş kazası ve meslek hastalıkları dışındaki sigorta kollarına ilişkin primlere katılır. Prim miktarları, ücretli çalışanlar için, aldıkları ücret üzerinden belirli oranlarda tespit edilir. İsteğe bağlı sigortalılar ve bağımsız çalışanlar, primlerin tamamını kendileri öderler. İşveren işçinin ücretinden kestiği primlerin ödenmesinden sorumludur. İş kazaları ve meslek hastalıkları sigortası primleri işveren tarafından işsizlik sigortası primleri işçi ve işveren tarafından üstlenilir.¹¹⁰

Almanya'da sigorta kolları itibariyle sigortalı ve işverenler için sosyal güvenlik prim oranları 2009 yılı için şöyledir:¹¹¹

Tablo.1: Almanya Sosyal Güvenlik Prim Oranları

| Sigorta Kolları | Sigortalı Payı (%) | İşveren Payı (%) | Toplam (%) |
|-----------------------------------------|--------------------|------------------|------------|
| Hastalık Sigortası | 7,845 | 6,945 | 13,89 |
| Bakım Sigortası | 0,975 | 0,975 | 1,95 |
| Malüllük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortası | 9,95 | 9,95 | 19,9 |
| İşsizlik Sigortası | 1,65 | 1,65 | 3,3 |
| İş Kazası ve Meslek Hastalığı Sigortası | - | 1,28 | 1,28 |
| İflas Fonu Katkı Payı | - | 0,1 | 0,1 |
| Toplam | 20,42 | 20,9 | 41,32 |

Bağımsız çalışanlarda malüllük, yaşlılık ve ölüm risklerinin finansmanı %80 oranında primlerle, %20 oranında vergi ile karşılanır. Bağımsız çalışan kimse, %19,9 tutarındaki primi, ortalama kazanç veya gerçek gelir üzerinden kendisi öder¹¹². İş kazaları ve meslek hastalıkları sigorta kolları primlerle

¹¹⁰ Ekdemir, a.g.e., s. 6

¹¹¹ Michael Pfeiffer, **Investment Guide to Germany**, www.invest-in-germany.com, September 2009, s. 97

¹¹² Selim Akdeniz, **Avrupa İstihdam ve Sosyal Politikası Hakkında Mesleki Eğitim**, Leonardo Da Vinci Hareketlilik Projesi, Ankara 2008, s.49

finanse edilir, primlerin miktarı sigortalının maruz kaldığı tehlike derecesine bağlıdır. Aile yardımları vergi ile finanse edilir.¹¹³

1.5.1.5. Ödevler ve Yaptırımlar

Almanya'da ücretli bir işte çalışan kimseler işe girdikleri tarihten itibaren sigortalı sayılırlar. Bildirim yükümlülüğünü işveren yerine getirir. Tescil işlemini önce hastalık sigortası kasaları yapar ve bu kasalar, tescil ettikleri sigortalıları, hemen malüllük-yaşlılık-ölüm ve işsizlik sigortası konusunda yetkili sigorta kuruluşlarına bildirirler. İlgiliye bir sigorta sicil numarası verilir. Sigortalık süreleri, sigorta yardımları ve primler bu numara üzerinden işlem görür. Kayıt işleminin tamamlanmasından sonra, Malullük-Yaşlılık-Ölüm Sigortası Kurumu, sigortalıya bir sicil kartı verir. Sigortalı bu kartı işverenine teslim eder. Sigortalı işyeri ile ilişkisini kestiğinde, işveren kartı sigortalıya iade eder. Bağımsız çalışan ise hastalık sigortasına kaydını kendisi yaptırır.¹¹⁴

İsteğe bağlı sigortalılar ve bağımsız çalışanlar, primlerin tamamını kendileri öderler. İşveren işçinin ücretinden kestiği primlerin ödenmesinden sorumludur¹¹⁵. Almanya'da sosyal güvenlik primleri (Hastalık, Yaşlılık, Bakım, İşsizlik ve İflas Fonu primleri) işçi ve işveren katkı paylarının tamamı öncelikle Hastalık Kasasına yatırılmakta, daha sonra söz konusu primler ilgili kurumlara aktarılmaktadır¹¹⁶.

Almanya'da her ay işveren tarafından primleri gösterir bir belge verilmesi söz konusu değildir. Söz konusu uygulamalar sigortalının sigorta sicil kartı ile online olarak yapılmaktadır. Almanya'da sosyal güvenlik sistemi bağlamında işyeri tescili gibi bir uygulama yoktur. Şirketler hukuku kapsamında ilgili makamlarca yapılan işyeri tescili sosyal güvenlik

¹¹³ Ekdemir, **a.g.e.**, Bölüm 3, s. 94

¹¹⁴ Ekdemir, **a.g.e.**, Bölüm 4, s. 6

¹¹⁵ Ekdemir, **a.g.e.**, Bölüm 4, s. 6

¹¹⁶ Franz Terwey, **The Structure of Social Insurance in Europe**, European Social Insurance Platform, December 2005, s. 42

uygulamaları açısından yeterlidir. Söz konusu tescil ticaret sicili ajansları tarafından yapılmakta ve Alman Federal Gazete’de yayımlanmaktadır¹¹⁷.

Almanya’da kayıtdışı istihdam yaklaşık %22 civarında tahmin edilmektedir¹¹⁸. Alman Sosyal Hukuku’nda kayıtdışı istihdam için muhtelif para cezaları öngörülmüştür. Söz konusu para cezaları hükümleri bir kanun altında toplanmamış olup her kanunda kendi hükümleri ile ilgili ceza maddeleri bulunmaktadır.

1.5.1.6. Uyuşmazlıkların Çözümü

Almanya’da sosyal güvenliğe yönelik uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin olarak ayrı bir yargı rejimi bulunmaktadır. Bu amaçla sosyal mahkemeler kurulmuştur. Sosyal mahkemelerin görevleri sosyal sigorta anlaşmazlıklarını çözmektir. Burada üçlü bir kademe bulunmaktadır ve kararlara karşı bir üst mahkemeye itiraz ve temyiz hakkı bulunmaktadır. Söz konusu kademeler sırasıyla; Sosyal Mahkemeler, Eyalet Sosyal Mahkemeleri ve Federal Sosyal Mahkemedir. Söz konusu mahkemelerin çalışma usul ve esasları ise Sosyal Mahkemeler Kanunu ile düzenlenmiştir.¹¹⁹

1.5.2. İsveç

1.5.2.1. Sosyal Güvenlik Rejimine İlişkin Genel Bilgi

İsveç sosyal güvenlik sisteminde uygulanan sigorta kolları aşağıdaki gibidir;

- a) Hastalık sigortası,
- b) Analık sigortası,
- c) Yaşlılık sigortası,
- d) Malullük sigortası,

¹¹⁷ Eckerle, **a.g.e.**, s. 23-34

¹¹⁸ Friedrich Schneider, **The Shadow Economy: Black Hole**, 1998, www.enpc.fr (22.01.2010)

¹¹⁹ BMAS, **a.g.e.**, s. 157 vd.

- e) Ölüm sigortası,
- f) İş kazaları ve meslek hastalıkları sigortası,
- g) Aile yardımları,
- h) İşsizlik sigortası

İsveç sosyal güvenlik sistemi 1998 yılında kabul edilen bir kanunla 1999 yılından bu yana aşama aşama uygulamaya konulan yeniden yapılanma çerçevesinde genel olarak “payroll tax” adı verilen katılım payları (primler) ve kısmen de vergilerle karşılanmaktadır.¹²⁰

İsveç’te ücret üzerinden yapılan kesintilerin toplamı net ücretin yaklaşık 1,5 katıdır¹²¹.

1.5.2.2. Kurumsal Yapı

Sosyal güvenliğin merkezi düzeyde yönetimi ve denetimi bir kamu kuruluşu olan Sosyal Koruma Ulusal Komisyonunun sorumluluğundadır. Bu kuruluşun 25 bölge bürosu ve 359 yerel acentesi vardır. İşsizlik sigortası ise Çalışma Bakanlığı’na bağlıdır.¹²²

İsveç’te sosyal güvenlik idaresi (Försäkringskassan) sadece hizmet sunumunu gerçekleştirmekte olup katılım paylarının tahsili gelir idaresi tarafından gerçekleştirilmektedir. Ayrıca İsveç’te prim denetimi gelir idaresi tarafından, sosyal güvenlik suiistimallerine ilişkin denetimler ise sosyal güvenlik idaresi tarafından yapılmaktadır¹²³.

1.5.2.3. Mevzuatsal Yapı

İsveç sosyal güvenlik sisteminin ana kanunu Sosyal Sigortalar Kanunu’dur. Bu kanunda sağlanan yardımlara ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Bunun yanı sıra işverenler tarafından ödenen işveren vergileri

¹²⁰ Bahadır Uysal, **İsveç Sosyal Güvenlik Sistemine İlişkin Bilgi Notu**, TC Stokholm Büyükelçiliği Çalışma ve Sosyal Güvenlik Müşavirliği, 16.11.2009, s. 2

¹²¹ AGN International-Europe Limited, **Salary Taxes, Social Security and Expatriate Taxation**, 2009, s. 2

¹²² Ekdemir, **a.g.e.**, Bölüm 4, s. 145

¹²³ Oğuz Karadeniz, **Sosyal Sigortalar Sisteminde Dış Denetimde Etkinlik**, Ankara Eylül 2004, s. 10

(payroll tax) ile alakalı olarak Sosyal Güvenlik Katkıları Kanunu yürürlükte bulunmaktadır.¹²⁴

1.5.2.4. Mükellef ve Sorumlu

Son olarak 1998 yılında yapılan değişiklikle 1999 yılından bu yana yürürlükte olan İsveç'teki sosyal güvenlik mevzuatına göre, sigortalılarca ödenen %7 oranındaki genel emeklilik sigortası keseneği (prim) dışında, kısa ve uzun dönemli diğer sigorta kollarına ilişkin keseneklerin tamamı "işveren vergisi (*arbetsgivareavgift*)" adı altında yalnızca işverenlerce ödenmektedir.

Söz konusu verginin (işveren payının) Bütçe Yasası ile 2009 yılı için belirlenen tutarı, dökümlü ve bir önceki yıllarla karşılaştırmalı olarak aşağıdaki tabloda sunulmuştur.¹²⁵

Tablo.2: İsveç Bağımlı Çalışanlar Sosyal Güvenlik Prim Oranları

| KESENEK/VERGİ DALI | ORAN (Ücretin Yüzdesi Olarak) | | |
|---------------------------------------------|-----------------------------------|--------------|--------------|
| | 2008 | 2009 | Değişim |
| Yaşlılık Sigortası | 10,21 | 10,21 | - |
| Ölüm Sigortası | 1,70 | 1,70 | - |
| Hastalık Sigortası | 7,71 | 6,71 | -1,00 |
| İşsizlik (İşpiyasası) Sigortası | 2,43 | 2,43 | - |
| İşkazaları ve Meslek Hastalıkları Sigortası | 0,68 | 0,68 | - |
| Aile Sigortası (Yardımları) | 2,20 | 2,20 | - |
| Genel Ücret Vergisi | 7,49 | 7,49 | - |
| Toplam | 32,42 | 31,42 | -1,00 |

Serbest (bağımsız) çalışan priminin Bütçe Yasası ile 2009 yılı için belirlenen tutarı ise aşağıdaki tablodaki gibidir.

¹²⁴ Forsakringskassan, **Social Insurance**, www. forsakringskassan.se, s. 35

¹²⁵ Uysal, **a.g.b.n.**, s.4, 5

Tablo.3: İsveç Bağımsız Çalışanlar Sosyal Güvenlik Prim Oranları

| KESENEK/VERGİ DALI | ORAN (Ücretin Yüzdesi Olarak) | |
|---------------------------------------------|-----------------------------------|--------------|
| | 2008 | 2009 |
| Yaşlılık Sigortası | 10,21 | 10,21 |
| Ölüm Sigortası | 1,70 | 1,70 |
| Hastalık Sigortası | 7,93 | 6,93 |
| Aile Sigortası (Yardımları) | 2,20 | 2,20 |
| İşkazaları ve Meslek Hastalıkları Sigortası | 0,68 | 0,68 |
| İşsizlik (İşpiyasası) Sigortası | 0,50 | 0,50 |
| Genel Ücret Vergisi | 7,49 | 7,49 |
| Toplam | 30,71 | 29,71 |

Payroll tax adı da verilen söz konusu ödemeler uzun ve kısa vadeli sigorta kollarının yanı sıra sosyal yardımların finansmanı için tahsil edilmektedir¹²⁶. Finansmanın bir kısmı da temel emeklilik sistemi için gelir vergilerinden sağlanmaktadır¹²⁷. Söz konusu finansmanın oranı gelirin yaklaşık %2'sidir¹²⁸.

1.5.2.5. Ödevler ve Yaptırımlar

İsveç'te bir işveren her ay düzenli olarak bağlı bulunduğu vergi dairesine istihdam ettiği çalışanı için işveren vergisi ve gelir vergisini ödemekle yükümlüdür. Vergi dairesi her ay söz konusu kurumda kaydı bulunan her işverene vergi bildirim formu göndermektedir. Adı geçen formda işveren istihdam edilen işçiye ödenen maaşın, yine işçiye ek olarak yapılan ödemeler veya malzeme bedelinin, gelir vergisinde yapılan kesintinin ve işveren vergisi ücretlerinin bilançosunu çıkartmakla sorumludur. İşveren söz konusu bilançoğu en geç işçi maaşının ödendiği aydan sonraki her ayın 12'sine kadar çıkartmış ve yukarıda belirtilen vergileri ödemiş olmalıdır.¹²⁹ İşveren vergisi, işverenler tarafından uzun ve kısa vadeli sigorta kollarının

¹²⁶ Helge Bennmarker, Erik Mellander and Björn Öckert, **Do Regional Payroll Tax Reductions Boost Employment?**, Swedish National Audit Office, September 2008, s. 4

¹²⁷ Marten Palme, Ingemar Svensson, **Social Security, Occupational Pensions, and Retirement in Sweden**, Working Paper Series in Economics and Finance No.184, August 1997, s.31

¹²⁸ Gunnar Olsson, **Introduction to Taxes and Tax Administration in Sweden**, Head of the Evaluation Unit Swedish National Tax Board, Annex 1, 2008, s. 407

¹²⁹ Uysal, **a.g.b.n.**, s.5

finansmanı amaçlanarak ödenmektedir¹³⁰. Çalışan 65 yaşın üzerinde olması halinde işveren tarafından söz konusu katkı payı (payroll tax) ödenmemektedir¹³¹. Ayrıca işveren tarafından ödenen katkı payının %25'i ödenen gelir/kurumlar vergisinin matrahından düşürülebilmektedir¹³².

İşveren ayrıca her yıl düzenlenmek kaydıyla "kontrol bilgileri" adı altında işçiye ödenen maaşı, ek ödemeleri ve bir mali yıl boyunca gelir vergisinde ne kadar kesinti yapıldığını gösterir formu doldurmak ve hem vergi dairesine hem de işçiye teslim etmekle yükümlüdür. Kontrol bilgisi formunu doldururken istihdam edilen işçiye ait maaş bordrosundaki veriler dikkate alınmalıdır. İşveren KU10 adı altında vergi dairesi tarafından yayımlanan kontrol bilgisi formunu en geç mali yılın bitiminden sonraki Ocak ayının 31'ine kadar doldurup, teslim etmekle sorumludur. Söz konusu form basılı olarak vergi dairesine bırakılabilmekte ya da elektronik ortamda (disket veya e-dosya) sunulabilmektedir. İşverenin bilgisayar ortamında söz konusu formu teslim etmesi için vergi dairesi tarafından sağlanan bir bilgisayar programına ihtiyaç duyulmakta olup, söz konusu program vergi dairesi internet sayfasından bedava olarak indirilebilmektedir.¹³³

Yürürlükteki mevzuata göre işverence çalıştırılan kişiye ödenen ücretten ödenmesi gereken vergi ve sosyal güvenlik kesenekleri işveren tarafından kaynaktan kesilerek bağlı olunan vergi dairesine (skattemyndigheten) yatırılmakta, toplanan sosyal güvenlik kesenekleri daha sonra Gelirler (Vergi) Kurulu'nca Sosyal Sigortalar Kurumu'na (Försäkringskassan) aktarılmaktadır.

Vergi yükümlülüğünün yerine getirilmesi devletçe çok sıkı kurallara bağlandığı gibi, sıkı bir şekilde izlenmekte olup, aykırı davranışlar için de mevzuatta, giderek ağırlaşan yaptırımlar öngörülmüştür.

¹³⁰ Niklas Syk, Anders Östberg, **Budget And Employment Effects Of A Change In The Payroll Tax**, Jönköping University, Jönköping 2006, s.1

¹³¹ Palme, Svensson, **a.g.e.**, s. 32

¹³² Lennart O. Larsson, Andreas Stranne, **Sweden Tax Deskbook**, Lex Mundi International Tax Deskbook, Advokatfirman Vinge KB, March 2006, s.14

¹³³ Uysal, **a.g.b.n.**, s.5

Kayıtdışı istihdam halinde çalışana ödenen ücret beyan edilmemiş ve dolayısıyla vergi ve sosyal güvenlik kesenekleri de ödenmemiş olduğundan, yürürlükteki mevzuata göre ilk aşamada, beyan edilmeyen matrah üzerinden hesaplanan (kaçak) verginin %20'si oranında vergi cezası tahakkuk ettirilmektedir.

Ayrıca kaçak çalıştırmaya ve kayıtdışı istihdama bağlı vergi kaçakçılığının saptanması durumunda, yolsuz eylemin ağırlığına göre altı yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.¹³⁴

1.5.2.6. Uyuşmazlıkların Çözümü

İsveç Sosyal Güvenlik Kurumu'na yapılan başvurısına ret yanıtı alan veya anılan kurumun almış olduğu karardan memnun olmayan bir kimse itiraz yoluna gidebilmektedir. İtirazın yazılı olarak yapılması şartı getirilmiş olup, itiraz dilekçesi il idare mahkemesine muhatap olarak yazılmalı fakat dilekçe zarf içinde sosyal güvenlik kurumuna gönderilmelidir.¹³⁵

İtiraz dilekçesinin sosyal güvenlik kurumu tarafından alınmış kararın verildiği günden sonraki iki ay içinde anılan kuruma ulaşması gereklidir. İl idare mahkemesinin dava ile ilgili olarak vermiş olduğu karardan memnun olunmadığı takdirde kişi itirazını sayıştaya, buradan alınacak karardan da memnuniyet duyulmaması üzerine en yüksek idari mahkeme olarak görev yapan daniştaya itirazını taşıyabilmektedir. Daniştayın dava hakkında almış olduğu karar kesin olmakla birlikte, sözkonusu karara itiraz yolu kapalıdır.¹³⁶

¹³⁴ Uysal, **a.g.b.n.**, s.8

¹³⁵ Forsakringskassan., **a.g.e.**, s.36

¹³⁶ Forsakringskassan., **a.g.e.**, s.36; Uysal, **a.g.b.n.**, s.8

1.5.3. Hollanda

1.5.3.1. Sosyal Güvenlik Rejimine İlişkin Genel Bilgi

Hollanda'da sosyal güvenlik sistemi üç bölümden oluşmaktadır:¹³⁷

a) Ulusal Sigortalar (National Insurance Schemes)

- Yaşlılık Sigortası (Çalışanların ücretlerinden %14.55 prim kesilir);
- Dul ve Yetimler (Çalışanların ücretlerinden %1.8 prim kesilir);
- Çocuk Paraları (Bu yardımlar bütçe gelirlerinden karşılanır);
- Sağlık Harcamaları Sigortası (çalışanların ücretlerinden % 8.85 prim kesilir);

b) İşçi Sigortaları (Employees Insurance Schemes)

- Hastalık Sigortaları (İşveren %0.95, işçi %1 prim öder);¹³⁸
- Malüllük sigortası (İşçi %9.4 prim öder);
- İşsizlik sigortası (İşveren %2.55, işçi %2.55 prim öder);
- Tamamlayıcı ödenek (Prim kesilmez ve genel bütçeden karşılanır).

c) Sosyal Yardım Mevzuatı (Social Provisions)¹³⁹

- Ulusal yardım;
- Yaşlı ve kısmen malüller-50 yaş üzeri yardımı;
- Serbest çalışan yaşlılar.

Genel olarak incelendiği zaman Hollanda sosyal güvenlik sistemi aşağıdaki sosyal sigorta kollarını içerir:

- Hastalık ve analık sigortası,
- Malullük sigortası,
- Yaşlılık sigortası,
- Ölüm sigortası,
- İşsizlik sigortası,

¹³⁷ Hans van Ruiten, **Employment in the Netherlands Conditions of Employment, Tax and Social Security Aspects**, Loyens&Loeff Series, Edition 2008, s. 52 vd.; Ekdemir, **a.g.e.**, Bölüm 4, s. 105 vd

¹³⁸ Hollanda'da ayrı bir iş kazaları ve meslek hastalıkları sigortası yoktur. Sigortalı bir iş kazasına veya meslek hastalığına maruz kaldığında iş göremez duruma düşerse 1 yıl süre ile hastalık ödeneği alır. Bu süreden sonra bir iş göremezlik para yardımı talebinde bulunabilir.

¹³⁹ Bu çerçevedeki bütün sosyal yardımlar genel bütçeden karşılanmaktadır.

- Aile yardımları.

Hollanda'da ücret üzerinden yapılan kesintilerin toplamı net ücretin yaklaşık bir katıdır¹⁴⁰.

1.5.3.2. Kurumsal Yapı

Büyük oranda Beveridge sosyal güvenlik sistemini temel olarak alan ve mevzuatına yansıtın¹⁴¹ Hollanda sosyal güvenlik sistemi organizasyon açısından üçe ayrılmaktadır.¹⁴²

a) Sosyal Sigortalar Bankası (Sociale Verzekeringsbank); ulusal sigorta sistemine tabi olan yaşlılık, dul ve yetim ile çocuk paraları sigortalarına ilişkin işlemleri yürütür. Mali özerkliğe sahip olmakla birlikte, Sosyal Sigortalar Denetim Kurulu (College van Toezicht Sociale Verzekeringen) tarafından denetime tabidir¹⁴³.

b) Sosyal Güvenlik Kurulu (Uitvoeringsorganisatie Werknemersverzekeringen); işçi sigortaları sistemine tabi hastalık, malullük ve işsizlik sigortalarına ilişkin işlemleri yürütür.

c) Sağlık Sigorta Şirketleri (Zorgverzekeringsmaatschappijen); hastane, diş hekimi, aile doktoru, ilaç gibi sağlık masrafları, istisnai sağlık harcamaları sigortası ve Sağlık Sigortası Kanunu çerçevesinde bu kasalarca karşılanır. Hastalık Kasaları, Hastalık Kasaları Konseyi (Ziekenfondsraad)'ne bağlı olarak çalışmaktadırlar. Konsey, aynı zamanda hükümetin sağlık konusunda tavsiye organıdır.

1.5.3.3. Mevzuatsal Yapı

Hollanda'da sosyal güvenlik uygulamalarına ilişkin mevzuat birçok kanundan oluşmaktadır. Öyle ki her sigorta kolu için bir veya birkaç kanun yürürlüğe konmuştur.

¹⁴⁰ AGN International-Europe Limited, **a.g.e.**, s. 2

¹⁴¹ Jochen Clasen – Wim van Oorschot, "Changing Principles in European Social Security", **European Journal of Social Security**, Volume 4/2, 89-115, 2002, s. 101

¹⁴² Ruiten, **a.g.e.**, s. 56

¹⁴³ Ekdemir, **a.g.e.**, Bölüm 4, s. 108 vd

Söz konusu kanunlar aşağıdaki gibidir;¹⁴⁴

- Sağlık Yardımları (Hastalık) Kanunu¹⁴⁵,
- Hastalık Özel Giderler Sigortası Kanunu¹⁴⁶,
- İşgöremezlik Sigortası Kanunu,
- Bağımsız Çalışanlar İçin İşgöremezlik Sigortası Kanunu,
- Yaşlılık Sigortası Kanunu,
- Ölüm Sigortası Kanunu,
- İşsizlik Sigortası Kanunu,
- Çocuk Paraları Kanunu,
- Genel Sosyal Yardım Kanunu,
- Ulusal Yardım Kanunu,
- Serbest Çalışan Yaşlılar Kanunu.

Ayrıca primlerin tespiti, tahakkuku ve ödenmesi ile ilgili olarak Hollanda vergi mevzuatında yer alan hükümler uygulanmaktadır¹⁴⁷.

1.5.3.4. Mükellef ve Sorumlu

Ücretlilerle ilgili primleri çeşitli sosyal güvenlik kolları ile ilgili olarak işverenleri öder. Sigortalıya ait prim payını ücretinden keser. Sigortalı para yardımları alıyorsa bu yardımları ödeyen kurum gerektiğinde bu yardımlar üzerinden bir prim alır. Bağımsız çalışanlar kendilerine ilişkin primler için bir cetvel temin ederler.¹⁴⁸

İşverenler tarafından kesilen söz konusu tutarlar, işveren paylarıyla beraber Vergi ve Gümrük İdaresi'ne yatırılır. Söz konusu ödemeler aynı zamanda ücret vergisi miktarını da içeren beyanname ile birlikte yapılır.

¹⁴⁴ Ekdemir, **a.g.e.**, Bölüm 4, s. 108 vd.

¹⁴⁵ Genel sağlık yardımları, tıbbi tedaviler, cerrahi müdahaleler, diş tedavileri, yatarak tedaviler, analık yardımları, iş kazaları-meslek hastalıkları ve nakil giderlerine ilişkin hususları içerir.

¹⁴⁶ İlaçlar, cihazlar ve protezlerle ilgili hususları içerir.

¹⁴⁷ AAme, **Accountants and International Tax Advisors**, <http://www.aame.nl/upload/Withholdingpayrolltaxes.pdf>, s. 1-3 (09.02.2010)

¹⁴⁸ Ekdemir, **a.g.e.**, Bölüm 4, s. 107

Nitekim Hollanda'da primler ve ücret vergilerinin toplamı bordro vergisi (payroll tax) olarak da adlandırılmaktadır.¹⁴⁹

1.5.3.5. Ödevler

Hollanda'da ücretli olarak çalışan kimse otomatik olarak yukarıdaki sigorta kolları kapsamındadır. Bunun tek istisnası sağlık sigortasıdır.

Sağlık yardımları ile ilgili olarak ise, ilgilinin oturduğu yerin hastalık sandıklarından birini seçerek ona bağlı olması mümkündür. Sosyal güvenliğe kaydolurken bu sandık ilgiliye hekimler, eczaneler ve dişçilerin isim ve adreslerinin yazılı olduğu bir liste verir ve kendisinden bu listede yazılı olanlardan dilediklerini seçmesini talep eder ve bununla birlikte ilgiliye özenle korumasını isteyeceği bir sigorta kartı verir. Eğer ilgili kimse ücretli çalışan ise, kendisinin hangi meslek kuruluşuna bağlı olacağını bildirmesini işvereninden talep eder. Çünkü iş göremezlik veya işsizlik halinde sigortalı bu kuruluşu başvuracaktır.¹⁵⁰

Ayrıca Hollanda'da sosyal sigorta yükümlülüklerinin yerine getirilmesi açısından çok geniş tabanlı ve kullanışlı bir e-devlet sistemi hayata geçirilmiştir. Söz konusu sistem ile bir kere kayıt yaptıran işveren daha sonra sosyal güvenlik idaresi ile hiç muhatap olmaksızın tüm işlemlerini yapabilmekte ve veri alışverişi yapabilmektedir.¹⁵¹

İşveren işçiden kesmiş olduğu primler ile kendi payına düşen primi hesaplayarak vergi idaresine yatırmaktadır¹⁵². İşveren söz konusu ödemeleri ücret vergisi tutarını da gösteren ve elektronik ortamda aylık olarak verilen beyanname ile yapmak zorundadır¹⁵³. Dolayısıyla vergi ve sosyal güvenlik ödemeleri için işveren tarafından ayrı bildirgeler düzenlenmemekte ve bir

¹⁴⁹ AAme, **a.g.e.**, s. 1-3 (09.02.2010)

¹⁵⁰ Ekdemir, **a.g.e.**, Bölüm 4, s. 107

¹⁵¹ European Commission, **E-Government in The Netherlands**, <http://epractice.eu>, June 2009, Edition 12.0, s. 37

¹⁵² www.arbeidsinspectie.nl, **European Employees in The Netherlands**, Institute for Employee Benefit Schemes, s. 13 (06/02/2010)

¹⁵³ Ministry of Finance Operational Management & Communications Directorate, **Taxation in the Netherlands Information for Companies Operating Internationally**, The Netherlands May 2008, s. 17

bildirge ile hem vergi hem sosyal güvenlik yükümlüklerini yerine getirebilmektedir¹⁵⁴.

1.5.3.6. Uyuşmazlıkların Çözümü

Bir kurumca alınan kararlara itirazlar yöre mahkemesinin idari bölümüne yapılır. Eğer mahkeme yine ilgilinin mutabık olmadığı bir karar alırsa, genellikle merkez itiraz konseyine ikinci bir itirazda bulunulur. Bu itiraz mahkeme kararının bildirildiği tarihi izleyen 1 ay içinde yapılır.¹⁵⁵

1.5.4. Diğer Ülkelerdeki Bazı Dikkat Çeken Uygulamalar

1.5.4.1. İsviçre

İsviçre’de sosyal güvenlik sistemine ilişkin olarak dokuz sigorta kolu uygulanmaktadır. Bunlar;¹⁵⁶

- Yaşlılık ve Ölüm Sigortası
- Maluliyet Sigortası
- Tamamlayıcı Yardımlar Sigortası
- Hastalık Sigortası
- Kaza Sigortası
- Pansiyon Kasa
- İşsizlik Sigortası
- Tarımda Çalışanlara Aile Yardımları

İsviçre’de her bir sigorta kolu için düzenlenmiş ve yürürlüğe konulmuş dokuz temel sosyal güvenlik kanunu bulunmaktadır. Söz konusu kanunları şöyle sıralayabiliriz;¹⁵⁷

- Yaşlılık ve Ölüm Sigortası Kanunu
- Maluliyet Sigortası Kanunu

¹⁵⁴ David Williams, “Social Security Taxation”, **Tax Law Design and Drafting**, Volume 1, International Monetary Fund 1996, Chapter 11, s. 10

¹⁵⁵ <http://www.expatax.nl/socialsecurityexpatax.htm> (26.01.2010)

¹⁵⁶ Zürih Çalışma ve Sosyal Güvenlik Ateşeliği, **İsviçre Sosyal Güvenlik Sistemi ve Hastalık Sigortası (Gerçekleştirilen ve Planlanan Revizyon ve Planlar)**, Zürih Şubat 2006, s. 4

¹⁵⁷ Zürih Çalışma ve Sosyal Güvenlik Ateşeliği, **a.g.e.**, s. 4

- Tamamlayıcı Yardımlar Sigortası Kanunu
- Hastalık Sigortası Kanunu
- Kaza Sigortası Kanunu
- Pansiyon Kasa Kanunu
- İşsizlik Sigortası Kanunu
- Tarımda Çalışanlara Aile Yardımları Kanunu
- Kanton Aile Yardımları Kanunu

Ayrıca İsviçre’de, kayıt dışı istihdamla etkin bir mücadele yöntemi geliştirmek amacıyla “Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele için Tedbirler Hakkında Kanun” (Bundesgesetz über Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit) uygulanmaktadır. İsviçre’nin Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele Kanunu’nun 13. maddesi ile, kaçak işçi çalıştırarak, Sosyal Sigortalar ve Yabancılar Kanunlarını ihlal ettiklerine hükmedilen işverenler, azami 5 yıla kadar kamu ihalelerinden ve kamusal finans yardımlarından yararlanamamaktadır. Söz konusu Kanun’un 6. maddesi, 4. madde hükümlerine göre ihdas edilen Kantonların kontrol organına, sosyal sigortalar, yabancılar ve kaynak vergisi hukukuna göre inceleme yetkisini vermektedir. Kanunun 7. maddesi kontrole yetkili kılınan memurun, işyerlerini ve çalışanları çalışma saatlerinde denetlemesine izin vermektedir. Kontrol memuru, işveren ve işçiden her türlü bilgiyi talep etme, gerekli gördüğü tüm belgeleri görme ve fotokopisini alma, kimlik belgelerini inceleme, ikamet ve çalışma izinlerinin ibrazını isteme yetkisine haizdir.

Ayrıca Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele Kanunu’nu ihlal edenlerin isimlerinin kamuoyuna açıklanması hususu da Kanunun ön gördüğü hükümler arasındadır.¹⁵⁸

İsviçre’de sigorta finansmanı, işçi/işveren primleri, Federal idare katkıları, yıllık harcamaların farklı dönemlerde belirlenen oranlarda kantonların katkıları ve yıllık Katma Değer Vergisi gelirlerinden alınan pay ile

¹⁵⁸ Mustafa Haki Coşkun, **İsviçre’de Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele için Tedbirler**, Zürih Çalışma ve Sosyal Güvenlik Ateşeliği, s. 2

sağlanmaktadır.İşveren prim miktarını doğrudan sigorta kurumuna yatırmak zorundadır.¹⁵⁹

1.5.4.2. Avusturya

Avusturya’da sosyal sigorta uygulamaları ile ilgili olarak üç ana kurum bulunmaktadır. Bunlar; Emeklilik Sigortası Kurumu, Sağlık Sigortası Kurumu ve Kaza Sigortası Kurumu’dur. Bu uygulamaya paralel olarak ayrıca, sosyal güvenliğe ilişkin muhtelif yasal düzenlemeler mevcuttur. Genel Sosyal Sigorta Kanunu¹⁶⁰, Memur Sosyal Sigorta Kanunu, Serbest Çalışanlar Sigorta Kanunu ve Çiftçiler Sigorta Kanunudur.

Avusturya’da denetim sistemi çok dikkat çekicidir. Nitekim vergi ve sosyal güvenliğe ilişkin denetimler hem maliye müfettişleri hem de sosyal güvenlik müfettişleri tarafından yapılmaktadır. Çünkü, muhatabın aynı konu ile ilgili iki ayrı inceleme geçirmesi engellenmek istenmiştir.¹⁶¹

1.5.4.3. Portekiz

Portekiz sosyal güvenlik sistemi iki rejimden oluşur: 1) Primli rejim, 2) Primsiz rejim. Sosyal güvenlik genel rejimi primlidir. Ücretli ve ücretsiz çalışanları ve bunların geçindirmekle yükümlü olduğu aile bireylerini kapsar. Primsiz rejim genel rejim kapsamına girmeyen durumlarda sosyal korumayı güvenceye alır. Sosyal güvenliğin iki rejiminden yararlananlar sağlık yardımlarını genel rejimden alırlar. Ayrıca kamu görevlileri için sosyal güvenlik ve sağlık yardımları ile ilgili olarak kendi sosyal koruma rejimleri vardır. Portekiz sosyal güvenlik rejimi aşağıdaki sigorta branşlarını içerir:¹⁶²

- Hastalık,
- Analık, ebeveyn ve evlatlık,
- İş kazaları ve meslek hastalıkları,

¹⁵⁹ Zürih Çalışma ve Sosyal Güvenlik Ateşeliği, **a.g.e.**, s. 5

¹⁶⁰ Bu kanun emeklilik, kaza ve hastalık sigortalarına ilişkin yardımları ve uygulamaları içermektedir.

¹⁶¹ Akdeniz, **a.g.e.**, s.94

¹⁶² Ekdemir, **a.g.e.**, s. 178

- Malüllük,
- Yaşlılık,
- Ölüm,
- İşsizlik,
- Aile yardımları.

Çalışanlar ancak sosyal güvenliğe tescilli iseler yardımlardan yararlanabilirler. İlgili kişinin kayıt işlemini çalıştığı işyerinin mülki olarak bağlı olduğu merkezi yapar. Bu kayıt ilgilinin yaşamı boyunca bütün mesleki faaliyetleri için geçerlidir. İşverenin ilgilinin tescil edildiğinden emin olması gerekir. Ancak, işveren kayıt işlemini yaptırmamışsa, ilgili kişi bizzat kendisi kimlik kartı ile bölge merkezine başvurur. Her iş sözleşmesi yapıldığında sigortalı işverenin isim ve adresini içeren bir bildirgeyi bölge merkezine verir. Eğer bunu yapmamışsa, sigortalı hak kazandığı yardımlardan yararlanamaz. Bağımsız çalışanlar ikamet ettikleri yörenin bölge merkezine kayıtlarını kendileri yaptırırlar. Sosyal güvenlik rejimine tabi olma, işçi ve işveren tarafından prim ödenmesini gerektirir. Genel kural olarak, işveren kendisine ve sigortalısına ait primler tutarını ilgili bölge merkezine yatırır, sonra sigortalının ücretinden ödediği prim payını keser. Ücretlilerin tabi olduğu genel rejimde işveren her ay bölge merkezine toplam %35 oranında prim öder, bunun %11'i sigortalı payıdır. Bağımsız çalışanlar yalnız zorunlu rejime tabi iseler gelirlerinin %25.4'ünü veya daha kapsamlı bir rejime tabi iseler %32'sini öderler. Kar amaçsız kuruluşlar ve ekonomik yönden zayıf faaliyetler için kimi durumlarda daha düşük düzeyde ödenecek primleri rejim tayin eder. İş kazaları riskinin finansmanı tamamen işveren yükümlülüğündedir. Sağlık yardımlarını ise devlet finanse eder.¹⁶³

¹⁶³ Ekdemir, a.g.e., s. 180

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE SOSYAL PARAFİSKAL YÜKÜMLÜLÜKLERE İLİŞKİN HUKUKSAL KAYNAKLAR VE USUL HUKUKU YÖNÜNDEN UYGULAMASI

2.1. TÜRKİYE’DE MALİ YÜKÜMLÜLÜKLERE İLİŞKİN BAZI USUL HUKUKU UYGULAMALARI

2.1.1. Vergi Usul Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu¹⁶⁴ vergiler başta olmak üzere bazı kamu gelirlerinin devlet tarafından elde edilme usul ve yöntemlerini düzenleyen bir vergi hukuku kaynağıdır. Vergi hukukunu genel vergi hukuku ve özel vergi hukuku ayırımına tabi tuttuğumuzda vergi usul kanunu tüm vergi çeşitlerini ilgilendirmesi bakımından genel vergi hukukunun bir kaynağı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nun 1. ve 2. maddeleri uyarınca, bu kanun hükümleri gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanmaktadır. Vergi Usul Kanunu kapsamındaki kamu gelirlerinin mükellefleri tarafından ödenmesi ile ilgili olarak doğrudan veya dolaylı tüm yükümlülüklerin yanı sıra vergi idaresi, denetim, ceza sistemi, uyuşmazlıkların çözüm yolları gibi hususları bünyesinde barındırmaktadır.

Vergi Usul Kanunu genel itibariyle beş bölümden oluşmakta olup söz konusu bölümlere “kitap” adı verilmiştir. Kanunun birinci kitabı “vergilendirme” başlığını taşımakta olup vergi uygulamasında yetki, vergi sorumluluğu, süreler, vergi alacağının tayini, tarh ve tahakkuk usulleri, tebliğ usulleri, vergi alacağının ortadan kalktığı haller (ödeme, zamanaşımı, terkin, vergi hatalarını düzeltme), yoklama ve inceleme gibi hususları içermektedir.

¹⁶⁴ RG, T. 10.01.1961, S. 10703

Kanunun ikinci kitabı “mükellefin ödevleri” başlığını taşımakta olup bildirimler, defter tutma usulleri, tüccar sınıfları, vesikalar, muhafaza ve ibraz ödevleri gibi hususları içermektedir.

Kanunun üçüncü kitabı “değerleme” başlığını taşımakta olup vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitiyle ilişkin hususları içermektedir.

Kanunun dördüncü kitabı “ceza hükümleri” başlığını taşımakta olup vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler hakkında uygulanacak ceza hükümlerine ilişkin hususları içermektedir. Bu bölümde ceza çeşitlerinin ve bu cezaları gerektiren suçların neler olduğu hususlarının yanı sıra cezanın kesilmesi, ödenmesi ve kalkması (yanılma, mücbir sebepler, pişmanlık ve ıslah, ölüm, zamanaşımı, cezada indirim, uzlaşma) halleri de belirtilmektedir.

Kanunun beşinci kitabı ise “vergi davaları” başlığını taşımakta olup vergi ile ilgili uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözümlenmesine ilişkin hükümleri içermektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun yukarıda belirtilmiş olan bölümleri incelendiğinde özet olarak içeriğinin aşağıdaki hususlar olduğunu ifade etmemiz mümkün olacaktır;

- a) Vergilendirme tekniğine ilişkin konular,
- b) Vergi denetimine ilişkin konular,
- c) Vergilendirmeye bağlı yükümlülüklerle ilişkin konular,
- d) Vergi ceza hukukuna ilişkin konular,
- e) Vergi yargılama hukukuna ilişkin konular.

2.1.2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun’un¹⁶⁵ genel gerekçesine göre kamu alacaklarının takip ve tahsilindeki prensipleri iki genel esasta toplamak mümkündür. Bunlardan biri, kamu alacağını ödemekle mükellef olanlara, ödeme bakımından her türlü kolaylıkları

¹⁶⁵ RG, T. 28.07.1953, S. 8469

göstermek, diğeri de, kamu idarelerinin alacaklarını emniyet altında bulundurarak, kolay ve seri bir şekilde tahsil etmektir. 6183 sayılı Kanun da kamu alacaklarının güvence altına alınarak kolay ve seri bir şekilde tahsil edilmesine hizmet etmesi maksadıyla çıkartılmış bir usul hukuku kaynağıdır.

Söz konusu kanunun 1. maddesine göre bu kanun hükümleri; Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında tatbik olunur.

Söz konusu kanunun en dikkat çeken özelliği amme alacağının korunmasına ilişkin yöntemleri içermesidir. Buna göre söz konusu yöntemler; teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, amme alacaklarına rüçhan hakkı, sorumluluk, amme alacağını ödemedi bazı işlemlerin yapılamaması, takas, iptal davası, ortaklığın feshini isteme ve yurtdışına çıkış yasağıdır.

6183 sayılı Kanunda amme alacaklarının ödeme yeri, zamanı, şekli, ödemenin ertelenmesi ve ödememe halinde uygulanacak gecikme zammı hususlarına ilişkin hükümler de yer almaktadır. Söz konusu kanunun en önemli bölümlerinden birisi ise cebren tahsil usul ve yöntemlerine ilişkin hükümleri içeren ikinci kısmıdır. Kanunun son bölümünde ise tahsil zamanaşımı, terkin ve amme alacaklarının tahsiline yönelik yasaklara ilişkin hükümler yer almaktadır.

2.1.3. İş Kanunu

4857 sayılı İş Kanunu'nun¹⁶⁶ amacı işverenler ile bir iş sözleşmesine dayanarak çalıştırılan işçilerin çalışma şartları ve çalışma ortamına ilişkin hak ve sorumluluklarını düzenlemektir. Bu Kanun, 4. Maddesindeki istisnalar dışında kalan bütün işyerlerine, bu işyerlerinin işverenleri ile işveren

¹⁶⁶ RG, T.10.06.2003, S. 25134

vekillerine ve işçilerine faaliyet konularına bakılmaksızın uygulanmaktadır. İşyerleri, işverenler, işveren vekilleri ve işçiler, bu Kanun hükümleri ile bağlıdırlar.

İş Kanunu içeriği itibariyle bir usul hukuku kaynağıdır. Nitekim bir usul kanunun bulundurması gereken hükümleri bünyesinde bulundurmaktadır. Kanunda yer alan başlıca usul hukukuna ilişkin hükümleri şöyle sıralayabiliriz;

- a) Bildirimler,
- b) İş sözleşmesi, türleri ve feshi,
- c) Ücret, belirlenme ve ödenme usulü,
- d) İşin (hizmetin) düzenlenmesi usulü,
- e) İş sağlığı ve güvenliğine ilişkin yükümlülükler,
- f) Çalışma hayatının denetimi ve teftişi,
- g) İdari ceza hükümleri.

2.1.4. Gümrük Kanunu

Gümrük hukuku iki boyutuyla önem arz etmektedir. Bunlar gümrük giriş ve çıkış kuralları ile gümrük vergisi uygulamalarıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 2. maddesinde, "Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesi hükümleri uygulanır." hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla gümrük vergilerinin uygulama usulü ile ilgili usul hukuku kaynağı 4458 sayılı Gümrük Kanunudur. Bunun yanı sıra gümrük giriş ve çıkış kurallarına ilişkin hükümler de usul hukuku ile ilişkilidir. Gümrük Kanunu'na göre; bu Kanunun amacı, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını belirlemektir.

Gümrük Kanunu'nda yer alan başlıca usul hukukuna ilişkin hükümleri şöyle sıralayabiliriz;

- a) Gümrük mevzuatı gereği kişilerin hak ve yükümlülükleri,
- b) Gümrük vergileri ile eşya ticareti konusunda öngörülen önlemler,

- c) Gümrükte uygulanacak iş ve işlemlerin usul ve esasları,
- d) Gümrük rejimleri,
- e) Serbest bölgelerdeki iş ve işlemler,
- f) Gümrük yükümlülüğü,
- g) Gümrük vergilerinin tahakkuku, tebliği ve ödenmesi,
- h) Teminat uygulaması,
- i) Gümrük yükümlülüğünün sona ermesi,
- j) Gümrük personelinin çalışma usul ve esasları,
- k) Gümrüklerde iş takibi ve gümrük müşavirliği,
- l) Cezalar.

2.1.5. Yargılamaya Yönelik Usul Kanunları

Türk yargı sisteminde beş ana yargı çeşidi bulunmaktadır. Bunlar; anayasa yargısı, idari yargı, askeri ceza yargısı, adli yargı ve uyuşmazlık yargısıdır. Yargı çeşidi, nitelik veya özellikleri itibariyle birbirine benzeyen uyuşmazlıkları aynı üst hukuki yapılanmaya bağlı olarak oluşturulmuş yargı yerlerince çözüme kavuşturulmasından oluşan kümeleşmeye yahut gruplaşmaya denir.¹⁶⁷ Söz konusu yargı çeşitlerinin her biri için görevlendirilmiş yargı mercileri ve bu yargı mercilerinin çalışma ve yargılama usullerine ilişkin hükümleri içeren usul kanunları bulunmaktadır.

Anayasa yargısı, Anayasa Mahkemesi tarafından yapılan, kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin, meclis iç tüzüğünün Anayasa'ya uygun olup olmadığına ilişkin denetimleri kapsamaktadır. Anayasa mahkemesi tarafından yapılan bu denetimlerin ve denetimlere ilişkin yargılamaların şekil ve usulü 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun¹⁶⁸ ile düzenlenmiştir.

İdari yargı, idari makamların kamu hukuku alanındaki faaliyetlerinden doğan uyuşmazlıkların çözülmesi ile ilgilidir. İdari yargı mercileri ise Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi

¹⁶⁷ Şehmuz Arslan, **Medeni Usul Hukuku**, Yargı Yayınevi, Ankara 2006, s. 3

¹⁶⁸ RG, T.13.11.1983, S. 18220

mahkemeleridir. Ayrıca askeri kişileri ilgilendiren ve askeri hizmete ilişkin idari işlem ve eylemlerden doğan uyuşmazlıkları ilk ve son derece mahkemesi olarak çözümlenmek görevi Askeri Yüksek İdare Mahkemesi'ne aittir. Askeri Yüksek İdare Mahkemesi'nin uyacağı yargılama usul ve esasları 1602 sayılı Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Kanunu¹⁶⁹ ile düzenlenmiştir. Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin uyacağı yargılama usul ve esasları ise 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu¹⁷⁰ ile düzenlenmiştir. Ancak İdari Yargılama Usul Kanunu'nda hüküm bulunmayan konularda, hakimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu¹⁷¹ hükümleri uygulanır.

Uyuşmazlık yargısı, Uyuşmazlık Mahkemesi tarafından Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş, adli, idari ve askeri yargı mercileri arasındaki görev ve hüküm uyuşmazlıklarının kesin olarak çözümüne ilişkin uyulacak yargılama usul ve esaslarını içine alır. Buna ilişkin usul ve esaslar ise 2247 sayılı Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluşu ve İşleyişi Hakkında Kanun¹⁷² ile düzenlenmiştir.

Adli yargı ise idari yargının görev alanına giren dava ve işler dışında kalan dava ve işlerde hukuk mahkemelerinin, özel hukuk alanındaki yargısal faaliyetler ile devletin ceza kanunlarına göre suç sayılan fiillerinden ötürü cezalandırma yetkisinin kullanılmasına güvenerek yapılan yargısal faaliyetlerdir.¹⁷³ Adli yargı ceza yargısı ve medeni yargı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Ceza yargısı, kanunda suç sayılan eylemlerden dolayı uygun

¹⁶⁹ RG, T.20.07.1972, S. 14251

¹⁷⁰ RG, T.20.01.1982, S. 17580

¹⁷¹ RG, T.04.07.1927, S. 622-624

¹⁷² RG, T.22.06.1979, S. 16674

¹⁷³ Arslan, **a.g.e.**, s. 6

görülen cezaları düzenler. Ceza yargısı ile ilgili olarak yetkili mercilerin uyacağı yargılama usul ve esasları ise 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu¹⁷⁴ ile düzenlenmiştir. Bu Kanun, ceza muhakemesinin nasıl yapılacağı hususundaki kurallar ile bu sürece katılan kişilerin hak, yetki ve yükümlülüklerini düzenlemektedir. Hukuk mahkemelerinin özel hukuk alanındaki yargısal faaliyetlerinin tümüne ise medeni yargı adı verilmektedir¹⁷⁵. Medeni yargı ile ilgili olarak yetkili mercilerin uyacağı yargılama usul ve esasları ise 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu¹⁷⁶ ile düzenlenmiştir. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun düzenlemiş olduğu hukuk dalına medeni usul hukuku da denilmektedir. Medeni usul hukuku, mahkemelerin işleyişi ile mahkeme ve taraflar arasındaki ilişkiyi düzenleyen hukuk dalıdır¹⁷⁷.

Son olarak gerek sosyal güvenlik gerekse de çalışma hayatına ilişkin olarak uyuşmazlıkların çözümlendiği iş mahkemelerinin çalışmasını düzenleyen 5521 sayılı İş Mahkemeleri Kanunu¹⁷⁸ bulunmaktadır.

2.2. TÜRKİYE'DE SOSYAL PARAFİSKAL YÜKÜMLÜLÜKLERE İLİŞKİN HUKUKSAL KAYNAKLAR

2.2.1. Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerin Anayasal Temeli

Sosyal parafiskal gelirlerde, diğer tüm kamu gelirlerinde olduğu gibi mükellef ve mükellefiyet ile ilgili uyulması gereken usul ve esaslar kanuni düzenlemeler ile belirlenmiştir. Sosyal parafiskal kurumlar varlığını ve tahsil yetkisi gücünü anayasadan almaktadır.¹⁷⁹

Anayasa, devletin temelidir ve devlet anayasaya göre biçimlenir, kurulur ve işler. Bunun yanında, vatandaşların temel hak ve özgürlükleri de

¹⁷⁴ RG, T.17.12.2004, S. 25673

¹⁷⁵ Arslan, **a.g.e.**, s. 8

¹⁷⁶ RG, T.04.07.1927, S. 622-624

¹⁷⁷ Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay, Muhammet Özokes, **Medeni Usul Hukuku**, 4. Bası, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2005, s. 44

¹⁷⁸ RG, T.04.02.1950, S. 7424

¹⁷⁹ Yereli, **a.g.m.**, s. 38

Anayasada düzenlenmiş ve güvence altına alınmıştır. Yazılı hukuk kaynaklarının hiyerarşik sıralamasında birincil nitelikte olan anayasa, hukuk kaynakları piramidinin de tepesinde yer almaktadır.¹⁸⁰

Anayasamızın 2. maddesinde "Cumhuriyetin Nitelikleri" tanımlanırken "...sosyal bir hukuk devletidir." denilmek suretiyle Türkiye Cumhuriyeti Devletinin temel nitelikleri arasında sosyal devlet anlayışının olduğu görülmektedir. Sosyal devlet, kendi siyasi sınırları içinde yaşayan herkesin ve siyasi sınırları dışındaki kendi vatandaşlarının her türlü maddi ve manevi çıkarını hiçbir ayırım gözetmeden koruyan ve teminat altına alan devlettir.

Anayasamızın "Devletin Temel Amaç ve Görevleri" başlıklı 5. maddesinde ise "Devletin temel amaç ve görevleri, ..., insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır." denilmektedir. Söz konusu ifadeler ile anlatılmak istenen sosyal hukuk devletinin görevleridir.¹⁸¹

Anayasa Mahkemesi bir kararında sosyal hukuk devletini şöyle tanımlamıştır; "Sosyal hukuk devleti, insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ile toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşamasını ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler olarak, çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve milli gelirin adalete uygun biçimde dağılmasını sağlayıcı tedbirleri alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu, devam ettirmeye kendini yükümlü sayan, hukuka bağlı, kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimi uygulayan devlettir."¹⁸²

Anayasanın "Sosyal ve Ekonomik Hak ve Ödevler" başlıklı üçüncü bölümünde yer alan 60. maddesi, "*Herkes, sosyal güvenlik hakkına sahiptir.*

¹⁸⁰ Fatih Rukancı, **Türkiye'de Hukuk Kaynaklarının Bibliyografik Denetimi**, Ankara 2005, s. 9

¹⁸¹ Yereli, **a.g.m.**, s. 39

¹⁸² Anayasa Mahkemesinin 18.02.1985 gün ve E. 8419, K. 85/4 sayılı kararı; bkz. 26.06.1985 tarih ve 18973 sayılı Resmi Gazete.

Devlet, bu güvenliği sağlayacak gerekli tedbirleri alır ve teşkilatı kurar.” şeklindeki ifadesiyle sosyal güvenliği herkes için temel bir hak olarak belirlemiş, sosyal güvenliği sağlamak üzere devletin gerekli önlemleri almasını ve örgütü kurmasını emretmiştir. Böylece sosyal güvenlik, anayasal bir hak konumuna getirilmiş olmaktadır¹⁸³. Söz konusu madde hükmü devlete gerekli önlemleri alma yetkisi de vermekte ve bu da beraberinde sosyal parafiskal gelirlerin ve yükümlülüklerin temelini oluşturmaktadır. Nitekim ülkemizde sosyal güvenlik sistemi primli rejim ile uygulanmakta ve bu durum da beraberinde sosyal parafiskal yükümlülükleri zorunlu kılmaktadır.

Anayasamızın 61. maddesi ise sosyal güvenlik bakımından özel olarak korunması gerekenler belirtilmiştir¹⁸⁴. Ayrıca anayasamızın 65. maddesinde, Devletin, sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini, bu görevlerin amaçlarına uygun öncelikleri gözeterek malî kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getireceği belirtilmiştir.

Anayasamızın kamu gelirleri ile ilgili en önemli düzenlemesi “vergi ödevi” başlıklı 73. maddesidir. Anayasanın “Siyasi Haklar ve Ödevler” başlıklı dördüncü bölümünde yer alan bu madde vergi yükümlülüğü ile ilgili hususları içerse de diğer kamu gelirlerine de atıfta bulunmaktadır. Söz konusu maddeye göre;

“... ”

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

¹⁸³ Güzel, Okur, Caniklioğlu, **a.g.e.**, s. 75

¹⁸⁴ Söz konusu maddeye göre; Devlet harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleriyle, malül ve gazileri korur ve toplumda kendilerine yaraşır bir hayat seviyesi sağlar. Devlet, sakatların korunmalarını ve toplum hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirleri alır. Yaşlılar, Devletçe korunur, Yaşlılara Devlet yardımı ve sağlanacak diğer haklar ve kolaylıklar kanunla düzenlenir. Devlet, korunmaya muhtaç çocukların topluma kazandırılması için her türlü tedbiri alır. Bu amaçlarla gerekli teşkilat ve tesisleri kurar veya kurdurur.

Söz konusu 73. maddenin ilk iki fıkrasında sadece vergi ile ilgili hükümlere yer verilmiş ancak, son iki fıkrasında "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler" ifadesi kullanılarak sosyal parafiskal gelirler de bu kapsama dahil edilmiştir. Buna bağlı olarak sosyal parafiskal gelirlerin de vergi, resim ve harçlar gibi kanuniliği söz konusudur. Kanunsuz sosyal parafiskal gelir olamayacaktır.¹⁸⁵ Ancak söz konusu kanunilik ilkesinin istisnaları da mevcut olup, söz konusu istisnalara ilerleyen bölümlerde değinilecektir.

2.2.2. Uluslararası Anlaşmalar

Uluslararası anlaşmalar, sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin olarak önemli kaynaklardan birisidir. ILO ile imzalanmış olan sözleşmeler ve bazı ülkelerle imzalanmış olan ikili sosyal güvenlik anlaşmaları hem sosyal riskler hem de usul ve şekiller açısından önemli hükümler içermektedir.

Anayasamızın 90. maddesi uluslararası anlaşmalara ilişkin hükümleri içermektedir. Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla (ILO gibi) yapılacak anlaşmaların onaylanması, TBMM'nin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır. Ancak; ekonomik, ticari veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan anlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenme getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla, yayımlanma ile yürürlüğe konabilir. Bu takdirde bu anlaşmalar, yayımlarından başlayarak iki ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulur.

Usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Ayrıca usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda uluslararası anlaşma hükümleri esas alınır. Burada yer alan "temel hak ve özgürlükler"

¹⁸⁵ Yereli, **a.g.m.**, s. 42

ifadesinin Anayasamızda yer alan “kişinin hak ve ödevleri” başlıklı ikinci bölümünde yer alan hak ve özgürlüklerle kısıtlı olmamalıdır. Nitekim bu ifade genel bir ifadedir.¹⁸⁶

2.2.3. Kanunlar

Kanun, anayasanın yetkili kıldığı organ tarafından (yasama organı) yazılı bir şekilde ve bu ad altında tespit edilmiş olan genel, sürekli ve soyut hukuk kurallarından ibarettir. Hukuk kurallarını içeren bu yazılı belgeler, hukukun asli kaynaklarındandır.¹⁸⁷

Anayasamızda yer alan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin (dolayısıyla sosyal parafiskal gelirlerin) kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılabilmesine ilişkin amir hükmü gereğince kanun olmadan bir sosyal parafiskal gelirin konulamayacağı, değiştirilemeyeceği ve kaldırılamayacağı anlaşılmaktadır. Buna “sosyal parafiskal gelirlerde kanunilik” ilkesi diyebiliriz. Ancak bu ilkelerin istisnaları da olabilmektedir. Bu istisnalara sonraki başlıklarda değinilecektir.

Sosyal güvenlik sistemimize ilişkin hükümler, sosyal güvenlik reformu olarak da adlandırılan 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu¹⁸⁸ öncesinde 506, 1479 ve 5434 Sayılı Kanunlarda yer alan düzenlemeler ile yürütülmekte iken sosyal güvenlik sistemimizde yapılan reformlar doğrultusunda birçok alanda değişiklikler yapma yoluna gidilmiştir. Sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin hükümler de genel olarak bu kanunda düzenlenmiştir. Ancak söz konusu kanun sosyal parafiskal yükümlülüklerin yanı sıra sigorta kolları ve uygulanmasına yönelik de birçok hüküm içermektedir.

5510 sayılı Kanunun 88. maddesinin 16. fıkrası gereğince; Kurumun süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsilinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanunun 51, 102 ve 106.

¹⁸⁶ Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, **a.g.e.**, s. 37

¹⁸⁷ Rukancı, **a.g.e.**, s. 12

¹⁸⁸ RG, T. 16.06.2006, S. 26200

maddeleri hariç, diğer maddeleri uygulanır. Kurum, 6183 sayılı Kanunun uygulanmasında Maliye Bakanlığı ile diğer kamu kurum ve kuruluşları ve mercilere verilen yetkileri kullanır. Dolayısıyla 6183 sayılı Kanun sosyal parafiskal yükümlülüklerle yönelik hükümleri içeren en önemli ikinci kanun durumundadır. Bunun yanı sıra 4447 Sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu, İdari Yargılama Usul Kanunu, İş Kanunu, 3308 sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Borçlar Kanunu ve Medeni Kanun da doğrudan veya dolaylı şekilde sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin hükümler içerebilmektedir.

Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerle ilişkin kanuni düzenlemeleri genel ve özel nitelikli hükümler olarak ikiye ayırmamız mümkündür. Tüm sosyal risklere ve sigorta kollarına ilişkin kuralları bir sistem dahilinde toplayan kanunlara genel hükümler denir. Burada daha çok sosyal risklere ve sigorta kollarına ilişkin uygulanacak usul ve şekil kuralları yer almaktadır ve bu hükümler usul hukukunun asli kaynağını oluşturmaktadır. 5510 sayılı Kanun'un usul ve şekle ilişkin hükümleri, 6183 sayılı Kanun, Vergi Usul Kanunu'nun defter türleri, vesikalar, tüccar sınıfları gibi hükümleri ve İdari Yargılama Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri bu alanda verebileceğimiz örneklerdir. Belli bir konunun düzenlendiği ve bu çerçevede her bir sosyal riskin ve sigorta kolunun ayrı ayrı incelendiği kanunlar ise özel kanunlar (özel hükümler olarak adlandırılabilir. Burada öngörülen kurallar sadece o sosyal risk ve sigorta kolu için geçerlidir ve diğer risk ve kolları ilgilendirmemektedir. 5510 sayılı Kanun'daki sosyal risklere ve sigorta kollarına ilişkin özel hükümler ve 4447 Sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu buna örnek olarak gösterilebilir¹⁸⁹.

¹⁸⁹ 4447 sayılı Kanun'un 49. maddesinin 5. fıkrası uyarınca; İşsizlik sigortası primleri ile ilgili olarak; 5510 sayılı Kanununun 80 (prime esas kazançlar), 82 (günlük kazanç sınırları), 86 (prim belgeleri ve işveren kayıtları), 88 (primlerin ödenmesi), 89 (prim borçlarına halef olma, gecikme cezası ve gecikme zammı ile iadesi gereken primler), 90 (Prim ve idari para cezası borçlarının hakedişlerden mahsubu, ödenmesi ve ilişiksizlik belgesinin aranması), 91 (Afet durumunda belgelerin verilme süresi ve primlerin ertelenmesi), 93 (Devir, temlik, haciz ve Kurum alacaklarında zamanaşımı) ve 100. (Bilgi ve belge isteme hakkı, bilgi ve belgelerin Kuruma verilme usulü) madde hükümleri uygulanır.

2.2.4. Kanun Hükmünde Kararnameler

Kanun hükmünde kararname, Bakanlar Kurulunun yasama organından veya anayasadan doğrudan doğruya aldığı sınırlı bir yetkiye dayanarak yaptığı, daha sonra yasama organının denetimine tâbi olan ve normlar hiyerarşisinde kanun düzeyinde yer alan bir düzenleyici işlemdir.¹⁹⁰

Anayasamızın 91. maddesine göre; Türkiye Büyük Millet Meclisi, Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebilir. Ancak 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 siyasi haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez. Anayasanın bu hükmü gereğince sosyal güvenliğe ilişkin düzenlemeler iki ayrı şekilde ele alınabilir. Buna göre Anayasanın “Sosyal ve Ekonomik Hak ve Ödevler” başlıklı üçüncü bölümünde yer alan 60 ve devamındaki maddeler¹⁹¹ için kanun hükmünde kararnameler ile düzenleme yapılabilmesi mümkündür.

Anayasanın “Siyasi Haklar ve Ödevler” başlıklı dördüncü bölümünde yer alan 73. madde vergi yükümlülüğü ile ilgili hususları içerse de diğer kamu gelirlerine ve dolayısıyla sosyal parafiskal yükümlülüklerle de atıfta bulunmaktadır. Bu itibarla sosyal parafiskal yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması hususlarında kanun hükmünde kararnameler ile düzenleme yapılması mümkün değildir. Ancak olağanüstü hal ve sıkıyönetim hallerinin burada istisnai durumlar olarak belirtilmesi, bu halleri sosyal parafiskal yükümlülüklerin kanuniliği ilkesinin bir istisnası olarak karşımıza çıkarmaktadır. Dolayısıyla kanun hükmünde kararnameler sosyal parafiskal yükümlülükler için kaynak olma özelliğini sadece olağanüstü hal ve sıkıyönetim hallerinde kazanabilmektedir. Ayrıca bu hallerde çıkartılan kanun hükmünde kararnameler, bir yetki kanununa gerek kalmadan, Cumhurbaşkanlığı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulunca çıkarılarak

¹⁹⁰ Kemal Gözler, **Kanun Hükmünde Kararnamelerin Hukuki Rejimi**, Ekin Kitabevi, Bursa 2000, s. 2

¹⁹¹ Söz konusu maddelere “2.2.1. Sosyal Parafiskal Gelirlerin Anayasal Temeli” başlığı altında değinilmiştir.

TBMM'nin onayına sunulmakta ve bunların Anayasaya aykırılığı ileri sürülememektedir¹⁹².

Sosyal güvenlik ve sosyal parafiskal yükümlülük uygulamalarında kanun hükmünde kararname uygulamalarına pek rastlanılmamaktadır. Bu hususta yayımlanmış en önemli kanun hükmünde kararname 4588 Sayılı Yetki Kanunu'na göre çıkarılan ve 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun bazı maddelerinde de değişiklik yapan "Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığının Kurulması ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında" 616 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamedir¹⁹³. 616 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile işyerinin intikalinde bildirim süresi, askerlik borçlanması, sağlık yardımlarından yararlanma koşulları ve idari para cezalarının affına ilişkin olarak 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nda değişiklikler yapılmıştır. Ancak söz konusu kararname Anayasa Mahkemesinin 31.10.2000 tarih ve 2000/38 sayılı kararı ile Anayasa'ya aykırı görülerek iptal edilen 4588 sayılı Yetki Kanunu'na dayanılarak iptal edilmiştir.

2.2.5. Bakanlar Kurulu Kararları

Bakanlar Kurulu Kararları sosyal güvenlik hukukunun yürütme organından doğan kaynaklarındandır. Bu kararlar bir bakıma yukarıda değinmiş olduğumuz sosyal parafiskal gelirlerin kanuniliği ilkesinin de bir istisnasıdır.

Anayasamızın 73. maddesine göre; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir. Burada düzenlemenin yapılabileceği konusunda kanunda açık hüküm bulunmalıdır.

¹⁹² Olağan dönem kanun hükmünde kararnameleri ise bir yetki kanunu ile, yetki kanununda belirtilen amaç, kapsam, ilke ve sürenin dışına çıkamadan düzenlenebilirler. Bunlar Resmi Gazetede yayınlanırlar ve yayımlandıkları gün TBMM'ye sunulurlar. Bunlar hakkında Anayasa'ya aykırılıkları iddiası ile Anayasa Mahkemesine de başvurulabilir.

¹⁹³ RG, T. 04.10.2000, S. 24190 mükerrer

5510 sayılı Kanun uyarınca sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin olarak Bakanlar Kurulu Kararı çıkartılabilecek bazı haller şunlardır;

- Hangi iş kollarının hangi tehlike sınıfına girdiği, tehlike sınıf ve derecesine ait prim oranlarının ve tehlike derecelerinin belirlenmesinde uygulanacak esasları tespit etmek (md. 83/1),¹⁹⁴

- İlk üç ay için uygulanan gecikme cezası oranını iki katına kadar artırmaya veya bu oranı % 1 oranına kadar indirmeye, yeniden kanunî oranına getirmeye ve uygulama tarihini belirlemek (md. 89/2),

2.2.6. Tüzükler

Anayasamızın 115. maddesine göre; Bakanlar Kurulu, kanunun uygulanmasını göstermek veya emrettiği işleri belirtmek üzere, kanunlara aykırı olmamak ve Danıştay'ın incelemesinden geçirilmek şartıyla¹⁹⁵ tüzükler çıkarabilir. Tüzükler, Cumhurbaşkanınca imzalanır ve kanunlar gibi yayımlanır. Tüzük, kanunların boşluğunu doldurmak amacıyla çıkarılmamaktadır. Kanunlardaki boşluklar yargı organlarınca yapılan yorumlarla doldurulur. Kanunda genel esaslar gösterilmeli, ayrıntıya ilişkin hususlar tüzük gibi idarenin düzenleyici işlemlerine bırakılmalıdır¹⁹⁶.

Çıkarılması uzun prosedüre tabi olduğu için Bakanlar Kurulu kamu gelirleri konusunda tüzük yayımlanma yoluna pek gitmemektedir. Böyle bir zorunluluk olduğu takdirde bile, tüzük çıkarılması gecikme ile yerine getirilebilmektedir. Bu yüzden hukukçular, bu konularda örnek bulmakta zorlanmaktadırlar.¹⁹⁷ Türk sosyal güvenlik hukukunda da tüzükler çok fazla başvuru olan bir kaynak değildir.

¹⁹⁴ Bakanlar Kurulu bu yetki doğrultusunda 2008/14173 sayılı kararını (kısa vadeli sigorta kolları prim tarifesi) 28.09.2008 tarih ve 27017 sayılı Resmi Gazete'de yayımlatmıştır.

¹⁹⁵ Bir tüzüğün Danıştayın incelemesinden geçmesi demek, onay verilmesi anlamına gelmez. Danıştay incelemesi sonucunda onay vermese bile tüzük çıkarılabilir.

¹⁹⁶ Rukancı, **a.g.e.**, s. 29

¹⁹⁷ Selahattin Tuncer, "Vergi Hukukunda Kaynaklar Arasında Hiyerarşi-II", **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2009, S. 194

2.2.7. Yönetmelikler

Anayasamızın 124. maddesine göre; Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzelkişileri, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler. Hangi yönetmeliklerin Resmi Gazetede yayımlanacağı kanunda belirtilir.

Yönetmelikler yardımcı kaynak niteliğinde olduğu için, sosyal parafiskal gelirlerin temel unsurları olan matrah, mükellef, istisna-muafiyet ve oran gibi hususlarda yeni hükümler getiremezler; ancak yasalarda yer alan hükümleri açıklayan ayrıntıları gösterici açıklamalar yer alabilir.

Sosyal parafiskal yükümlülükler ile ilgili olarak Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından çıkartılmış birçok yönetmelik mevcuttur. Söz konusu yönetmeliklerin bazılarını aşağıdaki şekilde sıralamamız mümkündür;

- Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği¹⁹⁸,
- Genel Sağlık Sigortası İşlemleri Yönetmeliği¹⁹⁹,
- SGK'ca 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna Göre Kullanılacak Yetkilere İlişkin Yönetmelik²⁰⁰,
- SGK'ya Yapılan Sigortalı ve İşyeri Bildirimlerinin Bazı Kurumlara Yapılması Gereken Bildirimler Yerine Geçmesine Dair Yönetmelik²⁰¹,
- Kamu İdarelerinin Denetim Elemanlarınca Yapılacak Tespitler Hakkında Yönetmelik²⁰²,
- Asgarî İşçilik İncelemelerinde Uzlaşma Yönetmeliği²⁰³,

2.2.8. Tebliğler

Tebliğler, bakanlık ve diğer kamu idarelerinin kanunların uygulamasını kolaylaştırmak ve uygulama birliğini sağlamak üzere çıkardıkları yorum şeklindeki düzenleyici metinlerdir.²⁰⁴

¹⁹⁸ RG, T.28.08.2008, S. 26981

¹⁹⁹ RG, T.28.08.2008, S. 26981

²⁰⁰ RG, T.27.09.2008, S. 27010

²⁰¹ RG, T.21.07.2009, S. 27295

²⁰² RG, T.27.09.2008, S. 27010

²⁰³ RG, T.25.04.2009, S. 27210

Türk sosyal güvenlik hukukunda, tebliğler, Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından düzenleyici işlem olarak sosyal güvenliğe ilişkin kanunların uygulanmasına açıklık getirmek ve yön vermek için çıkartılırlar. Tebliğler bağlayıcı olabilecekleri gibi bağlayıcı olmayabilirler de. Bağlayıcı tebliğler kanunların verdiği açık yetkiye dayanılarak çıkartılırlar.

Sosyal güvenlik ve sosyal parafiskal yükümlülükler ile ilgili olarak tebliğler sıkça başvurulan kaynakların başında gelmektedir. Ancak, tebliğlerle her ne şart altında olursa olsun sosyal parafiskal yükü etkileyecek ve değiştirecek düzenlemeler yapılamaz. Sadece usule yönelik düzenlemeler yapılabilir. Diğer bir deyişle tebliğler icrai niteliğe haiz olmaları nedeniyle birer idari işlem olarak nitelendirilir²⁰⁵. Sosyal parafiskal yükümlülükler ile ilgili olarak Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından çıkartılmış birçok tebliğ mevcuttur. Söz konusu tebliğlerin bazılarını aşağıdaki şekilde sıralamamız mümkündür;

- 5510 Sayılı Kanunun 4. Maddesinin Birinci Fıkrasının (a) ve (b) Bentleri Kapsamındaki Sigortalılar İle Sadece Genel Sağlık Sigortasına Tabi Sigortalıların Prime Esas Tutulacak Kazançlarına Dair Tebliğ²⁰⁶,

- Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 4. Maddesinin Birinci Fıkrasının (c) Bendi Kapsamında Çalışan Sigortalıların Prime Esas Kazancının Tespitine İlişkin Tebliğ²⁰⁷,

- 5510 Sayılı Kanunun 8. Maddesinin Yedinci Fıkrasının Uygulanması Hakkında Tebliğ²⁰⁸,

- Aylık Prim ve Hizmet Belgesinin Sosyal Güvenlik Kurumuna Verilmesine Ve Primlerin Ödenme Sürelerine Dair Usul Ve Esaslar Hakkında Tebliğ²⁰⁹,

²⁰⁴ Tuncer, **a.g.m.**

²⁰⁵ Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, **a.g.e.**, s. 43

²⁰⁶ RG, T.28.09.2008, S. 27011

²⁰⁷ RG, T.09.10.2008, S. 27019

²⁰⁸ RG, T.28.09.2008, S. 27011

²⁰⁹ RG, T.28.08.2008, S. 26981

- 5510 Sayılı Kanun Gereğince Genel Sağlık Sigortalısı Sayılanlar, Sigortalı Sayılmayanlar, Sigortalılığın Başlangıcı, Kuruma Bildirilmesi Hakkında Tebliğ²¹⁰,
- İsteğe Bağlı Sigorta İşlemleri Hakkında Tebliğ²¹¹,
- 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Uyarınca İşyerlerinin Tesciline İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Tebliğ²¹²,

2.2.9. Genelgeler ve Genel Yazılar

Genelgeler ve genel yazılar, bir idarenin uygulama birimleri arasında işlemler konusunda koordinasyon sağlamak, uygulama farklılıklarını ve tereddütleri gidermek amacıyla çıkartılan yazıları ifade etmektedir. İdarenin kendi iç işlemi niteliğindedir.²¹³ Genelgelerde ve genel yazılarda belirtilen hususlara ilgili idare uymak zorunda olduğu halde, bunların yükümlüler veya yargı organlarını bağlayıcı niteliği yoktur²¹⁴.

Ülkemiz sosyal güvenlik sisteminde hukuksal dayanak olma açısından genelgeler çok önemli yere sahiptir. Öyle ki sosyal güvenlik kurumlarının birleşmesinden önce sadece SSK tarafından çıkartılan genelge sayısı yaklaşık 1000 (bin) civarındayken sosyal güvenlik kurumlarının birleşmesi sonucunda oluşturulan Sosyal Güvenlik Kurumu'nun ilk bir yıl içinde çıkarmış olduğu genelge sayısı 150'yi geçmiştir. Bu durum hem ikincil mevzuatın yoğunluğuna hem de karışıklığa neden olmaktadır.

2.2.10. Yargı Kararları

Yargı kararları sosyal parafiskal yükümlülükler açısından önemli hukuksal kaynaklardan birisidir. Yargı kararları genel olarak bağlayıcı ve bağlayıcı olmayan kararlar olarak ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan Anayasa Mahkemesi kararları ile içtihadı birleştirme kararları bağlayıcı niteliktedir.

²¹⁰ RG, T.28.09.2008, S. 27011

²¹¹ RG, T.28.09.2008, S. 27011

²¹² RG, T.28.09.2008, S. 27011

²¹³ Akdoğan, 2008, **a.g.e.**, s. 22

²¹⁴ Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, **a.g.e.**, s. 50

Sosyal güvenlik reformu olarak da adlandırılan 5510 Sayılı Kanun'un birçok maddesi Anayasa Mahkemesi kararı ile iptal edilmiş ve yeniden düzenlenmek zorunda kalmıştır. Diğer yargı kararları ise bağlayıcı olmayan kararlardır. Yargıtay'da sosyal sigortalar konusundaki uyuşmazlıklara Yargıtay 10. Dairesi ile 21. Hukuk Dairesi bakmaktadır. Ayrıca sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin idari para cezaları ile ilgili uyuşmazlıklar ise idari yargıda çözümlenmekte ve idari mahkemeler, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay tarafından karar verilmektedir.

2.3. TÜRKİYE'DE SOSYAL PARAFİSKAL YÜKÜMLÜLÜKLERE YÖNELİK USUL HUKUKU UYGULAMALARI

2.3.1. Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerde Mükellef ve Sorumlu

Genel itibariyle mükellef, bir şeyi yapmak zorunluluğu olan, yükümlü anlamına gelmektedir. Sorumlu kavramı da genel anlamıyla mükellef ile benzerlik göstermekte ve çoğu zaman bu iki kavram birbiri yerine kullanılmaktadır. Ancak mali hukukta mükellef ve sorumlu kavramları farklı anlamları ihtiva etmektedir. Mali hukukun en önemli kaynaklarından olan Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesine göre mükellef; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden (düşen) gerçek veya tüzel kişiyi ifade etmektedir. Yine aynı maddeye göre vergi sorumlusu ise verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.

Sosyal güvenlik hukukunda da, her ne kadar ilgili kanunlarında tanımı bulunmasa da, sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin mükellefiyet ve sorumluluk söz konusudur. Sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin mükellefiyet ve sorumluluk, vergi kanunlarındaki kadar net ve basit değildir. Öyle ki bir yükümlülüğün içinde iki ayrı mükellefiyet veya sorumluluk hali bulunabilmektedir.

Genel bir tanımlamayla, sosyal parafiskal yükümlülüklerdeki mükellef kavramını, üzerine prim borcu düşen gerçek ve tüzel kişiler; sorumlu kavramını ise primlerin ödenmesi ile ilgili olarak alacaklı sosyal güvenlik

dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlayabiliriz. Ancak gerek mükellefiyet gerekse de sorumluluk başka unsurları da bünyesinde bulundurabilmektedir. Nitekim mükellef yukarıda belirttiğimiz gibi ortaya çıkan prim borcunu ödeme ödevinin (maddi ödevin) yanı sıra belge düzenlemek, defter tutmak, beyanname vermek, defter ve belgeleri saklama, bilgi verme gibi ödevleri (şekli ödevleri) de yerine getirmek durumundadır. Genellikle vergi ve diğer gelirlerde bu iki ödev aynı kişide birleşir. Sosyal parafiskal yükümlülüklerde ise farklılaşma söz konusu olabilmektedir. Nitekim bazı durumlarda çalışan, bazı durumlarda ise hem çalışan hem de işveren mükellef olabilmektedir.

Sosyal parafiskal yükümlülüklerde mükellefiyet ve sorumluluğun kimlerde olduğunun analiz edilebilmesi için sigortalılık²¹⁵ çeşitlerine göre ayırım yapmak gerekmektedir. 5510 sayılı Kanun'a göre sigortalı sayılanlar genel olarak üçlü bir ayrıma tabi tutulmuştur. Bunlar;

- a) Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı sayılanlar (Kısaca 4/a'lılar)²¹⁶,
- b) Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında sigortalı sayılanlar (Kısaca 4/b'liler)²¹⁷,
- c) Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında sigortalı sayılanlar (Kısaca 4/c'liler)²¹⁸.

²¹⁵ 5510 sayılı Kanun'un 3. maddesinin altıncı fıkrasına göre; sigortalı, kısa ve/veya uzun vadeli sigorta kolları bakımından adına prim ödenmesi gereken veya kendi adına prim ödemesi gereken kişiyi ifade etmektedir.

²¹⁶ Hizmet akdi ile bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılanlar.

²¹⁷ Köy ve mahalle muhtarları ile hizmet akdine bağlı olmaksızın kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanlardan;

1) Ticarî kazanç veya serbest meslek kazancı nedeniyle gerçek veya basit usûlde gelir vergisi mükellefi olanlar,

2) Gelir vergisinden muaf olup, esnaf ve sanatkâr siciline kayıtlı olanlar,

3) Anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortakları, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortakları, diğer şirket ve donatma iştiraklerinin ise tüm ortakları,

4) Tarımsal faaliyette bulunanlar.

²¹⁸ Kamu idarelerinde;

1) Bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendine tabi olmayanlardan, kadro ve pozisyonlarda sürekli olarak çalışıp ilgili kanunlarında (a) bendi kapsamına girenler gibi sigortalı olması öngörülmemiş olanlar,

Bunların dışında da 5510 sayılı Kanun uyarınca sosyal parafiskal yükümlülükleri açısından mükellefiyet ve/veya sorumluluğun söz konusu olduğu durumlar bulunmaktadır. İsteğe bağlı sigortalılık ve bazı sigorta kolları açısından sigortalı sayılma durumları bunlardandır. Ayrıca 4447 sayılı Kanun uyarınca uygulanan işsizlik sigortasında da mükellefiyet ve sorumluluk durumları söz konusudur.

2009 yılı itibariyle ülkemizde yaklaşık 14 milyon aktif sigortalı bulunmakta olup. Bunların 9 milyonu 4/a kapsamında, 2,8 milyonu 4/b kapsamında ve 2,2 milyonu ise 4/c kapsamında bulunmaktadır.

Yukarıda başlıklar halinde değinilen hallerde genel olarak mükellefiyet ve sorumluluk durumlarını aşağıdaki şekilde özetlememiz mümkündür;

Tablo.4: Türk Sosyal Güvenlik Sisteminde Mükellefiyet ve Sorumluluk Halleri

| Sigortalılık Durumu | Mükellef | Sorumlu |
|-------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|
| 4/a'lılar | 1. Sigortalı: Sigortalıya ödenen ücret üzerinden işçi payı kesilir. (Maddi ödevi vardır.) 2. İşveren: Sigortalıya ödenen ücret üzerinden işveren payı kesilir. (Maddi ve şekli ödevi vardır.) | İşveren |
| 4/b'liler | Sigortalı (Maddi ve şekli ödevi vardır.) | Sigortalı |
| 4/c'liler | 1. Sigortalı: Sigortalıya ödenen ücret üzerinden işçi payı kesilir. (Maddi ödevi vardır.) 2. İşveren: Sigortalıya ödenen ücret üzerinden işveren payı kesilir. (Maddi ve şekli ödevi vardır.) | İşveren |
| İsteğe Bağlı Sigortalılar | Sigortalı (Maddi ve şekli ödevi vardır.) | Sigortalı |
| İşsizlik Sigortası Uygulaması | 1. Sigortalı: Sigortalıya ödenen ücret üzerinden işçi payı kesilir. (Maddi ödevi vardır.) 2. İşveren: Sigortalıya ödenen ücret üzerinden işveren payı kesilir. (Maddi ve şekli ödevi vardır.) 3. Devlet: Sigortalıya ödenen ücret üzerinden pay öder. (Maddi ödevi vardır.) | 1. İşveren 2. Devlet |

Tablodan da görüleceği üzere 4/b'liler ile isteğe bağlı sigortalılarda sigortalı sayılanlar hem mükellef hem de sorumlu olmaktadır. Ayrıca bunlarda mükellefler ancak gerçek kişiler olabilmektedir. Çünkü, bir tüzel kişiliğin 4/b veya isteğe bağlı sigortalı olması mümkün değildir. Bunun yanı

2) Bu maddenin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerine tabi olmayanlardan, sözleşmeli olarak çalışıp ilgili kanunlarında (a) bendi kapsamına girenler gibi sigortalı olması öngörülmemiş olanlar ile 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 86 ncı maddesi uyarınca ağıktan vekil atanalar

sıra gerek 4/a'lılarda gerekse de 4/c'lilerde işveren kendi payından ötürü hem mükellef hem de prim ödeme yükümlülüğü açısından sorumlu olabilmektedir²¹⁹. Özellikle 4/a'lılar ile 4/c'liler açısından mükellefiyetin ortaya çıkmasında prim oranları doğrultusunda işçi ve işveren payları etkili olmaktadır. Nitekim her ne kadar yukarıda 4/a'lılar için mükellefin hem sigortalı hem de işveren olduğu ifade edilse de kısa vadeli sigorta kolları primi için mükellef sadece işverendir ve sigortalının herhangi bir mükellefiyeti yoktur. Aynı durum 4/a kapsamında çalışan emeklilerin sosyal güvenlik destek primi ödemelerinde de söz konusudur. Bir başka deyişle kısa vadeli sigorta kolları²²⁰ priminde mükellef sadece işveren veya sadece sigortalı iken uzun vadeli sigorta kollarına²²¹ ilişkin primlerde, sosyal güvenlik destek priminde ve genel sağlık sigortası²²² priminde mükellef hem sigortalı hem de işverendir.

Ülkemiz ile sosyal güvenlik sözleşmesi olmayan ülkelerde iş üstlenen işverenlerce yurt dışındaki işyerlerinde çalıştırılmak üzere götürülen Türk işçilerinde ise mükellef, paylarına göre işçi ve işveren iken 5510 sayılı Kanun'un 87. maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi uyarınca işveren veya sigortalı prim ödeme yönünden sorumlu olabilmektedir.

Son olarak 5510 sayılı Kanun'da başkaca sorumluluk halleri de belirtilmiştir. Bunlar;

- Kanunun 88. maddesine göre; Kurumun sigorta primleri ve diğer alacakları haklı bir sebep olmaksızın bu Kanunda belirtilen sürelerde ödenmez ise kamu idarelerinin tahakkuk ve tediye ile görevli kamu

²¹⁹ 5510 sayılı Kanun'un 88. maddesine göre; Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (c) bendinde belirtilen sigortalıları çalıştıran işveren, bir ay içinde çalıştırdığı sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden bu Kanun gereğince hesaplanacak sigortalı hissesi prim tutarlarını ücretlerinden keserek ve kendisine ait prim tutarlarını da bu tutara ekleyerek en geç Kurumca belirlenecek günün sonuna kadar Kuruma öder.

²²⁰ 5510 sayılı Kanun'un 3. maddesinin dördüncü fıkrasına göre; Kısa vadeli sigorta kolları; iş kazası ve meslek hastalığı, hastalık ve analık sigortası kollarını ifade etmektedir.

²²¹ 5510 sayılı Kanun'un 3. maddesinin beşinci fıkrasına göre; uzun vadeli sigorta kolları; malûllük, yaşlılık ve ölüm sigortası kollarını ifade etmektedir.

²²² 5510 sayılı Kanun'un 3. maddesinin sekizinci fıkrasına göre; genel sağlık sigortası, kişilerin öncelikle sağlıklarının korunmasını, sağlık riskleri ile karşılaşmaları halinde ise oluşan harcamaların finansmanını sağlayan sigortayı ifade etmektedir. Genel sağlık sigortası, sosyal güvenlik sistemine bağlı bir uygulama olup sigorta kolu değildir.

görevlileri, tüzel kişiliği haiz diğer işverenlerin şirket yönetim kurulu üyeleri de dahil olmak üzere üst düzeydeki yönetici veya yetkilileri ile kanuni temsilcileri Kuruma karşı işverenleri ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur.

- 5510 sayılı Kanun'un 12. maddesinin altıncı fıkrasına göre; sigortalılar, üçüncü bir kişinin aracılığı ile işe girmiş ve bunlarla sözleşme yapmış olsalar dahi, asıl işveren, bu Kanunun işverene yüklediği yükümlülüklerden dolayı alt işveren ile birlikte sorumludur.

- 5510 sayılı Kanun'un 12. maddesinin ikinci fıkrasına göre; İşveren adına ve hesabına, işin veya görülen hizmetin bütünü'nün yönetim görevini yapan kimse, işveren vekilidir. Bu Kanunda geçen işveren deyimini, işveren vekilini de kapsar. İşveren vekili ve 4857 sayılı İş Kanununda tanımlanan geçici iş ilişkisi kurulan işveren, bu Kanunda belirtilen yükümlülüklerinden dolayı işveren ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur.

2.3.2. Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerde Süreler

Hukukun tüm dallarında olduğu gibi sosyal güvenlik hukukunda ve buna bağlı olarak sosyal parafiskal yükümlülüklerde de süreler önemli bir yere sahiptir. Nitekim sosyal parafiskal yükümlülüklerde gerek mükelleflerin gerekse de sorumluların ve hatta sosyal güvenlik idaresinin bağlı kalmak durumunda olduğu süre sınırlamaları söz konusudur. Süreler aynı zamanda idareye karşı önemli güvencelerden birini oluşturur²²³. Sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin süreler incelenirken öncelikle çeşitleri üzerinde durulacak, ardından ise hesaplanması ve süreleri uzatan durumlar belirtilecektir.

²²³ Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, **a.g.e.**, s.173

2.3.2.1. Sürelerin Çeşitleri

Sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin süreler sınıflandırılırken iki farklı kıstas göz önünde bulundurulabilir. Bunlardan birincisi kaynaklarına, diğeri ise niteliklerine göre sınıflandırmadır.

a) Kaynaklarına Göre Süreler

Süreler kaynaklarına göre sınıflandırılırken kanunda sınırı belirlenmiş süreler ve kanunda sınırı belirlenmemiş süreler (idari süreler) şeklinde bir ayırım yapılabilir. Nitekim sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin olarak bazı sürelerle 5510 sayılı Kanun'da yer verilmiş iken bazı sürelerle ise ilgili yönetmelik ve tebliğlerde yer verilmiştir.

5510 sayılı Kanun'da süre belirtilerek atıfta bulunulmuş sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin hususlardan bazılarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz;

- Sigortalılığın başlangıç tarihleri (5510 SK-md/7),
- Sigortalı bildiri ve tesciline ilişkin süreler (5510 SK-md/8),
- Sigortalılığın sona ermesine ilişkin süreler (5510 SK-md/9),
- İşyerinin bildirilmesi, devri, intikali ve nakline ilişkin süreler (5510 SK-md/11),
- İşyeri kayıt ve belgelerinin saklanma ve ibraz süreleri (5510 SK-md/86),
- Afet durumlarında belgelerin verilme süresi (5510 SK-md/91),
- Kurum alacaklarında zamanaşımı (5510 SK-md/93).

Sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin bazı sürelerle ise kanunda yer verilmemiş olup ilgili yönetmelik veya tebliğlerde sürelerle ait tespitlerde bulunulmuştur. Dolayısıyla bu hallerde sürelerle ilişkin tespitler idarenin yetkisine bırakılmıştır. Ancak sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin idari sürelerde kanunda belirtilmiş bir alt sınır bulunmamaktadır. Söz konusu hallerden bazıları şöyledir;

- Aylık prim ve hizmet belgesinin verilme süresi (Aylık Prim Ve Hizmet Belgesinin Sosyal Güvenlik Kurumuna Verilmesine Ve Primlerin Ödenme Sürelerine Dair Usul Ve Esaslar Hakkında Tebliğ)

- Primlerin ödenme süresi (Aylık Prim Ve Hizmet Belgesinin Sosyal Güvenlik Kurumuna Verilmesine Ve Primlerin Ödenme Sürelerine Dair Usul Ve Esaslar Hakkında Tebliğ)

- İşyeri kayıtlarının ibrazına yönelik mehil süresi (Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği-md/107)

b) Niteliklerine Göre Süreler

Sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin süreler niteliklerine göre sınıflandırılırken kapsamlarına göre ve etkilerine göre ayrıma tabi tutulabilmektedir.

Kapsamlarına göre süreler sınıflandırılırken genel süreler ve özel süreler olmak üzere ikiye ayrılarak incelenmesi mümkündür. Sosyal parafiskal yükümlülüklerde genel süreler tüm sigorta kolları ve tüm sigortalılık halleri için geçerli olan süreleri ihtiva etmektedir. Örneğin, kayıt ve belgelerin saklanma ve ibrazına ilişkin süreler, aylık prim ve hizmet belgesinin verilme süresi genel nitelik taşımaktadır. Sadece belli sigorta kollarını veya sigortalılık hallerini ilgilendiren süreler ise özel süreler olarak adlandırılabilir. Kısa vadeli sigorta kollarında nazara alınmayan süreler, 4/a kapsamındaki sigortalıların bildirim süresi bunlardandır.

Sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin süreler etkilerine göre sınıflandırılması halinde hak düşüren-hak düşürmeyen süreler olarak ayrıma tabi tutulabilir. Hak düşürücü süreler bir hakkın kullanılmasını belirli bir zaman ile sınırlandıran sürelerdir. Bu sürelere uyulmadığı takdirde artık söz konusu haktan yararlanma olanağı kalmaz²²⁴. Hak düşürücü süreler sonuç doğurucu sürelerdir. Hak düşürücü süreler ile zamanaşımı süreleri birbirine benzerler. Bu sürelerin kanun metnindeki yazılışlarından dahi ayırt edilmesi güçtür. Bir süreye uymamak söz konusu olduğu zaman sürenin ilişkin bulunduğu hakkın

²²⁴ Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, Ankara 2001, s. 111-115

düşeceği, ortadan kalkacağı veya kullanılmayacağı belirtilirse; bu süre hak düşürücü nitelikte diyebiliriz. Genellikle kanundaki ibarede zamanaşımı kelimesi mevcut değilse maddenin konuluş sebebi göz önünde bulundurularak zamanaşımı veya hak düşürücü süre olup olmadığı araştırılır. Hak düşürücü süreler ile zamanaşımı sürelerinin birbirinden ayırt edilmesi için içtihatlardan da yararlanılmaktadır.²²⁵Hak düşürücü sürelerin kesilmesi söz konusu değildir. Ancak zamanaşımı kesilebilir. Zamanaşımında hak düşmez. Ancak dava yoluyla talep etmek yetkisi ortadan kalkar.

2.3.2.2. Sürelerin Hesaplanması

5510 sayılı Kanunun 3. maddesinde Kanun'da geçen ay ve yıl kavramlarının ne anlama geldiği açıklanmaktadır.

Kanuna göre ay; ücretleri, her ayın 15'inde ödenen 4. maddenin birinci fıkrasının (a) ve (c) bentleri kapsamındaki sigortalılar için, ayın 15'inden ertesi ayın 15'ine kadar geçen, diğer sigortalılar için ise ayın 1'i ilâ sonu arasında geçen ve otuz gün olarak değerlendirilen süreyi ifade etmektedir.

Yine Kanuna göre yıl; ücretleri; her ayın 15'inde ödenen 4. maddenin birinci fıkrasının (a) ve (c) bentleri kapsamındaki sigortalılar için, 15 Ocak tarihinden ertesi yılın 15 Ocak tarihine kadar geçen, diğer sigortalılar için ise 1 Ocak ilâ 31 Aralık tarihleri arasında geçen ve 360 gün olarak değerlendirilen süreyi ifade etmektedir.

Ayrıca 5510 sayılı Kanunun 80. maddesine göre primlerin hesabına esas tutulacak günlük kazanç, sigortalının, bir ay için prime esas tutulan kazancının otuzda biridir. Ancak günlük kazancın hesabına esas tutulan ay içindeki bazı günlerde çalışmamış ve çalışmadığı günler için ücret almamış sigortalının günlük kazancı, o ay için prime esas tutulan kazancının ücret aldığı gün sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanır.

²²⁵ Muharrem Erim, "Sürelerin Hukuki Niteliklerinin Vergilendirmeye Etkisi", **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2003, S. 128

Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin 108. maddesinin 7. fıkrasında, erken ödeme indirimine ilişkin sürenin, ödemenin yapıldığı günü takip eden günden kanunî ödeme süresinin son gününe kadar (son gün hariç) geçen gün sayısı dikkate alınarak hesaplanacağı, 5510 sayılı Kanunun 87. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen yükümlülerin²²⁶ ödeyeceği prim alacağının yasal ödeme süresinin hesabında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 18. maddesiyle uzayan sürelerin dikkate alınacağı ifade edilmiştir.²²⁷

2.3.2.3. Sürelerin Uzaması

Sosyal parafiskal yükümlülüklerin yerine getirilmesine ilişkin süreler gerek 5510 sayılı Kanun gerekse de ikincil mevzuat hükümleri gereğince bazı hallerde uzayabilmektedir. Söz konusu halleri aşağıdaki şekilde sıralayabilmemiz mümkündür;

a) Mücbir Sebeplerle Sürelerin Uzaması

Sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin gerek Kanunlarda gerekse de yönetmeliklerde mücbir sebep halleri ve buna bağlı sürelerin uzamasına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Buna karşın Aylık Prim ve Hizmet Belgesinin Sosyal Güvenlik Kurumuna Verilmesine ve Primlerin Ödenme Sürelerine Dair Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ'de, mücbir sebeplerle prim belgelerinin süresinde verilmemesi ve primlerin süresinde ödenmemesi hallerinden bahsedilmektedir. Buna göre; aylık prim ve hizmet belgesini e-Sigorta ortamında göndermekle zorunlu tutulan

²²⁶ 5510 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine tâbi olanlar ile bu kapsamda sayılan kişilerden sosyal güvenlik destek primine tâbi olanlar, isteğe bağlı sigortalı olanlar ve 60 ıncı maddenin birinci fıkrasının (d) ve (g) bentlerinde sayılan kişiler.

²²⁷ VUK 18. maddesine göre vergi kanunlarında yazılı süreler aşağıdaki şekilde hesaplanır:

1. Süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter;

2. Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter;

3. Sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter;

4. Resmi tatil günleri süreye dahildir. Şu kadar ki, sürenin son günü resmi tatile rastlarsa tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde biter.

işveren/aracı/sigortalıyı geçici olarak devralanların, Kurumun bilgi işlem sistemlerinin aşağıdaki belirtilen nedenlerle hizmet dışı kalması sonucu prim belgelerini öngörülen sürenin son gününde Kuruma internet ortamında göndermemesi ve muhteviyatı primleri de yasal süresi içinde ödeyememesi halinde, sorunların ortadan kalktığı tarihi takip eden beşinci işgününün sonuna kadar belge veya bilgiyi göndermeleri ve muhteviyatı primleri de aynı sürede Kuruma ödemeleri halinde, bu yükümlülüklerini Kanunda öngörülen sürede yerine getirmiş oldukları kabul edilecektir.

Hizmet Sunumu Genel Müdürlüğü yetkililerince imzalanacak bir tutanak ile tevsik edilmesi kaydıyla;

a) Kurum bilgisayar sisteminde, e-Sigorta uygulamasının çalışmasını engelleyecek şekilde;

1) Donanımsal ve yazılımsal arızalar,

2) Elektrik ve iletişim alt yapısında meydana gelen arızalar,

3) Yangın, yıldırım, infilak ve benzeri olaylar sonucu meydana gelen ve işlem yapmayı engelleyici durumlar,

4) Sel veya su baskını, fırtına, yer kayması, deprem gibi tabii afetler ile grev, lokavt, sabotaj, terör saldırıları,

b) Kurumun hizmet satın aldığı internet servis sağlayıcılarında meydana gelen arızalar,

c) (a) ve (b) dışında Kurumca belirlenecek benzeri durumlar,

aylık prim ve hizmet belgelerinin Kanunda öngörülen sürenin son gününde Kurumca alınmasını engelleyici sebep olarak kabul edilir.

Bunun yanı sıra 5510 sayılı Kanun'un 91. maddesinde afet durumlarında belgelerin verilememesi ve primlerin ödenememesi ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. Buna göre; İşyerleri yangın, su baskını, yer kayması, deprem gibi afete uğrayan, tabii afet nedeniyle tarımsal faaliyetinden dolayı zarar gören işverenler ile 4. maddenin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamındaki sigortalılar, bu durumu belgelemeleri kaydıyla olayın meydana geldiği tarihten itibaren üç ay içinde talepte bulunmaları ve prim ödeme aczine düştüklerinin, yapılacak inceleme sonucu anlaşılması halinde, afet

tarihinden önce ödeme süresi dolmuş mevcut prim borçları ile afetin meydana geldiği tarihten itibaren tahakkuk edecek üç aylık prim borçları, olayın meydana geldiği tarihten itibaren bir yıla kadar Kurumca ertelenebilir. Ayrıca belirtilen durumlarda, afetin meydana geldiği ayda verilmesi gereken aylık prim ve hizmet belgeleri, afetin meydana geldiği ayı takip eden üç ay içinde Kuruma verildiği takdirde, süresinde verilmiş sayılır. Prim borcunun ertelendiği sürede zamanaşımı işlemez ve ertelenen kısmına gecikme cezası ve gecikme zammı uygulanmaz.

b) Ölüm Halinde Sürelerin Uzaması

Sosyal güvenlik mevzuatımızda ölüm halinde sürelerin uzaması hali sadece işyeri bildirgesinin verilmesi ödevinde söz konusu edilmiştir. Normalde 5510 sayılı Kanun'un 11. maddesine göre; işveren, örneği Kurumca hazırlanacak işyeri bildirgesini en geç sigortalı çalıştırmaya başladığı tarihte, Kuruma vermekle yükümlüdür. Ancak aynı maddeye göre; işyerinin miras yoluyla intikali halinde ise mirasçılar, ölüm tarihinden itibaren en geç üç ay içinde, işyeri bildirgesini Kuruma vermekle yükümlüdür. Dolayısıyla ölüm halinde işyeri bildirgesi verme süresi iki ay uzamaktadır.

2.3.3. Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerle İlişkin Süreç

Ülkemiz sosyal güvenlik hukukunda sosyal parafiskal yükümlülüklerin yerine getirilme sürecine ilişkin olarak net ve kurala bağlanmış somut hükümler yer almamaktadır. Ancak mali hukuk uygulamaları doğrultusunda kanun ve ikincil mevzuat hükümlerinin incelenmesi neticesinde sosyal parafiskal gelirlerin elde edilmesi için belli süreçlerin gerçekleşmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Söz konusu süreçte mükellef nezdinde ortaya çıkan soyut borç çeşitli aşamalardan geçerek miktarı belirli somut borç haline dönüşür. Aynen vergi hukukunda olduğu gibi sosyal güvenlik hukukunda da sosyal parafiskal geliri doğuran olay gerçekleştiikten sonra borcun sona ermesine kadar geçmesi gereken dört aşama vardır. Bunlar; tarh, tebliğ, tahakkuk ve alacağın tahsil veya diğer yollarla sona ermesi aşamasıdır. Bu başlık altında öncelikle “sosyal parafiskal geliri doğuran olay” kavramı

üzerinde durulacak, ardından da söz konusu sürecin aşamaları incelenecektir.

2.3.3.1. Sosyal Parafiskal Gelirlerin Tarhı

Sosyal güvenlik hukukumuzda tarh kavramına muhtelif yerlerde yer verilmiş olmasına karşın belirli bir tanımı ve sınıflandırması yapılmamıştır. Buna karşılık sosyal parafiskal gelirlerdeki tarh işlemi mali hukukta (özellikle vergi hukukunda) yer alan şeklinden faydalanarak, sosyal parafiskal gelir alacağıının ilgili kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden sosyal güvenlik idaresi tarafından hesaplanarak tutar itibarıyla tespit eden idari işlem olarak tanımlayabiliriz.

Sosyal güvenlik uygulamalarında sosyal parafiskal gelirin tarhı esas olarak mükellef veya sorumlu tarafından yapılan beyana dayanılarak yapılır. Mükellef veya sorumlu tarafından söz konusu beyan görevi yerine getirilmez ise idare tarafından tespit edilecek matrah üzerinden resen tarhiyat işlemi yapılır.

Resen tarhiyat uygulaması 5510 sayılı Kanun'da iki farklı durumda öngörülmüştür. Bunlardan birincisi hizmet tespitine dayalı resen tarhiyattır. 5510 sayılı Kanun'un 86. maddesine göre; Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca, fiilen yapılan denetimler sonucunda veya işyeri kayıtlarından yapılan tespitlerden ya da kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatı gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemeler neticesinde veya kamu kurum ve kuruluşları ile bankalar tarafından düzenlenen belge veya alınan bilgilerden çalıştığı anlaşılan sigortalılara ait olup, bu Kanun uyarınca Kuruma verilmesi gereken belgelerin yapılan tebligata rağmen bir ay içinde verilmemesi veya noksan verilmesi halinde, bu belgeler Kurumca re'sen düzenlenir ve muhteviyatı sigorta primleri Kurumca tespit edilerek işverene tebliğ edilir. Bir diğer resen tarh hali ise asgari işçilik incelemesi sonrasında tespit edilen fark matrah ile ilgilidir. 5510 sayılı Kanununun 85. maddesine göre; Kuruma bildirilmediği

tespit edilen asgarî işçilik tutarı üzerinden Kurumca re'sen tahakkuk ettirilen sigorta primleri, işverene tebliğ edilir.

Tarhiyat işleminin iki önemli unsuru bulunmaktadır. Bunlar matrah ve orandır.

a) Matrah

Sosyal parafiskal gelirin tarh edilmesi aşamasında kullanılacak matraha 5510 sayılı Kanun'da "prime esas kazanç" denilmektedir. Kanun gereğince alınacak prim ve verilecek ödeneklerin hesabına esas tutulan günlük kazancın alt sınırı, asgarî ücretin otuzda biri, üst sınırı ise günlük kazanç alt sınırının 6,5 katıdır (5510 SK-md/82).²²⁸

Prime esas kazancın nasıl tespit edileceği hususu 5510 sayılı Kanun'un 80. maddesinde düzenlenmiştir. Burada prime esas kazancın hesabı açıklanırken yine sigortalılık durumları göz önünde bulundurulmaktadır.

4/a kapsamındaki sigortalıların prime esas kazançlarının hesabında;

1) Hak edilen ücretlerin,

2) Prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkaktan o ay içinde yapılan ödemelerin ve işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen tutarların,

3) İdare veya yargı mercilerince verilen karar gereğince yukarıdaki (1) ve (2) numaralı maddelerde belirtilen kazançlar niteliğinde olmak üzere sigortalılara o ay içinde yapılan ödemelerin brüt toplamı esas alınır.²²⁹

²²⁸ Günlük kazançları belirtilen alt sınırın altında olan sigortalılar ile ücretsiz çalışan sigortalıların günlük kazançları alt sınır üzerinden, günlük kazançları üst sınırdan fazla olan sigortalıların günlük kazançları da üst sınır üzerinden hesaplanır. Sigortalının kazancı alt sınırın altında ise bu kazanç ile alt sınır arasındaki farka ait sigorta primleri ile ücretsiz çalışan sigortalılara ait sigorta primlerinin tümünü işveren öder.

²²⁹ Aynı yardımlar ve ölüm, doğum ve evlenme yardımları, görev yollukları, seyyar görev tazminatı, kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödeme, keşif ücreti, ihbar ve kasa tazminatları ile Kurumca tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları, işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgarî ücretin % 30'unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları, prime esas kazançta tabi tutulmaz. Ücretler hak edildikleri aya mal edilmek suretiyle prime tabi tutulur. Diğer ödemeler ise öncelikle ödendiği ayın kazancına dahil edilir ve ücret dışındaki bu ödemelerin yapıldığı ayda üst sınırın aşılması nedeniyle prime tabi

4/b kapsamındaki sigortalılarda aylık prime esas kazanç, prime esas günlük kazanç alt sınırı ile üst sınırı arasında kalmak şartı ile kendileri tarafından beyan edilecek günlük kazancın otuz katıdır. Bu sigortalılar tarafından Kurumca belirlenen sürelerde aylık prime esas kazanç beyan edilir. Beyanda bulunmayan sigortalıların aylık prime esas kazancı, prime esas günlük kazanç alt sınırının otuz katı olarak belirlenir.²³⁰ 4/b kapsamında sigortalı sayılmayı gerektirecek birden fazla durumun söz konusu olması halinde belirtilen esaslara göre tek beyanda bulunulur.

4/c kapsamında sigortalı olanların prime esas kazançlarının hesabında, ilgili kanunları uyarınca aylık gösterge ve ek göstergeler üzerinden ödenen aylık tutarları, memuriyet taban aylık ve kıdem aylık tutarları ve 5510 sayılı Kanun'un 80. maddesinde yazılı diğer ödemeler dikkate alınır.

Yalnızca genel sağlık sigortasına tâbi olanlar bakımından prime esas aylık kazancın tespitinde ise aşağıdaki kıstaslar esas alınır;

1) Harcamaları, taşınır ve taşınmazları ile bunlardan doğan hakları da dikkate alınarak, Kurumca belirlenecek test yöntemleri ve veriler kullanılarak tespit edilecek aile içindeki geliri kişi başına düşen aylık tutarı asgari ücretin üçte birinden az olduğu iddiasıyla genel sağlık sigortalısı sayılmak için müracaat etmekle birlikte bu kapsamda sayılmayanlardan, Kurumca belirlenecek test yöntemleri ve veriler kullanılarak tespit edilen aile içindeki gelirin kişi başına düşen aylık tutarı;

a) Asgari ücretin üçte birinden asgari ücrete kadar olduğu tespit edilen kişiler için Kanunun 82. maddesine göre belirlenen prime esas günlük kazanç alt sınırının otuz günlük tutarının üçte biridir.

tutulamayan kısmı, ödemenin yapıldığı ayı takip eden aydan başlanarak iki ayı geçmemek üzere üst sınırın altında kalan sonraki ayların prime esas kazançlarına ilâve edilir.

²³⁰ Sigortalı aynı zamanda işveren ise aylık prime esas kazancı, çalıştırdığı sigortalıların prime esas günlük kazancının en yüksekisinin otuz katından az olamaz. Aylık prime esas kazancı, çalıştırdığı sigortalının otuz günlük prime esas kazancından düşük olduğu tespit edilen sigortalıların aylık prime esas kazançları, tespit edilen kazanç düzeyine çıkartılarak aradaki farkın primi, 5510 sayılı Kanunun 89. maddesi hükümlerine göre gecikme cezası ve gecikme zammı uygulanmak suretiyle tahsil edilir.

b) Asgari ücretten asgari ücretin iki katına kadar olduğu tespit edilen kişiler için Kanunun 82. maddesine göre belirlenen prime esas günlük kazanç alt sınırının otuz günlük tutarıdır.

c) Asgari ücretin iki katından fazla olduğu tespit edilen kişiler için 82. maddeye göre belirlenen prime esas günlük kazanç alt sınırının otuz günlük tutarının iki katıdır.

2) 5510 sayılı Kanunun 60. maddesi birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilenler için sigorta primine esas tutulacak kazanç miktarı asgari ücrettir.

3) Mütakabiliyet esası da dikkate alınmak şartıyla, oturma izni almış yabancı ülke vatandaşlarından yabancı bir ülke mevzuatı kapsamında sigortalı olmayan genel sağlık sigortalısının prime esas kazancı, 5510 sayılı Kanunun 82. maddesine göre belirlenen prime esas günlük kazanç alt sınırının iki katının otuz günlük tutarıdır.

4) 4447 sayılı Kanun gereğince işsizlik ödeneği ve ilgili kanunları gereğince kısa çalışma ödeneğinden yararlandırılan genel sağlık sigortalısının prime esas kazancı, 5510 sayılı Kanunun 82. maddesine göre belirlenen prime esas kazanç alt sınırındadır.

5) 4046 sayılı Kanunun 21. maddesi kapsamında iş kaybı tazminatı alanların prime esas aylık kazançları, iş kaybı tazminatı aylık tutarıdır.

6) Yukarıda sayılanlar dışında kalan ve başka bir ülkede sağlık sigortasından yararlanma hakkı bulunmayan vatandaşlar için prime esas kazanç, Kanunun 82. maddesine göre belirlenen prime esas günlük kazanç alt sınırının iki katının otuz günlük tutarıdır.

İsteğe bağlı sigortalılıkta ise 5510 sayılı Kanunun 52. maddesine göre, prime esas kazancın alt sınırı ile üst sınırı arasında, sigortalı tarafından belirlenen kazançtır.

b) Oran

Sosyal parafiskal gelirlerin tarh aşamasında matrahın yanı sıra oran da asli bir unsurdur. Sosyal parafiskal gelirlere ilişkin oranların tespitinde üç ana unsur bulunmakta olup tarife bazı durumlarda düz oranlı, bazı

durumlarda artan oranlıdır. Oranların tespitinde belirleyici olan unsurlar şunlardır;

- 1) Sigorta kolunun/sağlanan hizmetin çeşidi,
- 2) Sigortalılık türü,
- 3) Sigortalı ve işveren payları.

Sosyal parafiskal gelirlere ilişkin oranları 5510 sayılı Kanunun 81. maddesinde düzenlenmiş olup, sigorta kolları/sağlanan hizmet ana başlığı esas alınarak söz konusu oranları aşağıdaki şekilde belirtebiliriz;

i. Kısa Vadeli Sigorta Kolları Prim Oranı:

- 4/a kapsamındaki sigortalılar için toplam %1-6,5 arasındadır ve artan oranlıdır. Söz konusu prim oranının tamamı işveren payıdır. 5510 sayılı Kanunun 83. maddesine göre; kısa vadeli sigorta kolları primi, yapılan işin iş kazası ve meslek hastalığı bakımından gösterdiği tehlikenin ağırlığına göre tespit edilir. İş kolları tehlikenin ağırlığına göre sınıflara, bu sınıflar da özel iş şartlarına ve tehlikeyi önlemek için alınmış olan tedbirlere göre derecelere ayrılır. Hangi iş kollarının hangi tehlike sınıfına girdiği, tehlike sınıf ve derecesine ait prim oranlarının ve tehlike derecelerinin belirlenmesinde uygulanacak esaslar, ilgili bakanlıkların görüşleri de alınarak Bakanlığın teklifi üzerine Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe konulacak bir tarife ile tespit edilir. Prim tarifesi gerekli görülürse aynı usûlle değiştirilebilir.²³¹ 4/a kapsamında çalışan emeklilerin sosyal güvenlik destek primlerine ilişkin kısa vadesi sigorta kolu prim oranı da aynı oranlardadır. Bununla birlikte kişinin evli olmaması veya çocuğunun olmaması analık veya hastalık halleri için prim ödeme yükümlülüğünü etkilememektedir²³².

- 4/b kapsamındaki sigortalılar için toplam %1-6,5 arasındadır ve artan oranlıdır. Söz konusu prim oranının tamamı sigortalı payıdır.(Nitekim 4/b kapsamındaki sigortalılar için işveren uygulaması bulunmamaktadır.) Prim oranının tespit yöntemi 4/a'lı sigortalılar ile aynıdır.

²³¹ Bir işin normal yüzdeler prim oranı, dahil olduğu tehlike sınıfının 2'ye bölümü sonucunda bulunacak rakama, 0,5 değerinin eklenmesi suretiyle bulunur.

²³² Yrg. 10. HD., 22.11.1973 Tarih ve E. 959, K.1261 Sayılı Kararı; Yrg. 10. HD., 14.09.1979 Tarih ve E. 6959, K.10218 Sayılı Kararı

ii. Uzun Vadeli Sigorta Kolları Prim Oranı:

- 4/a kapsamındaki sigortalılar için toplam %20'dir ve düz oranlıdır. Söz konusu prim oranının %9'u sigortalı payı, %11'i işveren payıdır. Ancak söz konusu %20'lik oran fiili hizmet süresi zammı uygulanan işyerleri için %21 ila 23 arasında olabilmektedir ve %20'nin üstünde kalan kısmın tümü işveren payına dahil edilmektedir.

- 4/b kapsamındaki sigortalılar için toplam %20'dir ve düz oranlıdır.

- 4/c kapsamındaki sigortalılar için toplam %20'dir ve düz oranlıdır. Söz konusu prim oranının %9'u sigortalı payı, %11'i işveren payıdır. Ancak söz konusu %20'lik oran fiili hizmet süresi zammı uygulanan işyerleri için %23,3 ila 30 arasında olabilmektedir ve %20'nin üstünde kalan kısmın tümü işveren payına dahil edilmektedir.

- İsteğe bağlı sigortalılar için %20'dir ve düz oranlıdır.

iii. Genel Sağlık Sigortası Prim Oranı:

- 4/a kapsamındaki sigortalılar için toplam %12,5'dir ve düz oranlıdır. Söz konusu prim oranının %5'i sigortalı payı, %7,5'i işveren payıdır.

- 4/b kapsamındaki sigortalılar için toplam %12,5'dir ve düz oranlıdır.

- 4/c kapsamındaki sigortalılar için toplam %12,5'dir ve düz oranlıdır.

Söz konusu prim oranının %5'u sigortalı payı, %7,5'i işveren payıdır.

- İsteğe bağlı sigortalılar için %12'dir ve düz oranlıdır.

- Sadece genel sağlık sigortası kapsamında olanlar için oran %12'dir ve düz oranlıdır.

iv. Sosyal Güvenlik Destek Primi Oranı:

- 4/a kapsamında çalışan emeklilerde toplam %30'dur, düz oranlıdır. Söz konusu prim oranının %7,5'i sigortalı payı, %22,5'i işveren payıdır.

- 4/b kapsamında çalışan emekliler için toplam %15'dir ve düz oranlıdır.²³³

²³³ Söz konusu oran kademeli olarak 2008 yılında %12, 2009 yılında %13, 2010 yılında %14 ve 2011'den itibaren ise %15 olarak uygulanacaktır.

v. İşsizlik Sigortası Prim Oranı:

4447 sayılı Kanun uyarınca uygulanan işsizlik sigortası prim oranı %4'dür. Söz konusu prim oranının %1'i sigortalı payı, %2'si işveren payı ve %1'i devlet payıdır.

vi. Beş Puanlık Prim İndirimi Uygulaması:

5763 sayılı Kanun²³⁴ ile 5510 sayılı Kanun'un 81. maddesine eklenen hüküm uyarınca, 4/a kapsamındaki sigortalıları çalıştıran özel sektör işverenlerinin, malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primlerinden, işveren hissesinin beş puanlık kısmına isabet eden tutar Hazinece karşılanır. İşveren hissesine ait primlerin Hazinece karşılanabilmesi için,

- İşverenlerin çalıştırdıkları sigortalılarla ilgili olarak bu Kanun uyarınca aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumuna vermeleri,
- Sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin sigortalı hissesine isabet eden tutarı ile Hazinece karşılanmayan işveren hissesine ait tutarı yasal süresinde ödemeleri,
- Sosyal Güvenlik Kurumuna prim, idari para cezası ve bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borcu bulunmaması şarttır.

2.3.3.2. Sosyal Parafiskal Gelirlerin Tebliği

Tebliğ işlemi sadece sosyal parafiskal gelirler ile ilgili değil tüm sosyal parafiskal yükümlülükleri ilgilendiren bir idari işlemdir. Bu idari işlem ile idare tarafından mükellef veya sorumlu nezdinde yapılan uygulamalar ilgiliye bildirilir. Böylece muhatabın olaydan haberdar olması ve varsa itiraz etmesi hakkı tanınır.

Olaya bir süreç olarak sosyal parafiskal gelirlerin tebliği açısından bakarsak, bu aşamanın sadece idarece gerçekleştirilen tarhiyatlarda geçerli olduğu söylenebilir. Mükellef tarafından gerçekleştirilen tarhiyatlarda ayrıca tebliğ yoluna gidilmemektedir.

²³⁴ RG, T.26.05.2008, S. 26887

5510 sayılı Kanun'da tebliğ teknik ve usulleri ile ilgili herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Buna karşın Kanunun 99. maddesinde; “Kanun gereğince yapılacak bildirimler hakkında, 11/2/1959 tarihli ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri uygulanır” denilmek suretiyle tebliğ aşamasıyla ilgili tüm teknik ve usuller açısından Tebligat Kanununun geçerli olduğu kabul edilmiştir²³⁵.

2.3.3.3. Sosyal Parafiskal Gelirlerin Tahakkuku

Sosyal güvenlik hukukumuzla ilişkin mevzuatta tahakkuk aşaması ve özellikleri ile ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak birçok maddede tahakkuk kavramına atıfta bulunulmuştur. Tahakkuk, tarh ve tebliğ edilen sosyal parafiskal gelirin ödenmesi gereken bir aşamaya gelmesi olup ödenmesinden önceki safhayı teşkil eder.

Tahakkuk aşaması, süreç içerisinde ayrı bir idari işlem niteliği taşımayan, kendiliğinden gerçekleşen bir olgu olan “ödeme durumuna gelme”yi ifade eder. Bu haliyle tahakkuk bir idari işlem olmaktan çok, idari işlemin hukuk alemine yansımadır. Tahakkuk, alacağı kesinleşmiş bir yapıya sokmamakta, tahsil edilebilir bir yapı kazandırmaktadır.²³⁶

Sosyal parafiskal gelir şayet mükellef beyanı ile tarh edilmişse, sosyal parafiskal gelir tarh edilmesiyle tahakkuk eder. Dolayısıyla tarh işlemi ile tahakkuk aşaması birleşmiş olur.

Sosyal parafiskal gelirin resen idare tarafından tarh edilmesi halinde ise sosyal parafiskal gelirin tahakkuk edebilmesi için, tarh edilen tutarın muhataba tebliğ edilmesi ve muhatap tarafından da süresi içinde itiraz edilmemesi veya dava açmaması ya da itirazın veya dava açılmışsa bile davanın reddedilmesi gerekmektedir.²³⁷

²³⁵ Tebligat Kanunu'nun 51. maddesinde yer alan hükümde; “Malî tebliğler, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, bu Kanun'un umumi hükümlerine tevfikân yapılır.” denilmektedir

²³⁶ Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, **a.g.e.**, s. 156

²³⁷ 5510 sayılı Kanun'un 86. maddesine göre; işveren, bu maddeye göre tebliğ edilen prim borcuna karşı tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde, ilgili Kurum ünitesine itiraz edebilir. İtiraz, takibi durdurur. İtirazın reddi halinde, işveren kararın tebliğ tarihinden itibaren bir ay içerisinde

2.3.3.4. Sosyal Parafiskal Gelir Alacağı'nın Sona Ermesi

Sosyal parafiskalite sürecinin son aşaması; tarh ile miktarı belli edilen, tebliğ ile muhatabı bilgilendirilen ve tahakkuk ile ödenebilir aşamaya getirilen alacağın sona ermesidir. Söz konusu alacağın sona ermesinde sosyal güvenlik idaresi tarafından arzulanan teknik, ödeme veya tahsil yoludur. Ancak sosyal parafiskal gelir alacağı başka şekillerde de sona erebilmekte, başka bir deyişle ortadan kalkabilmektedir. Söz konusu haller aşağıda açıklanmıştır.

a) Ödeme

Tahakkuk etmiş olan sosyal parafiskal gelir borcu sorumlu (veya doğrudan mükellef) tarafından 5510 sayılı Kanununun 88. maddesinde öngörülen şekilde ve ilgili tebliğinde belirtilen sürelerde Kuruma ödenmek zorundadır.

i. 4/a Kapsamındaki Sigortalılar İçin Ödeme Süresi:

4/a kapsamındaki sigortalıları çalıştıran işveren, bir ay içinde çalıştırdığı sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden 5510 sayılı Kanun gereğince hesaplanacak sigortalı hissesi prim tutarlarını ücretlerinden keserek ve kendisine ait prim tutarlarını da bu tutara ekleyerek en geç takip eden ay/dönemin sonuna kadar Kuruma ödeyeceklerdir.²³⁸

ii. 4/b Kapsamındaki Sigortalılar ve İsteğe Bağlı Sigortalılar İçin Ödeme Süresi:

5510 sayılı Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında sigortalı olanlar ve isteğe bağlı sigortalılar, her aya ait primlerini takip eden ayın sonuna kadar Kuruma öderler.

yetkili iş mahkemesine başvurabilir. Yetkili mahkemeye başvurulması, prim borcunun takip ve tahsilini durdurmaz. 5510 sayılı Kanununun 85. maddesine göre ise; Kuruma bildirilmediği tespit edilen asgarî işçilik tutarı üzerinden Kurumca re'sen tahakkuk ettirilen sigorta primleri, 88 inci ve 89 uncu maddeler dikkate alınarak işverene tebliğ edilir. İşveren, tebliğ edilen prim borcuna karşı tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde Kuruma itiraz edebilir. İtiraz takibi durdurur. Kurumca itirazın reddi halinde işveren, kararın tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde yetkili iş mahkemesine başvurabilir. Mahkemeye başvurulması, prim borcunun takip ve tahsilini durdurmaz.

²³⁸ Ödeme süresinin son gününün resmi tatile rastlaması halinde ise, prim tutarları, en geç son günü izleyen ilk iş günü içinde Kuruma ödenecektir.

5510 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin (4) numaralı alt bendine tabi olarak tarımsal faaliyette bulunanlar, genel sağlık sigortası primi ile kısa ve uzun vadeli sigorta kolları primlerini ait oldukları ayı takip eden ayın sonuna kadar Kuruma öderler.

iii. 4/c Kapsamındaki Sigortalılar İçin Ödeme Süresi:

Kamu idareleri Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamına alınanların kesenekleri, karşılıkları ve %100 artış farklarını,

a) Her ayın 15'i ile müteakip ayın 14'ü arasındaki maaşını ayın 15'inde peşin alan sigortalılar için maaş ödemelerinin yapılması gereken takvim ayının son gününe kadar,

b) Her ayın 1'i ile 30'u arasındaki maaşını ayın 1'inde peşin alan sigortalılar için, maaş ödemelerinin yapılması gereken ayın 15'inci günü sonuna kadar,

c) Her ayın 15'i ile müteakip ayın 14'ü arasındaki maaşını müteakip ayın 15'inde çalıştıktan sonra alan sigortalılar için, maaş ödemelerinin yapılması gereken takvim ayının son gününe kadar,

d) Her ayın 1'i ile 30'u arasındaki maaşını müteakip ayın 1'inde çalıştıktan sonra alan sigortalılar için maaş ödemelerinin yapılması gereken ayın 15'inci günü sonuna kadar,

Kuruma ödemek zorundadırlar.

İşverence yapılan ödemeler sadece prim borcundan değil, varsa gecikme faizi ve gecikme cezasından da düşülecektir²³⁹.

b) Tahsil

Tahsil işlemi, mükellef tarafından gönüllü bir şekilde yerine getirilen ödeme halinin aksine, ödenmeyen borcun idare tarafından muhtelif yöntemlerle muhataplardan alınmasını ifade etmektedir. Sosyal parafiskal gelirlere ilişkin tahsil ve takip işlemlerine ileriki başlıklarda ayrıntılı olarak değinileceğinden burada başkaca bir açıklama yapmaya lüzum görülmemiştir.

²³⁹ Yrg. 10. HD., 03.12.1973 Tarih ve E. 1221, K.2209 Sayılı Kararı

c) Zamanaşımı

5510 sayılı Kanununun 93. maddesine göre; Kurumun prim ve diğer alacakları ödeme süresinin dolduğu tarihi takip eden takvim yılı başından başlayarak on yıllık zamanaşımına tâbidir. Kurumun prim ve diğer alacakları;

- Mahkeme kararı sonucunda doğmuş ise mahkeme kararının kesinleşme tarihinden,

- Kurumun denetim ve kontrole görevli memurlarınca yapılan tespitlerden doğmuş ise rapor tarihinden,

- Kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatı gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemelerden doğmuş ise bu soruşturma, denetim ve inceleme sonuçlarının Kuruma intikal ettiği tarihten,

- Bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulmuş kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden doğmuş ise bilgi ve belgenin Kuruma intikal ettiği tarihten,

itibaren, zamanaşımı on yıl olarak uygulanır.

Zamanaşımından sonra yapılan ödemeler kabul edilir. Ancak, 4 üncü maddenin birinci fıkrasının (b) bendine tâbi sigortalıların zamanaşımı nedeniyle prim ödenmeyen süreleri, sigortalılık süresinden sayılmaz ve bu süreye ilişkin sigortalılık hak ve yükümlülükleri düşer.

d) Prim Affı

Tüm kamu gelirlerinde olduğu gibi sosyal parafiskal gelirlere yönelik afflar da borcu ortadan kaldıran olağanüstü yollardan bir tanesidir.²⁴⁰ Affın bir kanun ile yapılması gerekir. Affın kapsamı da parafiskal gelir miktarı, dönemi, sigortalılık halleri ve benzeri hallere göre değişebilir. Ülkemizde de prim affı uygulaması birçok kez başvurulmuştur.

e) Mahsup

5510 sayılı Kanun'un 88. maddesine göre; prim borçları katma değer vergisi iade alacağından mahsubu suretiyle de ödenebilir. Bu takdirde katma değer vergisi iade hakkı sahibi kendisinin, mal veya hizmet satın aldığı veya

²⁴⁰ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. T. Murat Özden, **Mali Af**, G.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1993

iştirak veya ortaklık ilişkisi içinde bulunduğu işverenlerin prim borçları için de mahsup talep edebilir. Bu işverenlerin mahsup talebinde buldukları ayda muaccel olan prim borçlarının birinci fıkrada belirtilen ödeme sürelerini izleyen onbeş gün içinde mahsup suretiyle ödenmesi halinde, yasal süresi içinde ödendiği kabul edilir. Ancak prim borçlarının katma değer vergisi iade alacağından mahsup suretiyle ödenmesi talebinde bulunulduğu halde, süresinde mahsup edilemeyen veya eksik mahsup edilen prim borçları için birinci fıkrada belirtilen ödeme sürelerini izleyen günden başlanarak gecikme cezası ve gecikme zammı uygulanır. Kurum, Maliye Bakanlığının uygun görüşü ile bu uygulamadan faydalanacak işverenleri; iştigal konusu, işletme türü ve işletme büyüklüğü itibarıyla belirlemeye ve lehine mahsup talebinde bulunulan işverenlerin prim borcu ödeme süresini otuz günü aşmamak üzere uzatmaya yetkilidir.

Kurum, prim ve her türlü alacaklarını, işverenlere olan borçlarından mahsup etmek suretiyle tahsil etmeye de yetkilidir.

2.3.4. Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerle İlişkin Ödevler

Gerek işverenler gerekse de bizzat sigortalılar tarafından sosyal güvenlik hukukumuzda dayanılarak yerine getirilmesi gereken bir takım yükümlülükler mevcuttur. Bu başlık altında 5510 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatında yer alan sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin ödevlere değinilecektir.

2.3.4.1. İşyeri Tesciline İlişkin Ödevler

İşyeri ile ilgili açıklamalara 5510 sayılı Kanun'un 11. maddesinde yer verilmiştir. Bunun yanı sıra Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği ve 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Uyarınca İşyerlerinin Tesciline İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Tebliğ ile işyeri tesciline ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur.

İşyeri, sigortalı sayılanların maddî olan ve olmayan unsurlar ile birlikte işlerini yaptıkları yerlerdir. İşyerinde üretilen mal veya verilen hizmet ile

nitelik yönünden bağlılığı bulunan ve aynı yönetim altında örgütlenen işyerine bağlı yerler, dinlenme, çocuk emzirme, yemek, uyku, yıkanma, muayene ve bakım, beden veya meslek eğitimi yerleri, avlu ve büro gibi diğer eklentiler ile araçlar da işyerinden sayılır.

İşveren, örneği Kurumca hazırlanacak işyeri bildirgesini en geç sigortalı çalıştırmaya başladığı tarihte, Kuruma vermekle yükümlüdür.²⁴¹ Aynı işverenin birden fazla işyeri kurması hâlinde, her bir işyeri için ayrı işyeri bildirgesi düzenlenecektir.

Yukarıda belirtilen asli işyeri tescili ödevinin yanı sıra 5510 sayılı Kanun'un 11. maddesi uyarınca işyerlerini ilgilendiren başkaca tescil ve bildirim ödevleri de mevcuttur. Bunları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

a) Şirket kuruluşu aşamasında, çalıştıracağı sigortalı sayısını ve bunların işe başlama tarihini, ticaret sicili memurluklarına bildiren işverenlerin, bu bildirimleri Kuruma yapılmış sayılır. Ticaret sicili memurlukları, kendilerine yapılan bu bildirim en geç on gün içinde Kuruma bildirmek zorundadır.

b) Türk Ticaret Kanunu hükümlerine tâbi şirketlerin nevelerinin değişmesi, birleşmesi veya diğer bir şirkete katılması durumunda, bu hususların ticaret siciline tesciline ilişkin ilân tarihini; adi şirketlerde şirkete yeni ortak alınması durumunda ise en geç yeni ortağın alındığı tarihi takip eden on gün içinde, işyeri bildirgesi ile Kuruma bildirilmek zorundadır.

c) İşyerinin faaliyette bulunduğu ilden başka bir ile nakledilmesi halinde, işyeri bildirgesi, işyerinin nakledildiği adresin bağlı bulunduğu üniteye, en geç işyerinin nakledildiği tarihi takip eden on gün içinde verilecektir.²⁴²

²⁴¹ İşyeri bildirgesinin, adi posta veya kargo yolu ile gönderilmesi ya da Kuruma doğrudan verilmesi halinde, bildirgenin Kurumun evrak kayıtlarına intikal ettiği tarih; taahhütlü, iadeli taahhütlü veya acele posta servisi şeklinde gönderilmesi halinde, postaya verildiği tarih; e-sigorta kanalıyla gönderilmesi halinde ise internet kanalıyla gönderilmesi sırasında onaylama işleminin yapıldığı tarih, Kuruma intikal tarihi olarak kabul edilecektir.

²⁴² İşyerinin, aynı il içinde olmakla birlikte, başka bir ünitenin görev alanına giren bir adrese nakledilmesi halinde, işyeri bildirgesi verilmeyecek, ancak nakil tarihini takip eden tarihten itibaren on gün içinde nakledilen işyerinin sicil numarasını içerir yazı ile durum eski ve yeni üniteye bildirilecektir.

d) İşyeri bildirgesi, sigortalı çalıştırılan bir işin veya işyerinin devri halinde, yeni işveren tarafından, en geç işin veya işyerinin devralındığı tarihi takip eden on gün içinde işyerinin işlem gördüğü Kurumun ilgili ünitesine verilecektir.

e) İşyeri bildirgesi, gerçek kişi olan işverenin ölümü halinde ise, mirasçılarınca, ölüm tarihinden itibaren en geç üç ay içinde işyerinin işlem gördüğü Kurumun ilgili ünitesine verilecektir.

f) Alt işveren, asıl işverenin işyerinde çalıştırdığı sigortalıları, işverenle aralarında yaptıkları sözleşmenin ibrazı kaydıyla, Kurumdan alacağı özel bir numara ile asıl işverenin kayıtlı olduğu dosyadan bildirir. Dolayısıyla alt işverenler için ayrı bir işyeri tesciline gerek bulunmamaktadır.

g) Resen İşyeri Tescili: İşyerinin tescil edilmemiş olduğunun;

i. Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca, fiilen yapılan denetimler sonucunda veya işyeri kayıtlarından yapılan tespitlere,

ii. Kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatları gereğince yapılan soruşturma, denetim ve incelemeler neticesinde düzenlenen tutanak veya raporlara,

iii. Kamu idareleri ile döner sermayeli kuruluşlardan, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamındaki kuruluşlardan, kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan, ruhsata tabi işlerde ruhsatı veren mercilerden (Valilikler, kaymakamlıklar, belediyeler, maden arama ve işletme, inşaat, taş ocağı ruhsatı verenler ve benzeri) alınan bilgilere,

iv. Mahkeme kararlarına,

istinaden tespiti halinde, işyeri, Kurumca re'sen tescil edilecektir.

2.3.4.2. Sigortalı Tesciline İlişkin Şekli Ödevler

Sigortalı tescili ile ilgili açıklamalara 5510 sayılı Kanun'un 8. maddesinde yer verilmiştir. Bunun yanı sıra Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği ve 5510 Sayılı Kanun Gereğince Sigortalı Sayılanlar,

Sayılmayanlar, Sigortalılığın Başlangıcı, Kuruma Bildirilmesi ve Sona Ermesi Hakkında Tebliğ ile sigortalı tesciline ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur.

Sigortalı tescili ödevi incelenirken sigortalılık çeşitlerine göre sınıflandırma yapmak yerinde olacaktır.

a) 4/a Kapsamında Sigortalı Olanların Tescili

İşverenler, 5510 sayılı Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında hizmet akdine tabi sigortalı sayılanları çalışmaya, mesleki eğitime veya zorunlu staja, başladıkları tarihlerden önce örneği Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğiyle belirlenen sigortalı işe giriş bildirgesi ile Kuruma bildirmek zorundadır. Söz konusu kuralın bir takım istisnaları mevcuttur. Buna göre;

1) İnşaat, balıkçılık ve tarım işyerlerinde işe başlatılacak sigortalılar için, en geç çalışmaya başlatıldığı gün,

2) Yabancı ülkelere sefer yapan ulaştırma araçlarına sefer esnasında alınarak çalıştırılanlar ile Kuruma ilk defa işyeri bildirgesi verecek işyerlerinde; ilk defa sigortalı çalıştırmaya başlanılan tarihten itibaren bir ay içinde çalışmaya başlayan sigortalılar için, çalışmaya başladıkları tarihten itibaren en geç söz konusu bir aylık sürenin dolduğu tarihe kadar,

3) Kamu idarelerince istihdam edilen 8/9/1999 tarihli ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununa göre işsizlik sigortasına tabi olmayan sözleşmeli personel ile kamu idarelerince yurt dışı görevde çalışmak üzere işe alınanların, çalışmaya başladıkları tarihten itibaren bir ay içinde,

4) İlk işyerindeki çalışmasına ait sigortalı işe giriş bildirgesi Kuruma verilerek, tescil işlemi yapılmış olan sigortalının, naklen ve hizmet akdi sona ermeden aynı işverenin aynı ya da başka ünitelerde tescil edilmiş diğer işyerinde çalışmaya başlaması halinde, yasal süresi dışında,

5) 5510 sayılı Kanunda belirtilen sürede Kuruma bildirilme imkanı olmamakla birlikte;

a) Maliye Bakanlığı vizesine bağlı olarak kamu idarelerinde çalışacak sigortalılar için vize işleminin gerçekleştirildiğine ilişkin yazının, ilgili kamu idaresine intikal ettiği günü izleyen ikinci iş günü sonuna kadar,

b) 24/11/1994 tarihli ve 4046 sayılı Özelleştirme Kanunu uyarınca özelleştirilen işyerlerinden diğer kamu kurum ve kuruluşlarına naklen atanan sözleşmeli veya kapsam dışı personelin nakledildikleri kamu idarelerinde işe başladıkları tarihi takip eden ikinci iş günü sonuna kadar,

Kuruma yapılan bildirimler de süresinde yapılmış sayılır.

Ayrıca hizmet akdi ile çalışmamakla birlikte 3308 sayılı Kanunda belirtilen aday çırak, çırak ve işletmelerde mesleki eğitim gören öğrenciler ile meslek liselerinde okumakta iken veya yüksek öğrenimleri sırasında zorunlu staja tabi tutulan öğrencilerin bildirimleri, Milli Eğitim Bakanlığı veya bu öğrencilerin eğitim gördükleri okullar, yüksek öğrenim sırasında zorunlu staja tabi tutulan öğrenciler için ise öğrenim gördükleri yüksek öğretim kurumlarınca yapılır.

4/a kapsamında sayılan sigortalılar ile tarımsal faaliyette bulunanlar, faaliyetlerine başladıkları tarihten itibaren bir ay içinde sigortalılıklarını sigortalı bildirim belgesi ile Kuruma bildirirler. Bunlardan, 4/a kapsamında sayılan sigortalıların kendini bildirmemesi aleyhine delil teşkil etmez.

b) 4/b Kapsamında Sigortalı Olanların Tescili

4/b kapsamında kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanların sigortalılıkları, aşağıda belirtilen hallerden itibaren başlar.

1) Ticari kazanç veya serbest meslek kazancı nedeniyle gerçek veya basit usulde gelir vergisi mükellefi olanların sigortalılıkları bu mükellefiyetlerinin başlangıç tarihi itibarıyla başlar ve bu tarih vergi dairelerince,

2) Gelir vergisinden muaf olanların sigortalılıkları, Esnaf ve Sanatkar Sicil Müdürlüklerine tescil tarihi itibarıyla başlar ve bu tarih Esnaf ve Sanatkar Sicil Müdürlüklerince,

3) Şirket ortaklarından;

- Kollektif şirket, adi komandit şirketlerin komandite ve komanditer ortakları ile donatma iştiraki ortaklarının sigortalılıkları vergi mükellefiyetlerinin başladığı tarihte başlar ve bu tarih, vergi dairelerince,

- Anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortaklarının sigortalılıkları, yönetim kurulu üyeliğine seçildikleri tarihte başlar ve bu tarih, şirket yetkililerince,

- Limited şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortaklarının sigortalılıkları şirketin ticaret siciline tescil edildiği tarihte başlar ve bu tarih, ticaret sicil memurluklarınca,

4) Köy ve mahalle muhtarlarının sigortalılıkları, muhtar seçildikleri tarih itibariyle başlar ve bu tarih il veya ilçe mülki amirliklerince, Kuruma onbeş gün içinde bildirilir.

5) 6132 sayılı Kanuna tabi jokey ve antrenörlerin sigortalılıkları lisans belgesine istinaden fiilen çalışmaya başladıkları tarihte başlar. Bu tarih, kaydın yapıldığı tarihten itibaren bir ay içinde Türkiye Jokey Kulübünce Kuruma bildirilir.

c) 4/c Kapsamında Sigortalı Olanların Tescili

4/c kapsamında çalışanların sigortalılıkları, aşağıda belirtilen hallerden itibaren başlar.

1) Kamu idarelerinde ilk defa veya tekrar çalışmaya başlayanlar göreve başladıkları,

2) Harp okulları ile fakülte ve yüksek okullarda Türk Silahlı Kuvvetleri hesabına okuyanlar ile polis akademisi ile fakülte ve yüksek okullarda Emniyet Genel Müdürlüğü hesabına okuyanlar öğrenime başladıkları,

3) İkinci maddede belirtilen okullarda kendi hesabına okumakta iken Türk Silahlı Kuvvetleri veya Emniyet Genel Müdürlüğü hesabına okumaya başlayanlar ise Türk Silahlı Kuvvetleri veya Emniyet Genel Müdürlüğü hesabına okumaya başladıkları,

tarihten itibaren sigortalı sayılırlar ve bu tarihlerden itibaren on beş gün içinde sigortalı işe giriş bildirgesi ile Kuruma e-sigorta yoluyla bildirimleri yapılır.

Bunlardan, yer değiştirme suretiyle farklı işyerine atananlar ile bir kurumdan diğer kuruma naklen atanarak çalışmaya başlayanlar için sigortalı işe giriş bildirgesi verilir. Ancak, aynı kamu idaresinin farklı birimleri

arasındaki naklen tayin ve görevlendirmelerde sigortalı tekrar işe giriş bildirgesi ile bildirim yapılmaz.

d) İsteğe Bağlı Sigortalıların Tescili

İlk defa isteğe bağlı sigortalı olmak isteyenlerin örneği Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği ekinde yer alan isteğe bağlı sigorta giriş bildirgesi ile ikametgahlarının bulunduğu sosyal güvenlik il/merkez müdürlüklerine başvurmaları gerekmektedir. Tekrar isteğe bağlı sigortalılık talebinde bulunacak sigortalıların ise talep dilekçesi ile müracaatları yeterlidir.

İsteğe bağlı sigortalılık, isteğe bağlı sigortalılık giriş bildirgesinin veya talep dilekçesinin Kurum kayıtlarına intikal ettiği tarihi takip eden günden itibaren başlar.

e) Resen Tescil

5510 Sayılı Kanun kapsamında sigortalı olması gerektiği hâlde;

i. Kurumun denetim ve kontrolle görevli memurlarınca fiilen yapılan denetimler veya işyeri kayıtlarından yapılan tespitler ya da kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemeler veya kamu kurum ve kuruluşları ile 5411 sayılı Kanun kapsamındaki kuruluşlar tarafından düzenlenen belge veya alınan bilgiler sonucu,

ii. Kanununun 8. maddesinin yedinci fıkrasına göre kamu idareleri ile Kanununun 100 üncü maddesine göre 5411 sayılı Kanun kapsamındaki kuruluşlar, döner sermayeli kuruluşlar, diğer gerçek ve tüzel kişilerden doğrudan kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlarla yapılan protokoller çerçevesinde alınan bilgiler sonucu,

iii. Hizmet tespitine ilişkin kesinleşen yargı kararlarına göre,

Kuruma bildirilmediği tespit edilenlerin tescil işlemleri Kurumca re'sen sonuçlandırılır.

2.3.4.3. Sigortalılığın Sona Ermesine İlişkin Ödevler

Sigortalılığın sona ermesi ile ilgili açıklamalara 5510 sayılı Kanun'un 9. maddesinde yer verilmiştir. Bunun yanı sıra Sosyal Sigorta İşlemleri

Yönetmeliği ve 5510 Sayılı Kanun Gereğince Sigortalı Sayılanlar, Sayılmayanlar, Sigortalılığın Başlangıcı, Kuruma Bildirilmesi ve Sona Ermesi Hakkında Tebliğ ile sigortalılığın sona ermesine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur.

4/a kapsamında sigortalı olanların sigortalılıkları hizmet akdinin sona erdiği tarihte biter. Bu tarih, işverenler tarafından örneği Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği ekinde yer alan sigortalı işten ayrılış bildirgesi ile sigortalılığın sona ermesini takip eden on gün içinde Kuruma bildirilir.

4/b kapsamında sigortalı sayılanların sigortalılık niteliklerinin son bulması hali, çalışmamızın (2.3.4.2.) başlığının (b) maddesinde belirtilen 4/b kapsamındaki sigortalıların tescil bildirimlerini yapmakla yükümlü olan kişi ve kuruluşların yanı sıra ilgili sigortalılar tarafından sigortalılık niteliğinin yitirilmesi tarihinden itibaren on gün içinde sigortalı işten ayrılış bildirgesi ile Kuruma bildirilir.

4/c kapsamındaki sigortalılar için sigortalı işten ayrılış bildirgesi, sigortalılığın sona ermesini takip eden on gün içinde işe giriş bildirgesini düzenlemekle yükümlü kamu idaresince Kuruma bildirilir.

İsteğe bağlı sigortalılık ise isteğe bağlı sigortalılığını sona erdirme talebinde bulunanların, buna ait dilekçelerinin Kurum kayıtlarına geçtiği tarihten önceki primi ödenmiş son günü takip eden günden itibaren sona erer.

2.3.4.4. Aylık Prim ve Hizmet Belgesi Verme Ödevi

5510 sayılı Kanun ile işverenlere, çalıştırdıkları sigortalılar ile ilgili bilgileri içeren ve ödenmesi gereken sosyal parafiskal gelirin (primin) tahakkuk etmesini sağlayacak aylık prim ve hizmet belgesinin verilmesi yükümlülüğü getirilmiştir. Söz konusu yükümlülük ile ilgili açıklamalara 5510 sayılı Kanun'un 86. maddesinin yanı sıra Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği ve Aylık Prim Ve Hizmet Belgesinin Sosyal Güvenlik Kurumuna Verilmesine Ve Primlerin Ödenme Sürelerine Dair Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ'de yer verilmiştir.

İşveren bir ay içinde 5510 sayılı Kanun'un 4. ve 5. maddesine tâbi çalıştırdığı sigortalıların ve sosyal güvenlik destek primine tâbi sigortalıların;

- Ad ve soyadlarını, T.C. kimlik numaralarını,

- 5510 sayılı Kanununun 80. maddesine göre hesaplanacak prime esas kazançlarını,

- Prim ödeme gün sayıları ile prim tutarlarını,

gösteren ve örneği Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği ile belirlenen asıl veya ek aylık prim ve hizmet belgesini, aşağıda belirtilen sürelerde Kuruma vermekle yükümlüdür. Buna göre;

a) 4/a kapsamında sigortalı sayılanları çalıştıran;

- Özel nitelikteki işyeri işverenleri, cari aya ilişkin olarak düzenleyecekleri asıl, ek veya iptal nitelikteki aylık prim ve hizmet belgelerini, en geç belgenin ilişkin olduğu ayı izleyen ayın 23'ünde,

- Resmi nitelikteki işyeri işverenleri ise, cari aya ilişkin olarak düzenleyecekleri asıl, ek veya iptal nitelikteki aylık prim ve hizmet belgelerini, en geç belgenin ilişkin olduğu dönemi izleyen takvim ayının 7'sinde,

saat 23.59'a kadar e-Sigorta kanalıyla Kuruma göndermek zorundadırlar. Belgenin gönderilmesi gereken sürenin son gününün resmi tatile rastlaması halinde, aylık prim ve hizmet belgesi, son günü izleyen ilk iş günü saat 23:59 a kadar, Kuruma, e-Sigorta kanalıyla gönderilebilecektir.

b) 4/c kapsamında sigortalı sayılanları çalıştıran işverenler, bir ay içinde çalıştırdığı sigortalılara ilişkin aylık prim ve hizmet belgesini;

- Her ayın 15'i ile müteakip ayın 14'ü arasındaki maaşını ayın 15'inde peşin alan sigortalılar için maaş ödemelerinin yapılması gereken takvim ayının son gününe kadar,

- Her ayın 1'i ile 30'u arasındaki maaşını ayın 1'inde peşin alan sigortalılar için, maaş ödemelerinin yapılması gereken ayın 15'inci günü sonuna kadar,

- Her ayın 15'i ile müteakip ayın 14'ü arasındaki maaşını müteakip ayın 15'inde çalıştıktan sonra alan sigortalılar için, maaş ödemelerinin yapılması gereken takvim ayının son gününe kadar,

- Her ayın 1'i ile 30'u arasındaki maaşını müteakip ayın 1'inde çalıştıktan sonra alan sigortalılar için maaş ödemelerinin yapılması gereken ayın 15'inci günü sonuna kadar,

her bir maaş ödeme dönemi için ayrı ayrı Kuruma vermekle yükümlüdür. Son günün resmi tatile rastlaması durumunda aylık prim ve hizmet belgeleri bu günü izleyen ilk iş günü sonuna kadar gönderilecektir.

4/b kapsamında sigortalı olanlar, aylık prim ve hizmet belgesi düzenlemeyeceklerdir. Bu kapsamdaki sigortalılar aylık prime esas kazançlarını, beyanda bulunmak suretiyle bildireceklerdir. Sigortalının prime esas kazancı ile ilgili beyanı, Kurumun ilgili ünitesine yazılı olarak yapılabileceği gibi, ünitelere başvurmak suretiyle beyanlarının bilgisayarlara işlenmesi ve bu bildirim bilgisyardan çıktısının alınması şeklinde de yapılabilecektir.

2.3.4.5. Aylık Prim ve Hizmet Belgesini Asma Ödevi

5510 Sayılı Kanun'un 86. maddesinin 6. fıkrasına göre; sigortalıyı çalıştıran işveren ile alt işveren ve iş görme edimini yerini getirmek üzere sigortalıyı geçici olarak devralan işveren; aylık prim ve hizmet belgesinin Kurumca onaylanan bir nüshasını sigortalının çalıştığı işyerinde, birden ziyade işyeri olması halinde ise sigortalının çalıştığı her işyerinde ayrı ayrı olmak üzere, Kuruma verilmesi gereken sürenin son gününü takip eden günden başlanarak, müteakip belgenin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar, sigortalılar tarafından görülebilecek bir yere asmak zorundadır.

2.3.4.6. Defter ve Belge Düzenleme Ödevi

5510 sayılı Kanun'da doğrudan defter ve belge düzenleme yükümlülüğüne ilişkin hükümler yer almamaktadır. Ancak gerek ikincil mevzuatta gerekse de Kanun metnindeki dolaylı ifadelerde bir takım

belgelerin ve defterlerin düzenlenme usul ve esasına ilişkin hükümler yer almaktadır.

a) Ücret Tediye Bordrosu Düzenleme

Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin 105 ve 106. maddelerinde ücret bordrosunun düzenlenmesi gerekliliğine ilişkin hükümler yer almaktadır. Buna göre, işverenler, Kuruma verdikleri prim belgesinde yazılı olanları doğrulayıcı nitelikte olmak üzere aylık ücret tediye bordrosu düzenlemekle yükümlüdürler.

5510 sayılı Kanun'un 102. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca; işverenler tarafından ibraz edilen aylık ücret tediye bordrosunda; işyerinin sicil numarası, bordronun ilişkin olduğu ay, sigortalının adı, soyadı, sigortalının sosyal güvenlik sicil numarası, ücret ödenen gün sayısı, sigortalının ücreti, ödenen ücret tutarı ve ücretin alındığına dair sigortalının imzasının bulunması zorunludur. Belirtilen unsurlardan herhangi birini ihtiva etmeyen (imza şartı yönünden makbuz mukabilinde veya banka kanalıyla yapılan ödemeler hariç) ücret tediye bordroları geçerli sayılmaz

Tehlike sınıfları farklı olan işyerlerinde çalışan sigortalıların aylık ücret tediye bordroları işverence ayrı ayrı düzenlenir.

b) Yasal Defterlere İlişkin Ödevler

5510 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatında, yasal defterlere ilişkin uygulamalarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine aykırı bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla defter tutma yükümlüleri, tüccar sınıfları, sınıf değiştirme, defter türleri, tasdik ve kayıt düzenine ilişkin Vergi Usul Kanunu hükümleri sosyal güvenlik uygulamaları açısından da geçerlidir.

Bunun yanı sıra 5510 sayılı Kanun'un 102. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca defterler bazı hallerde geçersiz sayılmıştır. Bu haller şöyledir;

1. Kanunî tasdik süresi geçtikten sonra tasdik ettirilmiş olan defterlerin tasdik tarihinden önceki kısmı,

2. İşçilikle ilgili giderlerin işlenmemiş olduğu tespit edilen defterler,

3. Sigorta primleri hesabına esas tutulan kazançların kesin olarak tespitine imkân vermeyecek şekilde usûlsüz veya noksan tutulmuş defterler,

4. Herhangi bir ay için sigorta primleri hesabına esas tutulması gereken kazançların ve kazançlarla ilgili ödemelerin (sigorta primine esas kazancın ödemeye bağlı olduğu durumlar dahil) o ayın dahil bulunduğu hesap dönemine ait defterlere işlenmemiş olması halinde, o aya ait defter kayıtları,

5. Kullanılmaya başlanmadan önce tasdik ettirilmesi zorunlu olduğu halde tasdiksiz tutulmuş olan defterler,

6. VUK gereğince bilanço esasına göre defter tutulması gerekirken işletme hesabı esasına göre tutulmuş defterler geçerli sayılmaz.

2.3.4.7. Kayıt ve Belgeleri Saklama ve İbraz Ödevi

5510 sayılı Kanun'un 86. maddesi ve Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin 107. maddesi işyeri kayıt ve belgelerinin ibrazı ve saklanmasına ilişkin hükümleri içermektedir.

İşveren, işyeri sahipleri; işyeri defter, kayıt ve belgelerini ilgili olduğu yılı takip eden yıl başından başlamak üzere on yıl süreyle, kamu idareleri otuz yıl süreyle, tasfiye ve iflâs idaresi memurları ise görevleri süresince, saklamak ve Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilen memurlarınca istenilmesi halinde onbeş gün içinde ibraz etmek zorundadır.

Söz konusu defter ve belgeleri;

a) 10 yıl olan saklama süresi 2008 yılı için 5 yıl, 2009 yılı için 6 yıl, 2010 yılı için 7 yıl, 2011 yılı için 8 yıl, 2012 yılı için 9 yıl olarak,

b) 30 yıl olan saklama süresi ise 2008 yılı için 5 ve sonraki yıllarda 30 yıl tamamlanıncaya kadar her yıl birer yıl artırılarak uygulanır.

Sigortalıyı devir alan işverenler, devredilen sigortalılarla ilgili yükümlülüklerini yerine getirmişler ise, yükümlülüklerini yerine getirdikleri sigortalılarla ilgili kendilerine ait işyeri kayıt ve belgelerini yukarıda belirtilen sürelerle saklamak zorundadır.

Yapılacak tebligat üzerine defter ve belgeler, incelemeyi yapacak denetim ve kontrolle görevlendirilmiş ilgili memurun tebligatta belirttiği adrese getirilir. Ancak, işverenler, işyeri sahipleri, alt işveren ya da sigortalıyı devir alan işveren tarafından defter ve belgelerin işyerinde ya da belge ile kanıtlanması kaydıyla işletme merkezinde incelenmesinin yazılı olarak istenilmesi veya bu isteğin bir tutanakla tespit edilmesi hâlinde, denetim ve kontrolle görevlendirilmiş ilgili memurca da teftişe elverişli bulunursa inceleme orada yapılabilir.

Defter ve belgeler 5510 sayılı Kanunun 99 uncu maddesi gereğince 7201 sayılı Tebligat Kanununa göre yapılacak bildirim ile istenilebileceği gibi, işveren, işveren vekili, işyeri sahibi, alt işveren veya sigortalıyı devir alan işveren ile düzenlenecek tutanakla da istenebilir.

İşveren kayıt ve belgelerin ibrazına ilişkin olarak mehil talebinde de bulunabilir. Yapılacak tebligata rağmen, 15 gün ya da haklı bir sebep ileri sürülerek yazılı istekte bulunulması veya bu durumun ilgililerin şahsen başvurusu ile bir tutanakla tespiti üzerine verilen mehil süresi içinde ibraz edilmeyen defter ve belgelerin daha sonra ibraz edilmesi hâlinde de gerekli inceleme yapılır.

İşveren, işyeri sahibi, işveren vekili, alt işveren veya sigortalıyı devir alan işveren tarafından haklı bir sebep ileri sürülerek istenilen mehil süresi, ilgili denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurca belirlenir ve ilgiliye yazılı bildirilir. Zamanaşımının söz konusu olduğu hâllerde mehil süresine ilişkin istekler kabul edilmez.

Defter ve belgelerin ibraz edilmeyeceği veya mevcut olmadığı işveren, işyeri sahibi, işveren vekili, alt işveren veya sigortalıyı devir alan işveren tarafından yazılı olarak bildirildiği ya da bu durum ilgili denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurca bir tutanakla tespit edildiği takdirde, ilgililere defter ve belgelerin ibrazı hususunda ayrıca tebligat yapılmaz.

2.3.4.8. Diğer Ödevler

Sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin olarak yukarıda sıralanan asli ödevlerin yanı sıra ilgili kanun ve ikincil mevzuatta düzenlenmiş muhtelif ödevler de söz konusudur. Söz konusu ödevleri aşağıdaki şekilde sıralamamız mümkündür;

- a) İş kazasının bildirilmesi ödevi²⁴³,
- b) Meslek hastalığını bildirme ödevi²⁴⁴,
- c) Tehlike sınıf ve derecesindeki değişikliğin bildirilmesi²⁴⁵,
- d) Eksik çalışma günlerini bildirme²⁴⁶,
- e) Sigortalıların kendisini bildirme ödevi²⁴⁷,
- f) Denetim elemanlarına gerekli yardımda bulunma ödevi²⁴⁸,
- h) İşsizlik sigortası uygulaması doğrultusunda işten ayrılma bildirgesi verilmesi.

²⁴³ İş kazasının 4/a kapsamında bulunan sigortalılar bakımından bunları çalıştıran işveren tarafından, o yer yetkili kolluk kuvvetlerine derhal ve Kuruma da en geç kazadan sonraki üç işgünü içinde, 4/b kapsamında bulunan sigortalı bakımından kendisi tarafından, bir ayı geçmemek şartıyla rahatsızlığının bildirim yapmaya engel olmadığı günden sonra üç işgünü içinde, iş kazası ve meslek hastalığı bildirgesi ile doğrudan ya da taahhütlü posta ile Kuruma bildirilmesi zorunludur. (5510 SK.-md/13)

²⁴⁴ Meslek hastalığının 4/a kapsamında bulunan sigortalılar bakımından, sigortalının meslek hastalığına tutulduğunu öğrenen veya bu durum kendisine bildirilen işveren tarafından, 4/b kapsamındaki sigortalı bakımından ise kendisi tarafından, bu durumun öğrenildiği günden başlayarak üç işgünü içinde, iş kazası ve meslek hastalığı bildirgesi ile Kuruma bildirilmesi zorunludur. (5510 SK.-md/14)

²⁴⁵ İşverenler ile 4/b kapsamında sigortalı sayılanlar, tehlike sınıf ve derecesini etkileyebilecek her türlü değişikliği bir ay içinde Kuruma bildirmekle yükümlüdür. Bu bildirim üzerine Kurum, yapacağı incelemeler sonunda tehlike sınıf ve derecesini değiştirebilir. (5510 SK.-md/84)

²⁴⁶ Ay içinde bazı işgünlerinde çalıştırılmadığı ve ücret ödenmediği beyan edilen sigortalıların, otuz günden az çalıştıklarını ispatlayan belgelerin işverence ilgili aya ait aylık prim ve hizmet belgesine eklenmesi şarttır. Kamu idareleri ile toplu iş sözleşmesi imzalanan işyerlerinde bu şart aranmaz. (5510 SK.-md/86)

²⁴⁷ Sigortalılar, çalışmaya başladıkları tarihten itibaren en geç bir ay içinde, sigortalı olarak çalışmaya başladıklarını Kuruma bildirirler. Ancak, sigortalının kendini bildirmemesi, sigortalı aleyhine delil teşkil etmez. (5510 SK.-md/8)

²⁴⁸ Denetim ve kontrolle görevlendirilmiş ilgili memurların istemeleri hâlinde işverenler, bilgisayar ortamında sakladığı işyeri kayıt ve belgelerini manyetik ortamda verirler. İşveren, denetim ve kontrolle görevlendirilmiş ilgili memurlara uygun donanım ve yazılımlar, terminallere ulaşım imkânları ve uzman personel sağlamak zorundadır. (SSİY-md/114)

2.3.5. Sosyal Parafiskal Gelirlerin Takip ve Tahsili

2.3.5.1. Takip ve Tahsile İlişkin Genel Esaslar

Sosyal Güvenlik Kurumu'nun alacaklarının takip ve tahsiline ilişkin düzenlemeler, genel itibariyle 5510 sayılı Kanun'un 88. maddesinde ve söz konusu maddeye istinaden çıkartılmış olan Sosyal Güvenlik Kurumunca 6183 Sayılı Kanuna Göre Kullanılacak Yetkilere İlişkin Yönetmelikte²⁴⁹ yer almaktadır. Ayrıca 4447 sayılı Kanun uyarınca işsizlik sigortasına ilişkin ödenmesi gereken primlerin tahsili Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından aynı doğrultuda yapılmaktadır.

5510 sayılı Kanun'un 88. maddesinin 15. fıkrası gereğince, Kurumun süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsilinde, 6183 sayılı Kanunun 51, 102 ve 106. maddeleri hariç, diğer maddeleri uygulanır. Dolayısıyla 6183 sayılı Kanun'da yer alan;

- a) Gecikme zammı, nispet ve hesabı (Md.51),
- b) Tahsil zamanaşımı (Md.102),
- c) Tahsil imkansızlığı nedeniyle terkin (Md.106).

Hükümleri haricindeki tüm hükümler sosyal güvenlik hukukumuz, dolayısıyla sosyal parafiskal gelirlerin takip ve tahsili açısından da geçerlidir.

6183 sayılı Kanun'da yetkiler açısından Maliye Bakanlığı ve diğer kamu kuruluşlarına atıfta bulunulmuştur. 5510 sayılı Kanun'un 88. maddesi uyarınca; Sosyal Güvenlik Kurumu, 6183 sayılı Kanunun uygulanmasında Maliye Bakanlığı ile diğer kamu kurum ve kuruluşları ve mercilere verilen yetkileri kullanır.

Kurumun 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen prim ve diğer alacakları amme alacağı niteliğinde olup, imtiyazlı olacaktır. Kurumun taraf olduğu her türlü dava ve icra takiplerinin kısmen veya tamamen aleyhe neticelenmesi halinde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununda yazılı tazminat ve cezalar Kurum hakkında uygulanmaz.(5510 SK-md.88/18)

²⁴⁹ Çalışmamızın (2.3.5.) başlığı altında bundan sonra "Yönetmelik" olarak anılacaktır.

Ayrıca 4447 sayılı Kanun'un 49. maddesine göre; işsizlik sigortası primlerinin toplanmasından, sigortalı ve işyeri bazında kayıtların tutulmasından, toplanan primler ile uygulanacak gecikme cezası ile gecikme zammının Fona aktarılmasından, teminat ve hak edişlerin prim borcuna karşılık tutulmasından, yersiz olarak alınan primlerin iadesinden Sosyal Güvenlik Kurumu görevli, yetkili ve sorumludur. Sosyal Güvenlik Kurumu bir ay içinde tahsil ettiği primler ile gecikme cezası, gecikme zammı ayrı ayrı göstermek suretiyle tahsil edildiği ayı izleyen ayın onbeşine kadar Fona aktarır. Uygulamaya ilişkin hususlar Sosyal Güvenlik Kurumu ve Kurum arasında düzenlenen bir protokol ile belirlenir.

2.3.5.2. Kurum Alacaklarını Koruma Yöntemleri

6183 sayılı Kanun'da yer alan kamu alacaklarını koruma yöntemleri Sosyal Güvenlik Kurumu'nun alacaklarının korunması açısından da kullanılmaktadır. Ancak, 6183 sayılı Kanun'da belirtilen yetki ve usule yönelik bir takım düzenlemeler için yönetmelik ile bir takım uyarlamalar yapılması yoluna gidilmiştir. Bu doğrultuda 6183 sayılı Kanun'da bahsedilen koruma yöntemlerinin sosyal güvenliğe yansımaları aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

a) Teminat İstenmesi

Teminat istenmesi hususu ile alakalı olarak, 6183 sayılı Kanun'un 9 ila 12. maddelerinin yanı sıra Yönetmelikte bir takım düzenlemelere yer verilmiştir. Yönetmeliğin 5. maddesine göre; tahsil dairesi²⁵⁰, Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan borçlunun durumu, Kurum alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyor ise borçludan mevzuatta belirtilen teminatı isteyebilir.

Ayrıca Yönetmeliğin aynı maddesine göre; Kurum alacağını tahakkuk ettirecek gerekli işlemlere başlanmış olması hâlinde, Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler sonucunda bulunan

²⁵⁰ Tahsil dairesi; Kurumun tahsilatla görevli ünitesini, servisini, icra memurlarını, memurlarını ve Kurum adına vekaletname verilen gerçek ve tüzel kişileri ifade eder.

tutar üzerinden tahsil dairesince teminat istenebilir. Görüldüğü üzere her iki halde de teminat istenmesi idarenin inisiyatifine bırakılmış olup, zorunlu bir uygulama değildir.

Kurumca teminat olarak istenebilecek değerler ise 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinde yer alan kıymetlerdir²⁵¹. Teminat sonradan tamamen veya kısmen değerini kaybeder veya borç miktarı artarsa, teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesi istenir. Borçlu verdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerde başkalarıyla değiştirebilir.

Ayrıca Yönetmeliğin 6. maddesine göre; Kurum alacaklarının tahsili ile ilgili olarak 6183 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinde belirtilen teminatı sağlayamayan borçluların, borç ödemede hüsünüyetli ve malî gücü yüksek olan muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu olarak göstermesi hâlinde, şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmeme konusunda tahsil dairesi yetkilidir.

b) İhtiyati Haciz

İhtiyati haciz müessesesi amme alacağının korunması bakımından en etkili yöntemlerinden biridir. Bağımsız Vergi Daireleri Yönergesi'nde, ihtiyati haciz şu şekilde tanımlanmaktadır: "İlerde tahakkuk edecek olan veya henüz vadesi gelmemiş bulunan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş bulunan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan hacze, ihtiyati haciz denir."

²⁵¹ 1. Para,

2. Bankalar ve özel finans kurumlar tarafından verilen süresiz teminat mektupları,

3. Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.),

4. Hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat "Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden % 15 noksanıyla değerlendirilir."

5. İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idarelerince haciz varakalarına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar.

Yönetmeliğe göre, ihtiyati haciz, Kurum alacakları ile ilgili olarak 6183 sayılı Kanununun 13. maddesinde belirtilen sebeplerin bulunması hâlinde²⁵², hiçbir süreye bağlı kalmaksızın ünite müdürünün kararıyla derhâl uygulanır.

Haklarında ihtiyati haciz uygulanan borçlular, haczin yapıldığı tarihten, gıyapta yapılan hacizlerde ise haczin tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde yetkili iş mahkemesinde dava açabilir.²⁵³ Borçlu tarafından, ihtiyati hacze karşı 7 gün içinde ihtiyati haczin iptali için dava açılmış olsa bile, hüküm kesinleşinceye kadar ihtiyati haciz devam eder. İhtiyati hacze karşı 7 günlük dava açma süresinin geçmesinden sonra alacaklı tahsil dairesince ödeme emrinin tebliği ile ihtiyati haciz kesin hacze çevrilir.

6183 sayılı Kanun'un 16. maddesine göre; Borçlu, 10. maddenin 5. bendinde yazılı menkul mallar²⁵⁴ hariç olmak üzere, mezkûr maddeye göre teminat gösterdiği takdirde ihtiyati haciz, haczi koyan merci tarafından kaldırılır.

c) İhtiyati Tahakkuk

İhtiyati tahakkuk uygulaması da kamu alacaklarını güvence altına almaya yönelik etkin bir müessesedir. İhtiyati tahakkuk, kamu alacağının, yetkili birimin emriyle amme alacağını güvenceye almak için geçici olarak tahakkuk ettirilmesidir.

²⁵² 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesine göre ihtiyati haciz sebepleri şunlardır;

1. 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise,
2. Borçlunun belli ikametgahı yoksa,
3. Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,

4. Borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,

5. Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,

6. Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise,

7. İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarılanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu kanununun 27, 29, 30 uncu maddelerinin tatbikini icabettiren haller varsa.

²⁵³ İhtiyati hacze karşı açılacak davalarda iki iddia ileri sürülebilir. Bunlar; ihtiyati haczin usulüne uygun olmadan uygulanması ve ihtiyati haciz sebeplerinin olmamasıdır.(6183 SK-md.15)

²⁵⁴ İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden haczedilen menkul mallar.

Yönetmeliğin 8. maddesine göre; Ünite²⁵⁵ müdürü, 6183 sayılı Kanununun 17. maddesinde belirtilen sebeplerin bulunması hâlinde²⁵⁶, ilgili servisin yazılı talebi üzerine borçlunun henüz tahakkuk etmemiş borçlarından Kurumca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların gecikme cezası, gecikme zammı ve idari para cezalarının derhâl tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir. Ünitenin ilgili birimleri bu emri derhâl tatbik etmek zorundadır.

Haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulanan borçlular, ihtiyati tahakkuk sebeplerine ve miktarına haczin yapıldığı tarihten, gıyapta yapılan hacizlerde ise haczin tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde yetkili iş mahkemesinde dava açabilir.

d) Yurt Dışına Çıkış Yasağı

5766 Sayılı Kanun ile birlikte 06.06.2008 tarihi itibarıyla sosyal güvenlik prim borçları, gecikme zamları ve idari para cezaları için de yurtdışına çıkış yasağı uygulaması getirilmiştir. Ancak bu borçlara ilişkin olarak yurtdışına çıkış yasağı uygulanabilmesi için bazı şartlar bulunmaktadır. Bunlar;

- Bu amme alacakları için ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden yedi gün içerisinde ödememesi ya da hakkında bu alacaklar nedeniyle ihtiyati haciz kararı alınması gerekmektedir.

- Yurtdışına çıkış yasağı uygulaması 100.000 YTL ve üzerinde olan teminat altına alınmamış borçlar için uygulanacaktır.

²⁵⁵ Ünite; Kurumun tahsilatla görevli sosyal güvenlik il müdürlüğü ile sosyal güvenlik merkezlerini ifade eder.

²⁵⁶ 6183 sayılı Kanun'un 17. maddesine göre ihtiyati tahakkuk sebepleri şunlardır;

a) 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise,

b) Borçlunun belli ikametgâhı yoksa,

c) Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,

d) Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,

e) Mükellef hakkında 6183 sayılı Kanununun 110. maddesi gereğince (tahsile engel olmak/zorlaştırmak) takibata girişilmişse,

f) Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse.

Teminat alınması, alacağın tecil edilmesi, borçlunun aciz halinin tespit edilmesi, yargı mercilerince amme alacağının takibinin durdurulmasına karar verilmesi veya takibin kanunen durdurulması gereken diğer hallerde yurtdışı çıkış yasağı kaldırılır.

Amme borçlusu hakkında uygulanan yurt dışı çıkış yasağı, hastalık, iş bağlantısı gibi hallerde alacaklı tahsil dairesinin uygun görmesi ve bildirimi üzerine ilgili makamlar tarafından kaldırılır.

e) Diğer Koruma Yöntemleri

Yukarıda açıklaması yapılanlar dışında 6183 sayılı Kanun'da öngörülen diğer koruma yöntemleri de Sosyal Güvenlik Kurumu alacaklarının takip ve tahsilinde uygulanabilmektedir. Buna göre diğer koruma yöntemleri şöyledir;

i. Mal Bildiriminde Bulunma: Mal bildirimi, borçlunun gerek kendisinde, gerekse üçüncü şahıslar elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek miktarın, nevini, mahiyetini, vasfını, değerini ve her türlü gelirlerini veya haczi kabil mal veya geliri bulunmadığını ve yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna nazaran borcunu ne suretle ödeyebileceğini yazı ile veya sözle tahsil dairesine bildirmesidir.²⁵⁷

ii. İptal Davası Açma: Amme borçlusunun 6183 sayılı Kanununun 27, 28, 29 ve 30. maddelerinde yazılı tasarruf ve muamelerinin iptali için umumi mahkemelerde dava açılır ve bu davalara diğer işlere takdimen umumi hükümlere göre bakılır (6183 SK-md.24).

iii. Kurum Alacağının Rüçhanîyet Hakkı: Üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden evvel o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa bu alacak da hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunur. Genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim,

²⁵⁷ Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, 7 günlük müddet içinde borcunu ödemediği ve mal bildiriminde de bulunmadığı takdirde mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik olunur. Hapisle tazyik kararı, ödeme emrinin tebliğini ve 7 günlük müddetin bitmesini mütaakıp tahsil dairesinin yazılı talebi üzerine icra tetkik mercii hakimi tarafından verilir. Bu kararlar Cumhuriyet Savcılığınca derhal infaz olunur. Mal bildiriminde, malı olmadığını gösteren veyahut borca yetecek kadar mal göstermemiş olan borçlu, sonradan edindiği malları ve gelirindeki artmaları, edinme ve artma tarihinden başlayarak 15 gün içinde tahsil dairesine bildirmeye mecburdur.(6183 SK-md. 60,61)

harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 268 inci maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmü uygulanmaz. (6183 SK-md.21).

iv. Ortaklığın Feshini İsteme: Borçluya ait mal bulunmadığı veya amme alacağını karşılamaya yetmediği yahut borçlu veya ortaklık tarafından bu 6183 sayılı Kanuna göre teminat gösterilmediği takdirde, borçlunun sermayesi paylara bölünmüş olmayan ortaklıklardaki hisselerinden amme alacağının tahsili için genel hükümler dairesinde ortaklığın feshi istenebilir.(6183 SK-md.34)

v. Devralanın Sorumluluğu: Sigortalının çalıştırıldığı işyeri aktif veya pasifi ile birlikte devralınır veya intikal ederse ya da başka bir işyerine katılır veya birleşirse eski işverenin Kuruma olan prim ile gecikme cezası, gecikme zammı ve diğer ferilerinden oluşan borçlarından, aynı zamanda yeni işveren de müştereken ve müteselsilen sorumludur. Bu hükme aykırı sözleşme hükümleri Kuruma karşı geçersizdir.(5510 SK-md.89/1)

2.3.5.3. Gecikme Cezası ve Gecikme Zammı Uygulaması

5510 sayılı Kanun'un 89. maddesinin ikinci fıkrasında ödenmeyen alacaklara ilişkin uygulanacak gecikme cezası ve gecikme zammına ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Buna göre; Kurumun prim ve diğer alacakları süresi içinde ve tam olarak ödenmezse, ödenmeyen kısmı sürenin bittiği tarihten itibaren ilk üç aylık sürede her bir ay için % 3 oranında gecikme cezası uygulanarak artırılır. Ayrıca, her ay için bulunan tutarlara ödeme süresinin bittiği tarihten başlamak üzere borç ödeninceye kadar her ay için ayrı ayrı Hazine Müsteşarlığınca açıklanacak bir önceki aya ait Yeni Türk Lirası cinsinden iskontolu ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetlerinin aylık ortalama faizi bileşik bazda uygulanarak gecikme zammı hesaplanır. Ancak, ödemenin yapıldığı ay için gecikme zammı günlük hesaplanır. Bakanlar Kurulu, ilk üç ay için uygulanan gecikme cezası oranını iki katına kadar artırmaya veya bu oranı % 1 oranına kadar indirmeye, yeniden kanunî oranına getirmeye ve uygulama tarihini belirlemeye yetkilidir. Dava ve icra

takibi açılmış olsa bile, prim ve diğer Kurum alacaklarının ödenmemiş kısmı için gecikme cezası ve gecikme zammı tahsil edilir.

2.3.5.4. Tecil Uygulaması

6183 sayılı Kanun'un 48. maddesinde yer verilen tecil uygulaması, yetkilere ilişkin hükümleri hariç, 5510 sayılı Kanun ve ilgili yönetmelik kapsamında Sosyal Güvenlik Kurumu alacakları için de uygulanır.

Kurum alacağının vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi, Kurum borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, Kurum Yönetim Kurulunca veya Kurum Yönetim Kurulunun yetkisini devrettiği makamlarca, Kurum alacağı 6183 sayılı Kanununun 48. maddesine göre 36 ayı geçmemek üzere ve tecil faizi alınarak tecil olunabilir.

Sosyal Güvenlik Kurumu'nun 05.03.2009 tarihli 2009/36 sayılı genelgesi uyarınca Sosyal güvenlik merkezlerince takip edilen 1.000.000 TL'na kadar olan Kurum alacaklarının tecil ve taksitlendirilmesinde bu sosyal güvenlik merkezlerinin müdürü, 1.000.001- 2.000.000 TL arası Kurum alacaklarının tecil ve taksitlendirilmesinde ise sosyal güvenlik il müdürü yetkilidir.

Ayrıca, bünyesinde icra takip, haciz ve satış işlemlerinin yürütüldüğü sosyal güvenlik merkezi kurulmayan sosyal güvenlik il müdürlüklerinde 2.000.000 TL 'na kadar olan borçların tecil ve taksitlendirme yetkisini il müdürleri kullanmaya devam edecektir.

Ünitelerce; 2.000.000 TL'nı aşan tutarlar için tecil ve taksitlendirme talepleri İhtilafı Prim İşleri ve İcra Daire Başkanlığına gönderilmekle beraber söz konusu borç tutarları ;

2.000.001- 3.000.000 TL arasında ise İhtilafı Prim İşleri ve İcra Daire Başkanı,

3.000.001- 4.000.000 TL arasında ise Sosyal Sigortalar Genel Müdürü,

4.000.001- 5.000.000 TL arasında ise Kurum Başkanı,
5.000.001 TL ve üzerinde ise Yönetim Kurulu
tarafından değerlendirilecektir.

Tecil edilmesi için yazılı talepte bulunulan Kurum alacağıının toplamı ellibin Türk Lirasını aşmadığı takdirde teminat şartı aranmaz. Bu tutarın üzerindeki Kurum alacaklarının tecilinde, gösterilmesi zorunlu teminat tutarı ellibin Türk Lirasını aşan kısmın yarısıdır. Bakanlar Kurulunca teminat aranılmamasına ilişkin tutarının değiştirilmesi durumunda belirlenen bu tutara göre işlem yapılır.

Tecil faizi, Maliye Bakanlığının belirlediği oranlarda uygulanır. Tecil faizi oranında değişiklik yapılması hâlinde, bu değişikliğin Resmî Gazete’de yayımlandığı tarihten önce tecil edilen alacaklara, değişikliğin yapıldığı tarihe kadar eski oranlar, değişiklik tarihinden itibaren ise belirlenen yeni oran üzerinden tecil faizi uygulanır. Ancak, tecil faizi oranının yükselmesi hâlinde değişikliğin yayımı tarihinden önce yapılan veya henüz sonuçlandırılmamış taleplere istinaden yapılacak tecillerde ise eski oranlar üzerinden tecil faizi alınır.

Tecilde ödemeler, borç aslı ve ferîlerine orantılı olarak mahsup edilir. Tecil şartlarına uyulmaması, değerini kaybeden teminatın veya mahcuz malların tamamlanmaması ya da yerlerine başkalarının gösterilmemesi hâllerinde alacak muaccel olur.

Tecilin bozulması durumunda, tahsil edilmiş bulunan tecil faizlerinin, tecile konu toplam borç içindeki gecikme cezası ve gecikme zammına isabet eden bölümü Kuruma irat kaydedildikten sonra, kalan tutar gecikme zammına mahsup edilir.

2.3.5.5. Erken Ödeme Uygulaması

Sosyal güvelik reformu olarak da adlandırılan 5510 Sayılı Kanun ile birlikte getirilen yeni kavramlardan bir tanesi de “prim ödeme yükümlüsü” kavramıdır. Kanununun 87. maddesinde kimlerin prim ödeme yükümlüsü olduğu altı madde halinde sıralanmış olup bunlardan sadece (b) bendinde

sayılan prim ödeme yükümlülerine erken ödeme indirimi hakkı tanınmıştır. Buna göre erken ödeme indiriminden yararlanabilecek olanları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

a) 5510 Sayılı Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine tabi olanlar,

b) 5510 Sayılı Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında sayılan kişilerden sosyal güvenlik destek primine tabi olanlar,

c) İsteğe bağlı sigortalı olanlar

d) Genel Sağlık Sigortası uygulaması açısından müteakabiliyet esası da dikkate alınmak şartıyla, oturma izni almış yabancı ülke vatandaşlarından yabancı bir ülke mevzuatı kapsamında sigortalı olmayan kişilerin kendileri,

e) 5510 Sayılı Kanun'da genel sağlık sigortalısı olanların sayıldığı 60. maddenin (a) ila (f) bentleri haricinde kalan ve başka bir ülkede sağlık sigortasından yararlanma hakkı bulunmayan vatandaşların kendileri.

Yukarıda sayılmış olan prim ödeme yükümlüleri, normal şartlarda her aya ait primlerini takip eden ayda Kurumca belirlenecek günün sonuna kadar Kuruma öderler. Ancak bu kişiler primlerini en fazla 360 günle sınırlı olmak üzere peşin olarak erken ödeyebilirler. Dolayısıyla erken ödeme indirimi uygulamasında 360 günlük bir sınırlama getirilmiş olup daha uzun süreli bir erken ödeme öngörülmemiştir.

Erken ödeme halinde erken ödenen her gün için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanunun ek 1 inci maddesine göre erken ödeme indirimi hükümleri uygulanır. Buna göre, erken ödemelerde indirim, ödeme tarihinden kanuni ödeme süresinin son gününe kadar, her gün için aylık % 4 oranında²⁵⁸ uygulanır. Kanuni ödeme süresinin sonunda artakalan tutarlar, erken ödeme sayılır. İndirim uygulanacak sürelerin hesabında bir ay 30 gün olarak kabul edilir ve ödemenin yapıldığı gün dikkate alınmaz. Ayrıca yapılan erken ödeme indirimi, prime esas kazançtan indirilmez.

²⁵⁸ Bakanlar Kurulu; bu oranı sıfıra kadar indirmeye, % 8'e kadar artırmaya, amme alacaklarının nev'i ve vadeleri itibarıyla farklı oranlar tespit etmeye yetkilidir.

Erken ödeme indirim uygulamasında önem arzeden bir başka husus ise erken ödemenin söz konusu olduğu dönemin ve sigortalılık süresinin tespitidir. Buna göre, erken ödemede sigortalılık süresi, sigorta priminin ait olduğu her ayın ilk gününden itibaren, prim ödeme gün sayısına dahil edilir. Erken ödeme yapılan ve prim ödeme gün sayısına dahil edilmeyen sürede isteğe bağlı sigortalılığın sona ermesi halinde, sigortalılık süresinden sayılmayan günlere ait primler ilgililere iade edilecektir.

2.3.6. Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerle Yönelik İdari Para Cezaları

Amacı sosyal güvenliği yaygınlaştırmak, suiistimallere karşı caydırıcılığı artırmak ve sosyal güvenliğin bir düzen dahilinde yürütümünü sağlamak olan müeyyideler, 5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinde idari para cezaları başlığı altında vücut bulmuştur.

5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinde sayılmış olan idari para cezalarının miktarlarının belirlenmesinde sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücret kıstas alınmaktadır. Uygulanacak olan idari para cezası için hangi tarihte geçerli olan asgari ücretin kıstas alınacağı da bir diğer önemli konudur. Genel itibariyle bir idari para cezası için kıstas alınacak asgari ücret, idari para cezası uygulanmasını gerektiren fiilin işlendiği tarihte geçerli olan asgari ücret olacaktır. Ayrıca 5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinde belirtilmiş olan idari para cezalarının uygulanabilmesi için mutlak suretle Kurumca cezanın dayanağının belirtilmesi gerekmektedir. Bu gereklilik özellikle idari para cezasının kaynağını oluşturan olaya ilişkin açılacak davalarda delil niteliği olması açısından büyük önem arz etmektedir.

5510 Sayılı Kanun'da yer alan idari para cezaları ile ilgili olarak genel anlamda değinilmesi gereken bir başka husus ise 5510 Sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önceki (01.10.2008 öncesi) dönemlere ilişkin idari para cezası uygulanmasını gerektirecek fiillerin tespiti hallerinde hangi kanun hükümlerinin uygulanacağıdır. Ceza hukukunun genel kuralı gereği birisi

diğerini yürürlükten kaldıran iki ayrı kanun veya kanun maddesi bulunması ve cezayı gerektiren fiilin yürürlükten kalkmış olan maddenin yürürlükte olduğu zaman diliminde meydana gelmiş olması halinde cezaya muhatap olan kişi için lehe olan hükmün uygulanması gerekmektedir. Bu durum özellikle 5510 Sayılı Kanun ile 506 Sayılı Kanun'da yer alan idari para cezaları için büyük önem arz etmekte olup 506 Sayılı Kanun yürürlükte iken idari para cezası gerektiren bir fiilin işlenmiş olması ancak bu hususun 5510 Sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 01.10.2008 sonrasında tespiti halinde muhatap için iki kanundan hangisinde daha az ceza öngörülmüşse o kanun hükmünün uygulanması gerekecektir.²⁵⁹

2.3.6.1. Sigortalı Tesciline İlişkin İdari Para Cezaları

5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde sigortalılığa ilişkin bildirgenin süresinde verilmemesi halinde uygulanacak idari para cezaları düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre uygulanacak idari para cezaları üçlü bir ayrıma tabi tutulmuştur. Bu idari para cezalarını aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür;

a) Sigortalılığa İlişkin Bildirgenin Süresi Dışında veya Belirlenen Usule Aykırı Şekilde Verilmesi Hali

4/a kapsamında sigortalı olanlara ilişkin sigortalı işe giriş bildirgesini ve genel sağlık sigortası işe giriş bildirgesini, Kanunda belirtilen süreler içinde ya da Kurumca belirlenen şekle ve usûle uygun vermeyenler veya Kurumca internet, elektronik veya benzeri ortamda göndermekle zorunlu tutulduğu hâlde anılan ortamda göndermeyenler hakkında her bir sigortalı için asgari ücret tutarında idari para cezası uygulanacaktır.

b) Sigortalılığa İlişkin Bildirgenin Verilmediğinin Kurumca Çeşitli Yollarla Öğrenilmesi Hali

İşverenlerin, 4/a kapsamında sigortalı sayılan kişiler için işe giriş bildirgesini vermediğinin,

²⁵⁹ Mehmet Bulut, "Sosyal Güvenliğe Yönelik İdari Para Cezalarında Lehe Olan Kanun Hükmünün Uygulanması", **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Şubat 2010, s. 47

- Mahkeme kararından,
 - Kurumun denetim ve kontrolle görevli memurlarınca yapılan tespitlerden,
 - Diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarının kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemelerden,
 - Bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan,
- alınan bilgi ve belgelerden anlaşılması halinde bildirgeyi vermekle yükümlü olanlar hakkında her bir sigortalı için aylık asgari ücretin iki katı tutarında idari para cezası uygulanacaktır.

c) Tekerrür Hali

İşyeri esas alınmak suretiyle bildirgenin verilmediğine ilişkin;

- Mahkemenin karar tarihinden,
 - Kurumun denetim ve kontrolle görevli memurlarının tespit tarihinden,
 - Diğer kamu kurum ve kuruluşlarının denetim elemanlarının rapor tarihinden,
 - Bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi veya belgelerin Kuruma intikal tarihinden,
- itibaren bir yıl içinde Kurumca tekrar bildirge verilmediğinin anlaşılması halinde, bildirgeyi vermekle yükümlü olanlar hakkında bu defa her bir sigortalı için aylık asgari ücretin beş katı tutarında idari para cezası uygulanır.

Tekerrür hali sadece Kurumca yapılan tespit halinde söz konusu olup, işverenin kendiliğinden süresi dışında verdiği işe giriş bildireleri veya usulüne uygun olmayan şekilde bildirgenin verilmesi hallerinde uygulanmamaktadır.

2.3.6.2. Sigortalılığın Sona Ermesinin Bildirimine İlişkin İdari Para Cezası

5838 Sayılı Kanun'un 4. maddesi ile 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 10. maddesinin birinci fıkrasına (j) bendi eklenmiş ve sigortalılığın sona ermesine ilişkin bildirim süresinde yapılmamasına ilişkin idari para cezası öngörülmüştür. Eklenen söz konusu bende göre; 5510 Sayılı Kanun'un 9. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre sigortalılığı sona erenlere ilişkin bildirim ile 506 sayılı Kanunun geçici 20 nci maddesinde yer alan sandıklara, sandık iştirakçiliğinin başlama veya sona ermesine ilişkin bildiri, süresi içinde ya da Kurumca belirlenen şekle ve usule uygun olarak yapmayanlar veya Kurumca internet, elektronik veya benzeri ortamda göndermekle zorunlu tutulduğu halde anılan ortamda göndermeyenler hakkında, her bir sigortalı veya sandık iştirakçisi için asgari ücret tutarında idari para cezası uygulanacaktır.

2.3.6.3. İşyeri Tesciline İlişkin İdari Para Cezası

5510 Sayılı Kanun'un 11. maddesinde belirtilen işyeri bildirgesini, Kurumca belirlenen şekle ve usûle uygun vermeyenler veya Kurumca internet, elektronik veya benzeri ortamda göndermekle zorunlu tutulduğu halde, anılan ortamda göndermeyenler veya bu Kanunda belirtilen süre içinde Kuruma vermeyenlere;

- a) Kamu idareleri ile bilânço esasına göre defter tutmak zorunda olanlar için asgari ücretin üç katı tutarında,
- b) Diğer defterleri tutmak zorunda olanlar için asgari ücretin iki katı tutarında,
- c) Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için bir aylık asgari ücret tutarında idari para cezası uygulanır.

5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinde işyeri bildirgesine ilişkin olarak başka cezalar da öngörülmüştür. Nitekim şirket kuruluşu aşamasında, çalıştıracağı sigortalı sayısını ve bunların işe başlama tarihini, ticaret sicili memurluklarına bildiren işverenlerin, bu bildirimleri Kuruma yapılmış

sayılmaktadır, ancak ticaret sicili memurlukları, kendilerine yapılan bu bildirim en geç on gün içinde Kuruma bildirmek zorundadır. Belirtilen bildirim yükümlülüğünü yasal süresi içinde yerine getirmeyen ticaret sicili memurluklarına yerine getirilmeyen her bir bildirim yükümlülüğü için aylık asgari ücret tutarında idari para cezası uygulanır.²⁶⁰

2.3.6.4. Aylık Prim ve Hizmet Belgesinin Verilmesi ve Eksik İşçilik Miktarı Tespitine İlişkin İdari Para Cezası

5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde prim belgelerine yönelik idari para cezaları düzenlenmiştir. Buna göre 5510 Sayılı Kanun'un 86 ncı maddesinin birinci fıkrası uyarınca verilmesi gereken belgeleri, Kurumca belirlenen şekilde ve usûlde vermeyenler ya da Kurumca internet, elektronik veya benzeri ortamda göndermekle zorunlu tutulduğu halde anılan ortamda göndermeyenler veya belirlenen süre içinde vermeyenlere her bir fiil için;

a) Belgenin asıl olması halinde aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücretin beşte biri tutarında,

b) Belgenin ek olması halinde, aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla her bir ek belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücretin sekizde biri tutarında,

c) Ek belgenin 86 ncı maddenin beşinci fıkrasına istinaden²⁶¹ Kurumca re'sen düzenlenmesi durumunda, aylık asgari ücretin iki katını

²⁶⁰ Vergi Usul Kanunu'na göre ise işe başlamanın bildirilmemesi, birinci derece usulsüzlük olarak belirtilmiş olup 2010 yılı için ceza miktarları; sermaye şirketleri için 90 TL, birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabları için 57 TL, ikinci sınıf tüccarlar için 28 TL, bunlar dışında beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar için 14 TL, basit usulde vergilendirilenler için 7,70 TL ve vergiden muaf esnaf için 3,50 TL'dir. Bunlar dışındaki bildirimlerin yapılmaması ise (iş bırakma, nakil gibi) ikinci derece usulsüzlük olarak belirtilmiş olup ceza miktarları birinci derece usulsüzlüklerin yarısı kadardır. Görüldüğü üzere, işyeri tescilinde uygulanan yaptırımlar açısından idari para cezaları daha caydırıcı bir niteliğe sahiptir.

²⁶¹ Sigortalıların otuz günden az çalıştığını gösteren bilgi ve belgelerin aylık prim ve hizmet belgesinin verilmesi gereken süre içinde Kuruma verilmemesi veya verilen bilgi ve belgelerin Kurumca geçerli sayılmaması halinde, otuz günden az bildirilen süreler için aylık prim ve hizmet belgesi Kurumca re'sen düzenlenir ve muhteviyatı primler, bu Kanun hükümlerine göre tahsil olunur.

geçmemek kaydıyla her bir ek belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücretin yarısı tutarında,

d) Belgenin mahkeme kararı, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemeler neticesinde ya da bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden, hizmetleri veya kazançları Kuruma bildirilmediği veya eksik bildirildiği anlaşılan sigortalılarla ilgili olması halinde, belgenin asıl veya ek nitelikte olup olmadığı, işverence düzenlenip düzenlenmediği dikkate alınmaksızın, aylık asgari ücretin iki katı tutarında,

idari para cezası uygulanır.²⁶²

İşverenin; sigortalıların sosyal güvenlik destek primine tabi olarak çalışırken sehven tüm sigorta kollarından veya tüm sigorta kollarına tabi çalışırken sehven sosyal güvenlik destek primine tabi bildirildiğini ileri sürerek, yapılan bu yanlışlığı düzeltmek amacıyla verdiği iptal ve asıl/ek aylık prim ve hizmet belgeleri incelemeye gerek kalmaksızın işleme alınır. Bu amaçla verilen asıl/ek aylık prim ve hizmet belgelerine idarî para cezası uygulanmaz.

Ayrıca iptal nitelikteki aylık prim ve hizmet belgeleri için hiçbir şekilde idari para cezası uygulanması söz konusu değildir.

5510 Sayılı Kanun'un 59 uncu maddesi uyarınca Kurumun defter ve belge incelemeye yetkili denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurları tarafından veya 59 uncu maddesinin beşinci fıkrasında belirtilen serbest muhasebeci malî müşavirler ile yeminli malî müşavirlerce düzenlenen

²⁶² 5510 Sayılı Kanun'da yer alan aylık prim ve hizmet belgelerinin vergi uygulamalarındaki karşılığı niteliğinde sayılabilecek beyannamelerin kanunlarında belirtilen sürelerinde verilmemesi halinde ise hem vergi ziyai cezası hem de birinci derece usulsüzlük söz konusu olmaktadır. Ancak VUK 336. maddesine göre; "*Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir.*" hükmü gereğince bu cezalardan yalnız biri kesilir. Ayrıca söz konusu suç re'sen tarhiyatı gerektirdiğinde usulsüzlük cezası bir kat artırılarak uygulanır. Buna göre birinci sınıf bir tüccar beyannamesini süresi içinde vermezse (usulsüzlük cezasının vergi ziyai cezasından büyük olduğu varsayımı altında) birinci derece usulsüzlük cezası öder. Görüldüğü üzere periyodik bildirimlerin yapılması noktasında idari para cezaları usulsüzlük cezalarından daha ağır miktarlara ve caydırıcılığa sahip bulunmaktadır.

raporlara istinaden²⁶³, Kuruma bildirilmediği tespit edilen eksik işçilik tutarının mal edildiği her bir ay için, aylık asgari ücretin iki katı tutarında idari para cezası uygulanır.

2.3.6.5. Kayıt ve Belgelerin İbrazına Yönelik İdari Para Cezası

5510 Sayılı Kanun'un 86. maddesinin ikinci fıkrasındaki yükümlülüğü²⁶⁴ Kurumca yapılan yazılı ihtarla rağmen onbeş gün içinde mücbir sebep olmaksızın tam olarak yerine getirmeyenlere;

- a) Bilânço esasına göre defter tutmakla yükümlü olanlar için, aylık asgari ücretin oniki katı tutarında,
- b) Diğer defterleri tutmakla yükümlü olanlar için, aylık asgari ücretin altı katı tutarında,
- c) Defter tutmakla yükümlü değil iseler, asgari ücretin üç katı tutarında idari para cezası uygulanacaktır.

2.3.6.6. Geçersizlik Halleri İçin Uygulanacak İdari Para Cezası

İşverene ait kayıt ve belgeler için geçersizliğe yönelik idari para cezası verilebilmesi için üç ana şart bulunmaktadır. Bunlar;

- Tutmakla yükümlü bulunulan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle verilmesi gereken ceza tutarını aşmaz.
- Defter ve belgelerin tümünün verilen süre içinde ibraz edilmesi gerekir.
- İbraz süresi geçirildikten sonra incelemeye sunulan ve tümünün veya bir bölümünün geçersiz olduğu tespit edilen defter ve belgeler yönünden, ayrıca geçersizlik fiilleri için idari para cezası uygulanmaz,

²⁶³ İhaleli işler ile özel bina inşaatı işyerleri işverenlerine, Kuruma prim borçlarının bulunmadığını gösteren ilişiksizlik belgesinin verilmesinde, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununa göre yetki verilmiş serbest muhasebeci malî müşavirler ile yeminli malî müşavirler tarafından işyeri kayıtlarının incelenmesi sonucunda Kuruma bildirildiği tespit edilen işçilik tutarlarının uygunluğu, Kurumun denetim yetkisi saklı kalmak kaydıyla, esas alınabilir.

²⁶⁴ İşveren, işyeri sahipleri; işyeri defter, kayıt ve belgelerini Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilen memurlarınca istenilmesi halinde onbeş gün içinde ibraz etmek zorundadır.

sadece tutulan defter türü dikkate alınarak kayıt ve belgeleri ibraz etmemeye yönelik idari para cezası uygulanır.

5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin 4 ve 5 nolu alt bentleri ile yeni Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin 111 ve 112. maddeleri uyarınca geçersizlik hallerinde verilecek idari para cezaları aşağıdaki şekilde sıralanabilir;

a) Kullanılmaya başlanmadan önce tasdik ettirilmesi zorunlu olduğu hâlde tasdiksiz tutulmuş olan defterler için,

- Bilânço esasına göre defter tutmakla yükümlü olanlar için, aylık asgari ücretin oniki katı tutarında,

- Diğer defterleri tutmakla yükümlü olanlar için, aylık asgari ücretin altı katı tutarında,

- Defter tutmakla yükümlü değil iseler, asgari ücretin üç katı tutarında,

b) Kanunî tasdik süresi geçtikten sonra tasdik ettirilmiş olan defterlerin tasdik tarihinden önceki sigorta primine esas kazanç ödemeleri bulunan ilgili aylara, aylık asgari ücretin yarısı tutarında,

c) İşçilikle ilgili giderlerin işlenmemiş, eksik veya fazla işlenmiş olduğu tespit edilen defterlere ilişkin aylara, aylık asgari ücretin yarısı tutarında,

ç) Gerçek ve fiilî çalışmaya dayanmadığı hâlde, kayıt ve belgelerde ücret tahakkuk veya ödemesi bulunan aylara, aylık asgari ücretin yarısı tutarında,

d) Sigorta primleri hesabına esas tutulan kazançların kesin olarak tespitine imkân vermeyecek şekilde usulsüz, karışık veya noksan tutulmuş defterlere ait aylara, aylık asgari ücretin yarısı tutarında,

e) Herhangi bir ay için sigorta primleri hesabına esas tutulması gereken kazançların ve kazançlarla ilgili ödemelerin o ayın dâhil bulunduğu hesap dönemine ait defterlere işlenmemiş olması hâlinde o aylara, aylık asgari ücretin yarısı tutarında,

f) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu gereğince bilanço esasına göre defter tutulması gerekirken işletme hesabı esasına göre tutulmuş defterler için aylık asgari ücretin oniki katı tutarında,

g) 5510 Sayılı Kanunun 85 inci maddesinin birinci fıkrasında getirilen hükümler doğrultusunda yapılan inceleme sonucunda, işin yürütümü için gerekli olan sigorta primine esas kazanç tutarının Kuruma noksan bildirilmesi dolayısıyla re'sen tahakkuk yapılan ay veya aylara, aylık asgari ücretin yarısı tutarında,

ğ) Durum tespiti, kamu kurum ve kuruluşları ile 5411 sayılı Kanun kapsamındaki kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden çalıştığı tespit edilen sigortalıların kaydedilmemiş ücret tediye bordrolarının ait olduğu ay veya aylara, aylık asgari ücretin yarısı tutarında,

h) Kamu idareleri ile 5411 sayılı Kanun kapsamındaki kuruluşlardan alınan kayıtlardan tespit edilen ücretin altında ücret tahakkuklarının bulunduğu aylara, aylık asgari ücretin yarısı tutarında,

ı) Tasdikli sayfalarının dolması üzerine, yeni defter tasdiki yerine, belgeli bilgilerin yazım sayfaları kalmayan defterin tasdiksiz sayfalarına kaydedilen ay veya aylara, aylık asgari ücretin yarısı tutarında,

i) İşverenler tarafından ibraz edilen aylık ücret tediye bordrosunda; işyerinin sicil numarası, bordronun ilişkin olduğu ay, sigortalının adı, soyadı, sigortalının sosyal güvenlik sicil numarası, ücret ödenen gün sayısı, sigortalının ücreti, ödenen ücret tutarı ve ücretin alındığına dair sigortalının imzasından herhangi birini ihtiva etmeyen (imza şartı yönünden makbuz mukabilinde veya banka kanalıyla yapılan ödemeler hariç) ücret tediye bordroları geçerli sayılmaz ve her bir geçersiz ücret tediye bordrosu için aylık asgari ücretin yarısı tutarında,

idari para cezası uygulanır.²⁶⁵

²⁶⁵ Vergi uygulamaları ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nda geçersizlik halleri ayrı ayrı sayılmamış olup, defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması birinci derece usulsüzlük sayılmıştır. Söz konusu durum aynı zamanda re'sen tarhiyatı gerektirdiği için iki kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir. Ayrıca tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin kanuni süresinin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra yaptırılmamış olması birinci derece usulsüzlük, tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması ise ikinci derece usulsüzlük sayılmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215-219) uyulmamış olması da birinci derece usulsüzlük sayılmıştır. Dolayısıyla geçersizliğe yönelik idari para cezalarının VUK'da yer alan cezalardan daha ağır olduğunu söyleyebiliriz.

2.3.6.7. Kamu İdareleri ve Bankalara Getirilen Yükümlülüklerle İlişkin İdari Para Cezaları

a) Asgari İşçilik Denetimleri İle İlgili Kamu Kurumlarına ve Bankalara Getirilen Yükümlülükler ve İdari Para Cezası

5510 Sayılı Kanun ile birlikte özellikle kayıtdışı istihdamla mücadelede kurumlar arasındaki koordinasyonun sağlanması amacıyla bazı yenilikler getirilmiştir. Bunlardan en önemlilerinin başında ise asgari işçilik denetimlerine yönelik olarak kamu kurumlarına ve bankalara getirilen yükümlülükler yer almaktadır.

Kamu idareleri, döner sermayeli kuruluşlar kanunla kurulan kurum ve kuruluşlar ile bankalar, 5510 Sayılı Kanun'un 85. maddesinde düzenlenmiş olan asgari işçilik uygulamalarıyla ilgili Kurumca istenilecek bilgileri ve belgeleri yazılı olarak en geç bir ay içinde vermeye mecburdur.

Kamu idareleri, döner sermayeli kuruluşlar kanunla kurulan kurum ve kuruluşlar ile bankalar söz konusu yükümlülüğü belirtilen süre içinde yerine getirmezlerse aylık asgari ücretin iki katı tutarında idari para cezası uygulanacaktır.

b) Kurum, Kuruluş ve Tüzel Kişiliklerin Sigortalılık Başlangıcını ve Sona Ermesini Bildirme Yükümlülüğü ve İdari Para Cezası

5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi uyarınca 4/b kapsamındaki sigortalıların sigortalılık başlangıcına ve sona ermesine yönelik bildirimlerini yapmayan kurum ve kuruluşlar ile tüzel kişiliklere aylık asgari ücret tutarında idari para cezası uygulanacaktır.

c) İhale Konusu İşleri Bildirme Yükümlülüğü ve İdari Para Cezası

5510 Sayılı Kanun'un 90. maddesinin birinci fıkrasına göre, kamu idareleri ile döner sermayeli kuruluşlar ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamındaki kuruluşlar, kanunla kurulan kurum ve kuruluşlar, ihale yolu ile yaptıkları her türlü işleri üstlenenleri ve bunların adreslerini onbeş gün içinde Kuruma bildirmekle yükümlüdürler.

Belirtilen bu yükümlülüğün süresi içinde yerine getirilmemesi halinde 5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi uyarınca bildirim yükümlülüğünü süresi içinde yerine getirmeyen kamu idareleri ile döner sermayeli kuruluşlar ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamındaki kuruluşlar, kanunla kurulan kurum ve kuruluşlar hakkında aylık asgari ücret tutarında idari para cezası uygulanır.

d) Kamu İdareleri ve Bankaların Kontrol Yükümlülüğü ve İdari Para Cezası

5510 Sayılı Kanun'un 8. maddesinin yedinci fıkrası uyarınca, kamu idareleri ile bankalar, Kurumca sağlanacak elektronik altyapıdan yararlanmak suretiyle, Kurumca belirlenecek işlemlerde, işlem yaptığı kişilerin sigortalılık bakımından tescilli olup olmadığını kontrol etmek ve sigortasız olduğunu tespit ettiği kişileri, Kuruma bildirmekle yükümlüdürler.

5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi uyarınca kamu idareleri ile bankalar söz konusu yükümlülüğü yerine getirmezlerse sigortalı başına aylık asgari ücretin onda biri tutarında idari para cezası uygulanacaktır. Burada önemli olan nokta, tespiti ve/veya bildirimi yapılmayan sigortalı başına onda bir oranında idari para cezası uygulanmasıdır. Ayrıca söz konusu cezanın bir üst sınırı da bulunmamaktadır.

e) Ruhsat İşlemlerine İlişkin Bildirimler ve İdari Para Cezası

5510 Sayılı Kanun'un 11. maddesinin altıncı fıkrasına göre, valilikler, belediyeler ve ruhsat vermeye yetkili diğer kamu ve özel hukuk tüzel kişileri, yapı ruhsatı ve diğer tüm ruhsat veya ruhsat niteliği taşıyan işlemlerine ilişkin bilgi ve belgeler ile varsa bunların verilmesine esas olan istihdama ilişkin bilgileri, verildiği tarihten itibaren bir ay içinde Kuruma bildirmekle yükümlüdürler.

5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi uyarınca, 11. maddenin altıncı üçüncü fıkrasında belirtilen yükümlülüğü yasal süresi içinde yerine getirmeyen kurum ve kuruluşlara yerine

getirilmeyen her bir bildirim yükümlülüğü için aylık asgari ücret tutarında idari para cezası uygulanacaktır.

2.2.6.8. Diğer İdari Para Cezaları

a) Aylık Prim ve Hizmet Belgesini İşyerine Asmamaya İlişkin İdari Para Cezası

5510 Sayılı Kanun'un 86. maddesinin altıncı fıkrasında belirtilen prim belgesini işyerine asma yükümlülüğünü belirtilen sürede yerine getirmeyenlere, aylık asgari ücretin iki katı tutarında idari para cezası uygulanır.

b) Denetimi Etkinleştirmeye Yönelik İdari Para Cezası

Ancak 5510 Sayılı Kanun ile birlikte denetim ile ilgili olarak birkaç etkin yaptırım uygulaması getirilmiştir. 5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinin 1. fıkrasının (ı) bendinin (1) nolu alt bendine göre; Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarının; bu Kanunun uygulanmasından doğan inceleme ve soruşturma görevlerini yerine getirmeleri sırasında işverenler, sigortalılar, işyeri sahipleri ve bu işle ilgili diğer kişiler görevlerini yapmasına engel olamazlar; engel olanlar hakkında eylemleri başka bir suç oluştursa dahi, asgari ücretin beş katı tutarında idari para cezası uygulanır.

Bununla birlikte yine 5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinin 1. fıkrasının (ı) bendinin (2) nolu alt bendine göre; Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarının; görevlerini yapmasını engellemek amacıyla cebir ve tehdit kullanan işverenler, sigortalılar, işyeri sahipleri ve bu işle ilgili diğer kişiler fiil daha ağır bir cezayı gerektiren ayrı bir suç teşkil etmediği takdirde Türk Ceza Kanunu'nun 265 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre cezalandırılır. Bu suçu işleyenler hakkında ayrıca asgari ücretin on katı tutarında idari para cezası uygulanır.

c) İşsizlik Sigortasına İlişkin İdari Para Cezaları

4447 sayılı Kanun'un 54. maddesi uyarınca iki fiile ilişkin idari para cezası öngörülmüş olup, söz konusu ceza tutarları Kanun'da belirtilerek

asgari ücret gibi herhangi bir kıstasa endekslenmemişlerdir. Söz konusu cezalar şunlardır;

i. İşsizlik sigortasına ilişkin yükümlülükleri nedeniyle sigortalıların ücretlerinden indirim veya kesinti yapan işverenlere her bir sigortalı için 500 TL,

ii. İşten ayrılma bildirgesini Kuruma vermeyen işverenlere her bir fiil için ayrı ayrı 1000 TL idari para cezası verilir.

2.3.6.9. İdari Para Cezalarının Uygulanması

5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinde belirtilmiş olan idari para cezalarının uygulanabilmesi için mutlak suretle Kurumca cezanın dayanağının belirtilmesi gerekmektedir. Sosyal güvenlik uygulamalarına ilişkin idari para cezaları Sosyal Güvenlik Kurumu bünyesinde bulunan iki organdan birisi tarafından belirlenen usulsüzlüklere binaen kesilmekte ve ilgiliye tebliğ edilerek tahakkuk ettirilmektedir. Bu organlardan birisi sosyal güvenliğe ilişkin işlemlerin yürütüldüğü ilgili birimler (daha çok sosyal güvenlik il müdürlükleri), diğeri ise Kurumun denetim ile görevli memurlarıdır. Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurları ise 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanununda belirtilen Kurum müfettişleri ile sosyal güvenlik kontrol memurlarıdır. Gerek il müdürlüklerince tespit edilen hususlar üzerine ilgiliye gönderilen tebligatta, gerekse de denetimle görevli memurlar tarafından düzenlenen incelemelere ilişkin düzenlenmiş olan raporlarda öngörülmüş olan idari para cezalarının hangi sebeple, hangi tespitlere göre ve Kanunun hangi hükmüne göre kesilmiş olduğunun anlaşılır şekilde belirtilmesi ve bu şekilde ilgiliye tebliğ edilmesi gerekmektedir. Bu gereklilik özellikle idari para cezasının kaynağını oluşturan olaya ilişkin açılacak davalarda delil niteliği olması açısından büyük önem arz etmektedir.

5510 Sayılı Kanun uygulamasına göre idari para cezaları ilgiliye tebliğ ile tahakkuk eder. Tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde Kuruma ya da Kurumun ilgili hesaplarına yatırılır veya aynı süre içinde Kuruma itiraz edilebilir.

Tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde ödenmeyen idari para cezaları, 5510 Sayılı Kanun'un 89. madde hükmü gereğince hesaplanacak gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte tahsil edilir.

5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinin yedinci fıkrasına göre, idarî para cezaları on yıllık zamanaşımı süresine tabidir. Zamanaşımı süresi ise fiilin işlendiği tarihten itibaren başlamaktadır.

2.3.7. Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerle Yönelik Uyuşmazlıkların Çözümü

Sosyal güvenlik hukukunun uygulanması ile alakalı olarak sosyal güvenlik idaresi ile sosyal parafiskal yükümlülükleri yerine getirmekle sorumlu olan kişiler arasında bazı hukuki anlaşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Ülkemizde sosyal parafiskal yükümlülüklerin yerine getirilmesine ilişkin ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların çözümü herhangi bir yargı organına başvurmaksızın idari aşamada gerçekleştirilebileceği gibi idari açıdan çözüm bulunamaması halinde uyuşmazlıkların yargıya taşınması da mümkün olabilmektedir.

2.3.7.1. Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü

a) Uyuşmazlıkların İtiraz Yolu İle Çözülmesi

5510 sayılı Kanun'da uyuşmazlıkların itiraz yolu ile çözümlenmesine ilişkin muhtelif hükümler bulunmaktadır. Bunların sosyal parafiskal yükümlülükler ile ilgili olanlarını aşağıdaki şekilde sıralamamız mümkündür;

i. Tehlike Sınıf ve Derecesine İle Prim Oranına (İşkolu Koduna) İtiraz:

5510 sayılı Kanun'un 83. maddesinin beşinci fıkrasına göre; işverenler ile 4/b kapsamında sigortalı sayılanlar, tehlike sınıf ve derecesi ile prim oranı hakkında Kurumca yapılacak yazılı bildirim aldıktan sonra bir ay içinde Kuruma itiraz edebilir. Kurum, bu itirazı inceleyerek en geç üç ay içinde karara bağlayarak sonucunu itiraz edene bildirir. Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin 113. maddesine göre; işkolu koduna yapılan itirazlar İşkolu Kodu İtiraz Komisyonunca değerlendirilerek, karara bağlanır. İşkolu

Kodu İtiraz Komisyonu, ünite amiri veya görevlendireceği yardımcısı ilgili şef, dosya memuru ve varsa sosyal güvenlik kontrol memurundan oluşur.

ii. Prim Tahakkuklarına İtiraz:

5510 sayılı Kanun'un 85. maddesinin üçüncü fıkrasına göre; Kuruma bildirilmediği tespit edilen asgarî işçilik tutarı üzerinden Kurumca re'sen tahakkuk ettirilen sigorta primleri işverene tebliğ edilir. İşveren, tebliğ edilen prim borcuna karşı tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde Kuruma itiraz edebilir. İtiraz takibi durdurur.

Ayrıca 5510 sayılı Kanun'un 86. maddesinin yedinci fıkrasına göre; Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca, fiilen yapılan denetimler sonucunda veya işyeri kayıtlarından yapılan tespitlerden ya da kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatı gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemeler neticesinde veya kamu kurum ve kuruluşları ile bankalar tarafından düzenlenen belge veya alınan bilgilerden çalıştığı anlaşılan sigortalılara ait olup, bu Kanun uyarınca Kuruma verilmesi gereken belgelerin yapılan tebligata rağmen bir ay içinde verilmemesi veya noksan verilmesi halinde, bu belgeler Kurumca re'sen düzenlenir ve muhteviyatı sigorta primleri Kurumca tespit edilerek işverene tebliğ edilir. İşveren, bu maddeye göre tebliğ edilen prim borcuna karşı tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde, ilgili Kurum ünitesine itiraz edebilir. İtiraz, takibi durdurur.

Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin 113. maddesine göre; prim tahakkuklarına yapılan Prim Tahakkuk İtiraz Komisyonunca değerlendirilerek, karara bağlanır. Prim Tahakkuk İtiraz Komisyonu, ünite amiri veya görevlendireceği yardımcısı, ilgili şef, dosya memuru ve varsa avukattan oluşur.

iii. İdari Para Cezalarına İtiraz:

5510 sayılı Kanununun 102. maddesine göre; idarî para cezaları ilgiliye tebliğ ile tahakkuk eder. Tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde Kuruma ya da Kurumun ilgili hesaplarına yatırılır veya aynı süre içinde Kuruma itiraz edilebilir. İtiraz takibi durdurur. Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin 113.

maddesine göre; idari para cezalarına yapılan itirazlar İdari Para Cezası İtiraz Komisyonunca değerlendirilerek, karara bağlanır. İdari Para Cezası İtiraz Komisyonu, ünite amiri veya görevlendireceği yardımcısı, ilgili şef, dosya memuru ve varsa avukattan oluşur.

iv. Ortak Hususlar:

İtiraz komisyonlarınca itirazın reddi hâlinde, işveren veya sigortalının mahkemeye başvurması Kurum işlemlerini durdurmaz. İtiraz süresi geçtikten sonra yeni iddialar ileri sürülemez. Maddi hatalar taraflarca ileri sürülmemiş olsa dahi itiraz komisyonlarınca re'sen dikkate alınır. İtiraz komisyonları, iş durumuna göre, itiraz komisyonu başkanının çağrısı üzerine haftada en az bir defa çalışma saatleri içinde toplanır.

İşveren, sigortalı veya bunların vekilleri, itiraz hakkında itiraz komisyonunca karar verilinceye kadar itirazlarından vazgeçebilirler. Vazgeçme, işverenin üniteye vereceği bir dilekçeyle veya bu husustaki beyanının tutanak ile tespiti suretiyle yapılır. Vazgeçme beyanı açık olmalıdır. Vazgeçme hâlinde, itiraz eden o olaya münhasır olmak üzere itiraz hakkını kaybetmiş sayılır.

b) Cezada İndirim Uygulaması

5510 sayılı Kanun'da, idari para cezalarına ilişkin olarak iki tür indirim uygulaması öngörülmüştür.

i. Pişmanlık İndirimi:

5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinin ikinci fıkrasına göre; mahkeme kararına, Kurum veya diğer kamu idarelerinin denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitlere ya da kamu idarelerinden alınan belgelere istinaden düzenlenenler hariç olmak üzere, bildirgenin yasal süresi geçtikten sonra ilgililerce kendiliklerinden verilmesi halinde, 5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinin birinci fıkrasının (b) bentlerinde öngörülen cezalar "2/3" oranında uygulanacaktır. 5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde ise işyeri bildirgesinin süresinde verilmemesi halinde uygulanacak idari para cezasını düzenlemektedir.

Dolayısıyla süresi içinde verilmeyen işyeri bildirelerinin süresi dışında verilmesi halinde belirli koşullar altında uygulanacak idari para cezaları için "1/3" oranında indirim öngörülmüştür. Buna göre idari para cezalarındaki "1/3" oranındaki indirimden yararlanılamayacak haller şöyle sıralanabilir;

- a) Mahkeme kararına istinaden düzenlenmeleri,
- b) Kurum veya diğer kamu idarelerinin denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitlere istinaden düzenlenmeleri,
- c) Kamu idarelerinden alınan belgelere istinaden düzenlenmeleri.

Başka bir deyişle Kurum tarafından söz konusu bildirelerin resen düzenlenmesi halinde idari para cezalarındaki "1/3" oranındaki indirimden faydalanmak mümkün olmamaktadır. Yukarıda sayılan haller dışında ilgililerin yasal süresi geçmesine karşın kendiliklerinden bu belgeleri vermeleri halinde idari para cezaları "2/3" oranında uygulanacaktır.

ii. Peşin Ödeme İndirimi:

5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinin beşinci fıkrasına göre; idarî para cezalarının, Kuruma itiraz edilmeden veya yargı yoluna başvurulmadan önce tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde peşin ödenmesi halinde, bunun dörtte üçü tahsil edilir. Peşin ödeme idarî para cezasına karşı yargı yoluna başvurma hakkını etkilemez. Ancak Kurumca veya mahkemece Kurum lehine karar verilmesi halinde, daha önce tahsil edilmemiş olan dörttebirlik ceza tutarı tahsil edilir.

Bu madde hükmüne göre idari para cezasının hangi fiillerden kaynaklandığı hususu üzerinde durulmaksızın tümü için %25'lik bir indirim öngörülmüştür. Bu indirimden yararlanmak için aşağıdaki koşulların tümünün gerçekleşmesi şarttır;

- İdari para cezası Kuruma itiraz edilmeden ödenmelidir,
- İdari para cezası yargı yoluna başvurulmadan ödenmelidir,
- İdari para cezası tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde peşin ödenmelidir.

c) Uzlaşma Uygulaması

5510 Sayılı Kanun ile birlikte getirilen yeni düzenlemelerden birisi de söz konusu Kanunun 85. maddesinde düzenlenmiş olan uzlaşma uygulamasıdır. 5510 Sayılı Kanun kapsamında yer verilmiş olan uzlaşmanın kapsamına Kurumun denetim ve kontrolle görevli memurları tarafından devamlı mahiyetteki işyerlerinde²⁶⁶ yapılan asgari işçilik incelemesi sonucunda tespiti yapılan ve sigortalılara maledilemeyen fark sigorta primine esas kazanç matrahı üzerinden gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte hesaplanacak sigorta primi ve buna bağlı uygulanacak idari para cezaları²⁶⁷ girmektedir. Dolayısıyla İnceleme esnasında sigortalılara mal edilemeyecek olan fark sigorta primlerinin yanı sıra sigortalılara mal edilecek olan fark sigorta primlerinin de ortaya çıkması halinde sigortalılara mal edilecek olan fark sigorta primleri uzlaşma kapsamına alınamaz.

Nezinde inceleme yapılan işverenler, incelemeye ilişkin tutanağın düzenlenme tarihinden, konuya ilişkin raporun Kurumun ilgili birimine gönderilmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler.

Komisyonların, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği Grup Başkanlıkları ve il müdürlüklerince derhal yerine getirilir. Uzlaşma konusu yapılan tutarlar hakkında işveren veya işveren vekilince dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayet ve itirazda bulunulamaz.

²⁶⁶ Devamlı mahiyetteki işyeri, geçici veya mevsimlik olmayan, işyeri tescilinde 1 (bir) veya 2 (iki) mahiyet kodunda tasnif edilmesi gereken veya bu şekilde tasnif edilen işyerini ifade etmektedir.

²⁶⁷ İdari para cezaları açısından yapılacak olan uzlaşmanın kapsamına fark sigorta primine esas kazanç matrahı üzerinden gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte hesaplanacak sigorta primine bağlı uygulanacak idari para cezaları da girmektedir. Sigorta primine bağlı uygulanacak idari para cezaları, Kanunun 102. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca verilen idari para cezalarını ifade etmektedir. Yani 5510 Sayılı Kanun'un 59. maddesi uyarınca Kurumun defter ve belge incelemeye yetkili denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurları tarafından düzenlenen raporlara istinaden, Kuruma bildirilmediği tespit edilen eksik işçilik tutarının mal edildiği her bir ay için, aylık asgari ücretin iki katı tutarında uygulanan idari para cezaları uzlaşma kapsamındadır.

İşverenler, üzerinde uzlaşılan idarî para cezaları için ayrıca Kanunun 102. maddesinin beşinci fıkrasında yer alan peşin ödeme indiriminden yararlandırılmaz.

Uzlaşma sonucunda, gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte hesaplanan prim aslı tutarları ve idarî para cezalarının toplam tutarı uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarihten itibaren bir ay içinde ödenir. Uzlaşılan tutarların, uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarihten itibaren bir ay içinde tam olarak ödenmemesi halinde uzlaşma bozulur ve uzlaşılan tutarlar kazanılmış hak teşkil etmez. Bu durumlarda, ilgili il müdürlüğü Müfettiş raporuna göre işlem yapar.

Uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma görüşmesinde uzlaşmaya varılamamış olması veya uzlaşmanın bozulması hallerinde işveren veya işveren vekili, bu konuya ilişkin daha sonra tekrar uzlaşma talep edemez.

2.3.7.2. Uyuşmazlıkların Yargı Aşamasında Çözümü

Sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin uyuşmazlıkların idari yoldan çözümlenememesi halinde yargı yoluna başvurulması da mümkündür. Ayrıca idari yollar (itiraz yolu) tüketilmeksizin yargı yoluna başvurmak mümkün değildir²⁶⁸. 5510 sayılı Kanun'un 101. maddesine göre; Bu Kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde, bu Kanun hükümlerinin uygulanmasıyla ilgili ortaya çıkan uyuşmazlıklar iş mahkemelerinde görülür.

5510 sayılı Kanun'da uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözümüne ilişkin olarak düzenlenmiş hükümler ise aşağıdaki gibidir;

a) 5510 sayılı Kanun'un 83. maddesinin beşinci fıkrasına göre; işverenler ile 4/b kapsamında sigortalı sayılanlar, tehlike sınıf ve derecesi ile prim oranı hakkında Kurumca yapılacak yazılı bildirim aldıktan sonra bir ay içinde Kuruma itiraz edebilir. İlgililer, Kurumun kararı üzerine, kararın tebliğ

²⁶⁸ Yrg. 11. CD., 01.02.2003 Tarih ve E. 2003/4432, K.2003/5575 Sayılı Kararı

tarihinden itibaren bir ay içinde yetkili mahkemeye²⁶⁹ başvurabilir. Kuruma itiraz edilmesi veya mahkemeye başvurulması, primlerin takip ve tahsilini durdurmaz.

b) 5510 sayılı Kanun'un 85. maddesinin üçüncü fıkrasına ve 86. maddesinin yedinci fıkrasına göre; İşveren, tebliğ edilen prim borcuna karşı tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde Kuruma itiraz edebilir. İtiraz takibi durdurur. Kurumca itirazın reddi halinde işveren, kararın tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde yetkili iş mahkemesine başvurabilir. Mahkemeye başvurulması, prim borcunun takip ve tahsilini durdurmaz.

c) 5510 sayılı Kanun'un 102. maddesine göre; idarî para cezalarına ilişkin itirazı reddedilenler, kararın kendilerine tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yetkili idare mahkemesine başvurabilirler. Bu süre içinde başvurunun yapılmamış olması halinde, idari para cezası kesinleşir.²⁷⁰

d) Kurumun prim ve diğer alacaklarının tahsilinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanunun uygulamasından doğacak uyuşmazlıkların çözümlenmesinde Kurumun alacaklı biriminin bulunduğu yer iş mahkemesi yetkilidir. Yetkili iş mahkemesine başvurulması alacakların takip ve tahsilini durdurmaz.

e) 5510 sayılı Kanun'un 86. maddesinin dokuzuncu fıkrasına göre; aylık prim ve hizmet belgesi işveren tarafından verilmeyen veya çalıştıkları Kurumca tespit edilemeyen sigortalılar, çalıştıklarını hizmetlerinin geçtiği yılın sonundan başlayarak beş yıl içerisinde iş mahkemesine başvurarak, alacakları ilâm ile ispatlayabilirlerse, bunların mahkeme kararında belirtilen aylık kazanç toplamları ile prim ödeme gün sayıları dikkate alınır.

Görüldüğü üzere sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözümlenmesinde yetkili asli merci iş

²⁶⁹ Söz konusu yetkili mahkeme, 5510 sayılı Kanun'un 101. maddesi gereğince iş mahkemeleridir.

²⁷⁰ Mahkemeye başvurulması idari para cezasının takip ve tahsilini durdurmaz. Dolayısıyla mahkeme devam ederken alacaklı idare tarafından 6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsilat yapılabilecektir. Ancak İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 27. maddesine göre idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler.

mahkemesidir. 5521 sayılı İş Mahkemeleri Kanunu'na göre iş mahkemelerince verilen nihaî kararlara karşı istinaf yoluna başvurulabilir. Şu kadar ki, para ile değerlendirilemeyen dava ve işler hakkındaki kararlar hariç, miktar veya değeri bin lirayı geçmeyen davalar hakkındaki nihaî kararlar kesindir. İstinaf yoluna başvurma süresi, karar yüze karşı verilmişse nihaî kararın taraflara tefhimi, yokluklarında verilmiş ise tebliği tarihinden itibaren sekiz gündür. İstinaf; ilk derece mahkemelerinden verilen hükümlere karşı, hem hukuki hem de maddi inceleme yapılması amacıyla başvuru kanun yolu'dur. Temyiz kanun yolunda sadece ilk derece mahkemesinin son kararının hukuka uygunluğu incelenirken(hukuki inceleme), istinaf yolunda hukuki inceleme yanısıra maddi inceleme de yapılabilir. Yani temyiz'de Yargıtay ilk derece mahkemesi kararını sadece onaylar veya bozarken istinaf yolunda bölge adliye mahkemesi ilk derece mahkemesinin yerine geçip maddi inceleme de yaparak yeniden karar da verebilir.

Bölge adliye mahkemesinin para ile değerlendirilemeyen dava ve işler hakkındaki kararları ile miktar veya değeri beşbin lirayı geçen davalar hakkındaki nihaî kararlara karşı tebliğ tarihinden başlayarak sekiz gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir.

Kanun yoluna başvuru kararlar, bölge adliye mahkemesi ve Yargıtayca iki ay içinde karara bağlanır. Yargıtay'ın kararlarına karşı karar düzeltme yoluna başvurulamaz²⁷¹.

Bunun yanı sıra idari para cezalarında yetkili merci idare mahkemeleri olarak belirlenmiştir. İdare mahkemesinde tek hakimle çözümlenmiş olan idari para cezalarına ilişkin uyuşmazlıklar hakkında muhatap veya Kurum tarafından bölge idare mahkemelerine itirazda bulunulabilir. İdare mahkemelerinin verdikleri nihaî kararlara karşı itiraz süresi, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren otuz gündür. İdare mahkemeleri tarafından verilen nihai kararlar Danıştay'da temyiz yoluyla incelenir ve karara bağlanır. İdare

²⁷¹ Yrg. 10. HD., 26.05.1997 Tarih ve E. 1997/4146, K.1997/3931 Sayılı Kararı

mahkemelerinin nihai kararlarına karşı tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabilir²⁷².

2.3.8. Türkiye'de Sosyal Güvenlik İdaresi

2.3.8.1. Sosyal Güvenlik İdaresinin Yapısı

Ülkemizde sosyal güvenlik idaresi, 5502 Sayılı Kanun²⁷³ yürürlüğe girdikten sonra büyük bir değişikliğe uğramıştır. Bu kanun yürürlüğe girmeden önce sosyal güvenlikte idare açısından üçlü bir ayrıma gidilmişti. Buna göre sosyal güvenlik idaresi Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK), Bağ-Kur ve Emekli Sandığı'ndan oluşmaktaydı. Bu kuruluşlardan SSK ve Bağ-Kur Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nın ilgili kuruluşu olan Sosyal Güvenlik Kurumu'nun bağlı kuruluşlarıken Emekli Sandığı ise Maliye Bakanlığı'nın bağlı kuruluşu niteliğindedir. Ancak 5502 Sayılı Kanun ile birlikte bu üç kuruluş birleştirilmiş ve Sosyal Güvenlik Kurumu çatısı altında toplanmışlardır. Böylece sosyal güvenlik idaresi merkezde Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından yürütülecek olup taşrada ise sosyal güvenlik il müdürlükleri ve sosyal güvenlik merkezleri oluşturulmuştur.

5502 Sayılı Kanun ile kurulmuş olan Sosyal Güvenlik Kurumu'nun kuruluşuna ilişkin özelliklerini, söz konusu Kanununun 1. maddesinden yola çıkarak aşağıdaki şekilde sıralamamız mümkündür;

- Kamu tüzel kişiliğini haizdir,
- İdarî ve malî açıdan özerktir,
- 5502 sayılı Kanunda hüküm bulunmayan durumlarda özel hukuk hükümlerine tâbidir,
- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının ilgili kuruluşudur,
- Kurumun merkezi Ankara'dadır,

²⁷² Temyiz veya itiraz yoluna başvurulmuş olması, hakim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay dava dairesi, kurulu veya itirazi incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilir.

²⁷³ R.G., T.20.05.2006, S.26173

- Sayıştay'ın denetimine tâbidir.

5502 Sayılı Kanun'un 3. maddesine göre Kurumun temel amacı; sosyal sigortacılık ilkelerine dayalı, etkin, adil, kolay erişilebilir, aktüeryal ve malî açıdan sürdürülebilir, çağdaş standartlarda sosyal güvenlik sistemini yürütmektir.

Kurumun organları ise aşağıdaki şekildedir;

1. Genel Kurul

2. Yönetim Kurulu²⁷⁴

3. Başkanlık

a) Merkez Teşkilatı

i. Ana Hizmet Birimleri

- Sosyal Sigortalar Genel Müdürlüğü.

- Genel Sağlık Sigortası Genel Müdürlüğü.

- Primsiz Ödemeler Genel Müdürlüğü.

- Hizmet Sunumu Genel Müdürlüğü.

- Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı.

- Aktüerya ve Fon Yönetimi Daire Başkanlığı.

ii. Danışma Birimleri

- Strateji Geliştirme Başkanlığı.

- Hukuk Müşavirliği.

- Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği

²⁷⁴ Yönetim Kurulu bir karar organı olup, Kurumun en yüksek karar, yetki ve sorumluluğunu taşır. Yönetim kurulu;

a) Başkan,

b) Başkanın teklifi üzerine müşterek kararname ile atanan bir başkan yardımcısı,

c) Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığını temsilen, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanının teklifi üzerine müşterek kararname ile atanan bir üye,

ç) Maliye Bakanlığını temsilen, Maliye Bakanının teklifi üzerine müşterek kararname ile atanan bir üye,

d) Hazine Müsteşarlığını temsilen, Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın teklifi üzerine müşterek kararname ile atanan bir üye,

e) İşverenleri temsilen seçilecek bir üye,

f) İşçileri temsilen seçilecek bir üye,

g) Kamu görevlilerini temsilen seçilecek bir üye,

h) Kendi nam ve hesabına çalışanları temsilen seçilecek bir üye,

ı) Kurumdan gelir veya aylık alanları temsilen seçilecek bir üye,

olmak üzere 10 üyeden oluşur.

iii. Yardımcı Hizmet Birimleri

- İnsan Kaynakları Daire Başkanlığı.
- Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı.

b) Taşra Teşkilatı²⁷⁵

Ülkemizde sosyal güvenlik idaresi ile ilgili bir diğer kurum ise İş ve İşçi Bulma Kurumu'dur. Söz konusu kurum işsizlik sigortasına yönelik işlemleri yürütmektedir. İşsizlik sigortası primlerinin toplanmasından Sosyal Güvenlik Kurumu, diğer her türlü hizmet ve işlemlerin yapılmasından İş ve İşçi Bulma Kurumu Genel Müdürlüğü görevli, yetkili ve sorumludur. Bu amaçla, İş ve İşçi Bulma Kurumu bünyesinde; İşsizlik Sigortası Fonuna aktarılan işçi, işveren ve devlet katkılarının Fon Yönetim Kurulu kararları çerçevesinde değerlendirilmesine ilişkin işlemleri yürütmek, primlerin kişi bazında kaydını tutmak, işsizlik ödeneği ödenmesine ilişkin her türlü işlemleri yapmak ve bu Kanunun uygulanması ile ilgili olarak Kanunla verilen diğer görevleri yerine getirmek üzere İşsizlik Sigortası Daire Başkanlığı kurulmuştur.

2.3.8.2. Sosyal Güvenlik Denetimi ve Yolları

Denetim, bir kuruluşun ekonomik ve mali faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına rapor şeklinde sunulması şeklinde tanımlanabilir²⁷⁶. Sosyal güvenlik denetimi ise işveren, sigortalı, hak sahibi ve üçüncü kişileri kapsayan, sosyal güvenliğe ilişkin hükümlerin uygulanmasını, kayıtdışı istihdamı önlemek, sosyal güvenliği yaygınlaştırmak ve sosyal sigorta suiistimalleri ile mücadele etmek amacıyla incelenmesi, araştırılması ve soruşturulmasıdır.

²⁷⁵ Başkanlığın taşra teşkilâtı; her ilde kurulan sosyal güvenlik il müdürlükleri ile sosyal güvenlik il müdürlüklerine bağlı olarak kurulacak sosyal güvenlik merkezlerinden oluşur.

²⁷⁶ Altar Ömer Arpacı, "Vergi Denetimi, Vergi İncelemesini de İçeren Geniş Kapsamlı Bir Tanımdır", *e-Yaklaşım Dergisi*, Ağustos 2004, S. 13

Sosyal güvenlik denetimi genel olarak iki kalem üzerinden gerçekleştirilmektedir. Bunlar sosyal güvenlik suistimallerinin denetimi ve primlerin denetimidir. 5510 Sayılı Kanun'un 59. maddesine göre, bu Kanunun uygulanmasına ilişkin işlemlerin denetimi, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurları eliyle yürütülür. Burada bahsi geçen "Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurları" tabiri Kurum müfettişlerini ve kontrol memurlarını kapsamaktadır. Askerî işyerlerine ait sigorta işlemlerinin denetim ve kontrolü ise askerî iş müfettişleri tarafından da yapılabilecektir.

5502 Sayılı Kanun ile birlikte SSK, Bağ-Kur ve Emekli Sandığı teftiş kurulları birleştirilmiş ve "Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı" kurulmuştur. Ayrıca bu teftiş kurullarındaki müfettişlerin unvanı da "Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlık Müfettişleri" olarak değiştirilmiştir.

5502 Sayılı Kanun'un hükümlerine göre Rehberlik ve Teftiş Başkanlığının görevleri genel olarak; sosyal güvenliğe ilişkin hükümlerin uygulanmasını; usûlsüzlükleri önleyici, eğitici ve rehberlik yaklaşımını ön plâna çıkaran bir anlayışla denetlemek; kayıtdışı istihdamı önlemek, sosyal sigorta suiistimleri ile mücadele etmek, bu amaçla sektörel analizlere dayalı denetimleri yürütmek ve bu konularda alınması gerekli tedbirleri önermek; prim ödeme yükümlülerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, denetlenecek sektörleri her yıl için belirlenecek risk değerlendirme kriterlerine göre sınıflandırmak suretiyle riskli sektörlerin denetimine öncelik vermek; görevleriyle ilgili her türlü kayıt ve belgeleri incelemek, ilgililerden bilgi istemek ve toplamak; işin yürütümü açısından gerekli olan asgarî işçilik tutarını tespit etmek; kurumun merkez ve taşra teşkilâtı ile personelinin idarî, malî ve hukukî işlemleri hakkında teftiş, inceleme ve soruşturma yapmak, sosyal güvenlik mevzuatının verdiği yetkiye dayanılarak Kurumla sözleşme yapmış gerçek ve tüzel kişiler hakkında ise inceleme ve soruşturma yapmaktır.

Sosyal güvenlikteki yeni oluşumda ayrıca "sosyal güvenlik kontrol memuru" kadrosu ihdas edilmiştir. Bu memurlar illerde sosyal güvenlik il

müdürlerine bağlı olarak çalışacak olup işyerlerinde durum tespitleri yapmak ve işverenlerin tüm kayıt ve belgeleri inceleme yetkisine haizdirler.

Kurumun denetim ve kontrolle görevli memurlarının sosyal güvenliğe yönelik (idari soruşturmalar hariç) yapmış oldukları denetimlerin kapsamı aşağıdaki şekilde belirtilebilir;

a) Kayıtdışı istihdamı önlemeye ilişkin hizmet (sigortalılık) tespitine yönelik denetimler,

b) Sosyal güvenlik suiistimallerini önlemeye yönelik denetimler (sahte sigortalılık, sahte ve usulsüz emeklilik gibi),

c) Asgari işçilik denetimi²⁷⁷,

d) Prim denetimi (primlerin eksik tahakkuku, tehlike sınıf ve derecesi tespiti, prim belgelerindeki usulsüzlükler gibi),

e) İş kazası ve meslek hastalığı denetimi,

f) Sağlık sistemine ilişkin sağlık hizmet sunucularının denetimi

Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarının görevleri sırasında tespit ettikleri Kurum alacağını doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemler, yemin hariç her türlü delile dayandırılabilir. Bunlar tarafından düzenlenen tutanaklar aksi sabit oluncaya kadar geçerlidir. İşverenler ve sigortalılar ile işyeri sahipleri, tasfiye ve iflâs idaresinin memurları, işle ilgili gerçek ve tüzel kişiler, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarına bilgi verilmek üzere çağrıldıkları zaman gelmek, gerekli olan defter, belge ve delilleri getirip göstermek ve vermek, görevlerini yapmak için her türlü kolaylığı sağlamak ve bu yoldaki isteklerini geciktirmeksizin yerine getirmekle yükümlüdürler. Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurları görevlerini yaparken, tüm kamu görevlileri gerekli kolaylığı gösterir ve yardımcı olurlar.

²⁷⁷ İşverenin, işin emsaline, niteliğine, kapsam ve kapasitesine göre işin yürütümü açısından gerekli olan sigortalı sayısının, çalışma süresinin veya prime esas kazanç tutarının altında bildirimde bulunduğu tespit halinde, işin yürütümü açısından gerekli olan asgarî işçilik tutarı; yapılan işin niteliği, kullanılan teknoloji, işyerinin büyüklüğü, benzer işletmelerde çalıştırılan sigortalı sayısı, ilgili meslek veya kamu kuruluşlarının görüşü gibi unsurlar dikkate alınarak tespit edilir. Söz konusu tespitler, Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurları tarafından yapılır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE SOSYAL PARAFİSKAL YÜKÜMLÜLÜKLERİN YERİNE GETİRİLMESİNDE USUL HUKUKUNA İLİŞKİN HÜKÜMLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ, EKSİKLİKLERİN ETKİLERİ VE ÖNERİLER

3.1. TÜRKİYE’DE SOSYAL PARAFİSKAL YÜKÜMLÜLÜKLER İLE İLGİLİ OLARAK USUL HUKUKU KAPSAMINDA BULUNAN UYGULAMALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1.1. Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerde Mükellef ve Sorumlunun Değerlendirilmesi

Sosyal parafiskal yükümlülüklerde mükellefiyet ve sorumluluk, sigortalılık şekline ve sigorta kolunun türüne göre değişkenlik gösterebilmekte ve bazı durumlarda sigortalı bazı durumlarda ise işveren mükellef ve/veya sorumlu olabilmektedir. Ancak bahsetmiş olduğumuz kavramlardan mükellefiyet ile ilgili olarak usul hukukunun gerektirdiği herhangi bir tanımlamaya veya kapsama 5510 sayılı Kanun’da yer verilmemiştir. Nitekim 5510 sayılı Kanun ve ikincil mevzuatında yer alan hükümlerden yola çıkarak mükellefin kim veya kimler olduğuna kanaat getirilebilmektedir.

Sorumluluk kavramına ise sadece 5510 sayılı Kanun’un 87. maddesinde “prim ödeme yükümlüsü” adı altında yer verilmiş olup “primi kaynaktan kesme ve ödeme” yaklaşımıyla sınırlı kalmıştır. Bunun yanı sıra sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin sorumluluk hali ile ilgili olarak usul hukukunun gerekli kıldığı bazı hususlara yer verilmemiştir. Söz konusu bu eksiklikler bazı durumlarda sağlanan haklar ve primlerin takip ve tahsili konularında hatalı veya eksik uygulamalara neden olabilmektedir.

Sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin mükellef ve sorumluluk ile ilgili olarak gerek 5510 sayılı Kanun’da gerekse de ikincil mevzuatta sosyal güvenlik/prim ehliyeti kavramına değinilmemiştir. Dolayısıyla bir kimsenin

mükellef veya sorumlu olabilmesine ilişkin kurallar ve kanuni ehliyet koşulları net olarak belirtilmemiştir. Bu durum da birçok hatalı ve yargıya intikal edilmesini gerektirecek hususu beraberinde getirmektedir. Nitekim 5510 sayılı Kanun'un 6. maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde 4/b ve 4/c kapsamı gereği sigortalı sayılması gerekenlerden 18 yaşını doldurmamış olanların sigortalı sayılmayacakları belirtilmiş olup 4/a kapsamında sigortalı olanlar için bir kısıtlama getirilmemiştir. Bu durum henüz reşit olmamış bir şahsın dahi çalışması nedeniyle sigortalı (dolayısıyla mükellef) olabileceği sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca gerçek veya tüzel kişiliğin gelir getirici bir faaliyette bulunması veya hizmet sunması söz konusu olmasa bile, sigortalı sayılan kişileri çalıştırması işveren (ve dolayısıyla mükellef ve sorumlu) niteliğini kazanması için yeterlidir²⁷⁸. Bu sebeple mükellef ve sorumluluğa ilişkin olarak ehliyet kavramına kanunda net bir şekilde yer verilmesi yerinde olacaktır. Söz konusu hususlar özellikle ağır ve tehlikeli işlerde belli bir yaşın altında olanların çalıştırılması durumlarında büyük önem arz etmektedir. Nitekim sosyal güvenlik hukukunda mükellefiyet yönünden bir ehliyet kavramının yer almaması ve çalışma mevzuatı ile sosyal güvenlik mevzuatının birbirinden kopuk bir hal içinde olması, bu durumlarda mükellefiyetin tespitinin zorluğuna ve dolayısıyla kayıtdışı istihdama veya sahte sigortalılığa yönelimin artmasına sebep olabilmektedir.

Ayrıca bazı sigortalılık hallerinde sosyal parafiskal yükümlülüklerine ilişkin olarak sigortalı sayılanların mükellefiyeti söz konusu olmamakla birlikte bazı kamu kuruluşlarının mükellefiyet ve sorumluluk halleri bulunmaktadır. Bu halleri aşağıdaki şekilde sıralamamız mümkündür;

²⁷⁸ Yusuf Alper, "5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun İşveren Yükümlülükleri Açısından Değerlendirilmesi", **Mercek Dergisi**, Temmuz 2009, S. 55, s. 69

a) 5510 sayılı Kanun'un 60. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde sayılan sadece genel sağlık sigortasına tabi kişiler²⁷⁹ için primi yılı merkezî yönetim bütçesinden karşılanmak üzere ilgili kamu idareleri prim ödeme yükümlüsüdür. (5510 S.K.-md.87/1-c)

b) 5510 sayılı Kanun'un 60. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde sayılan kişiler²⁸⁰ ile 5. maddenin (e) bendinde belirtilenler²⁸¹ için Türkiye İş Kurumu prim ödeme yükümlüsüdür. (5510 S.K.-md.87/1-d)

c) 5510 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (b) bendinde belirtilen aday çırak, çırak ve işletmelerde meslekî eğitim görenler ile meslek liselerinde zorunlu staja tâbi tutulan öğrenciler için Milli Eğitim Bakanlığı veya bu öğrencilerin eğitim gördükleri okullar, yüksek öğrenim sırasında zorunlu staja tâbi tutulan öğrenciler için öğrenim gördükleri yüksek öğretim kurumu prim ödeme yükümlüsüdür. (5510 S.K.-md.87/1-e)

Yukarıda belirtilen durumlarda genelde ilgili kamu idareleri tarafından sosyal parafiskal yükümlülükler yerine getirilmektedir. Bir başka deyişle, bu durumlarda sigortalılar sosyal güvenlik sisteminin sağlamış olduğu haklardan ve yardımlardan faydalanmaktalar, ancak gerek maddi gerekse

²⁷⁹ 1) Harcamaları, taşınır ve taşınmazları ile bunlardan doğan hakları da dikkate alınarak, Kurumca belirlenecek test yöntemleri ve veriler kullanılarak tespit edilecek aile içindeki geliri kişi başına düşen aylık tutarı asgari ücretin üçte birinden az olan vatandaşlar,

2) Vatansızlar ve sığınmacılar,

3) 1/7/1976 tarihli ve 2022 sayılı 65 Yaşını Doldurmuş Muhtaç, Güçsüz ve Kimsesiz Türk Vatandaşlarına Aylık Bağlanması Hakkında Kanun hükümlerine göre aylık alan kişiler,

4) 24/2/1968 tarihli ve 1005 sayılı İstiklal Madalyası Verilmiş Bulunanlara Vatani Hizmet Tertibinden Şeref Aylığı Bağlanması Hakkında Kanun hükümlerine göre şeref aylığı alan kişiler,

5) 28/5/1986 tarihli ve 3292 sayılı Vatani Hizmet Tertibi Aylıklarının Bağlanması Hakkında Kanun hükümlerine göre aylık alan kişiler,

6) 3/11/1980 tarihli ve 2330 sayılı Nakdi Tazminat ve Aylık Bağlanması Hakkında Kanun hükümlerine göre aylık alan kişiler,

7) 24/5/1983 tarihli ve 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu hükümlerine göre korunma, bakım ve rehabilitasyon hizmetlerinden ücretsiz faydalanan kişiler,

8) Harp malûllüğü aylığı alanlar ile Terörle Mücadele Kanunu kapsamında aylık alanlar,

9) 18/3/1924 tarihli ve 442 sayılı Köy Kanununun 74 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre görevlendirilen kişiler ile aynı Kanunun ek 16 ncı maddesine göre aylık alan kişiler,

10) 11/10/1983 tarihli ve 2913 sayılı Dünya Olimpiyat ve Avrupa Şampiyonluğu Kazanmış Sporculara ve Bunların Ailelerine Aylık Bağlanması Hakkında Kanun hükümlerine göre aylık alan kişiler.

²⁸⁰ 4447 sayılı Kanun gereğince işsizlik ödeneği ve ilgili kanunları gereğince kısa çalışma ödeneğinden yararlandırılan kişiler.

²⁸¹ Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen meslek edindirme, geliştirme ve değiştirme eğitimine katılan kursiyerler.

de şekli bir mükellefiyetleri bulunmamaktadır. Bu durumu vergi hukukundaki “muafiyet” uygulaması ile örtüştürebiliriz. Bu gibi durumlarda mevzuat karmaşıklığının ve prim ödeme yükümlüsünün tespiti sorununun önüne geçilmesi maksadıyla sosyal güvenlik mevzuatımıza “muafiyet” kavramının yerleştirilmesi yerinde olacaktır.

Sosyal güvenlik hukukumuzda, hakkında herhangi bir düzenleme yapılmamış bir başka husus ise yürürlükteki kanunlar gereğince yasak edilmiş bir olayın veya faaliyetin söz konusu olması halinde gerçekleştirilen çalışmalar dolayısıyla sigortalılık halinin ortaya çıkıp çıkmayacağı ve dolayısıyla sosyal parafiskal yükümlülük nedeniyle mükellefiyet ve sorumluluk hallerinin söz konusu olup olmayacağıdır. Nitekim vergi alacağı ile ilgili olarak yasak edilmiş faaliyetlere ilişkin VUK’da belirtilmiş olduğu şekilde²⁸² sosyal güvenlik mevzuatımızda herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Bilindiği üzere kayıtdışı istihdamın bir kısmı yasal olan faaliyetlerde istihdam edilen kişilerle ilintili iken bir kısmı ise yasal olmayan faaliyetlerde istihdam edilen kişilerle ilgilidir. Öyle ki bu kişilerin büyük bir kısmı her ne kadar aktif olarak sigortalı görülmeseler de yeşil kart sahibi veya sadece genel sağlık sigortasına tabi olma koşullarını taşıyarak sosyal güvenlik sisteminden faydalanabilmektedirler. Bu sebeple yasak olan faaliyetlerde çalışanların ve hatta bu kişileri çalıştıranların sosyal parafiskal yükümlülükler karşısındaki durumlarının, mükellefiyet ve sorumluluk hallerinin kanunda düzenlenmesi gerekmektedir. Örneğin, yasadışı bir kumarhane işletilmesi halinde burada birçok işçi istihdam edilmekte ve doğal olarak söz konusu kişilerin sosyal güvenlik idaresine bildiri yapılmamaktadır. Ancak yapılan tespitler neticesinde burada çalıştıkları tespit edilen kişilerin sigortalı sayılıp sayılmayacakları hususunda mevzuatta bir netlik yoktur. Kanaatimizce bu şekilde çalışmaları tespit edilen kişilerin sigortalılıklarının sağlanması ve faaliyetin kanunlarda yasak edilmiş bulunmasının sosyal parafiskal yükümlülükler yönünden mükellefiyeti ve

²⁸² Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz. (VUK, md.9/2)

sorumluluğu kaldırmayacağına ilişkin mevzuatsal bir düzenlemenin yapılması gerekmektedir.

3.1.2. Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerde Sürelerin Değerlendirilmesi

Mükellefin veya sorumlularının idare ile işlemlerini yürütürken yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemesi halinde ne gibi sonuçlar doğuracağını öngörebilmesi açısından sürelerin doğru şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir²⁸³. Sosyal güvenlik hukukumuzda sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin sürelerin belirlendiği mevzuat hususunda bir dağınıklık söz konusudur. Öyle ki bazı süreler, birincil mevzuat hükmündeki 5510 sayılı Kanun'da belirlenmiş (başka bir deyişle kanuni süreler hükmünde) iken, bazı süreler ise yönetmelik ve tebliğlerde belirtilmiştir. Yönetmelik ve tebliğlerde belirtilen sürelerin "idari süreler" kapsamında sayılıp sayılmayacağı hususu tartışmalı bir konudur. Nitekim bir sürenin idari süre olarak kabul edilmesinin üç şartı bulunmaktadır²⁸⁴;

- a) Verilen sürenin bir alt sınırı olmalı,
- b) Süre mükellefe tebliğ edilmeli,
- c) Kanunda öngörülmüş bir süre olmamalıdır.

Bu açıdan bakıldığında sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin olarak yönetmelik ve tebliğlerde belirtilmiş olan sürelerin idari süreler olarak nitelendirilmemesi gerekmektedir. Nitekim sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin Kanunda vergi hukukunda olduğu gibi²⁸⁵ açıkça yazılı olmayan haller için bir süre alt sınırı belirtilmemiştir. Bu durumun bir örneği işyeri kayıtlarının ibrazına yönelik mehil süresidir²⁸⁶. Burada Kanun veya ikincil

²⁸³ Muharrem Erim, "Sürelerin Hukuki Niteliklerinin Vergilendirmeye Etkisi", **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2003, S. 128

²⁸⁴ Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, **a.g.e.**, s. 175

²⁸⁵ Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder. (VUK, md.14/2)

²⁸⁶ İşveren, işyeri sahibi, işveren vekili, alt işveren veya sigortalıyı devir alan işveren tarafından haklı bir sebep ileri sürülerek istenilen mehil süresi, ilgili denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurca belirlenir ve ilgiliye yazılı bildirilir. Zamanaşımının söz konusu olduğu hâllerde mehil süresine ilişkin istekler kabul edilmez. (SSİY, md. 114/6)

mevzuatla belirtilmiş bir alt süre sınırı yoktur. Dolayısıyla inceleme elemanınca bir günlük mehil süresi dahi verilebilecektir. Bunun yanı sıra yine vergi hukukunda olduğu gibi²⁸⁷ sosyal güvenlik hukukumuzda sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin sürelerin kanunlar ile belli edileceğine ilişkin bir düzenleme de yer almamaktadır. Bu durumlar beraberinde iki sonucu getirmiştir. Birincisi herhangi bir alt sınır belirtmemek ve yetki vermemek suretiyle idare tarafından bazı sürelerin belirlenmesi engellenmiştir. İkincisi ise sosyal parafiskal yükümlülükler açısından büyük önem arz eden aylık prim ve hizmet belgelerinin verilme süresi ve primlerin ödenme süresi gibi süreler tebliğler ile düzenlenmek suretiyle hem mevzuatsal bir dağınıklığa sebebiyet verilmiş hem de söz konusu düzenlemelerde istikrarlığın olmayacağı izlenimi oluşmuştur. Nitekim bir düzenleme ne kadar üst mevzuatta düzenlenir ise istikrarsızlığın ve keyfiliğin önüne de o kadar geçilmiş olacaktır.

5510 sayılı Kanun'da ve ikincil mevzuatında sürelerin gün, hafta, ay ve yıl olarak hesaplanmasına ilişkin vergi kanunlarında olduğu kadar net açıklamalar yer almamaktadır. Kanunda sadece ay ve yıl kavramları tanımlanmış ve söz konusu tanımlamalar sadece sigortalıların almış olduğu ücretler kıstas alınarak belirlenmiş olup sosyal parafiskal yükümlülüklerin yerine getirilmesine ilişkin sürelerin hesaplanması ile ilgili bir açıklamaya yer verilmemiştir. Öyle ki sadece Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin 108. maddesinde erken ödeme indiriminin uygulanması ile ilgili süre hesabı açısından VUK'un 18. maddesine atıfta bulunulmuştur. Bunun dışında sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin sürelerin hesabına ilişkin sosyal güvenlik mevzuatında bir hüküm bulunmamakta ve bu durum da beraberinde bazı tereddütleri ve karışıklıkları getirmektedir. Örneğin, 5510 sayılı Kanun'un 102. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde Kurumca yapılan yazılı ihtarla rağmen onbeş gün içinde mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyenlere idari para cezası uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Ancak Kanun'da söz konusu onbeş

²⁸⁷ Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir. (VUK, md.14/1)

günlük sürenin ihtar tarihinden mi yoksa izleyen günden itibaren mi başlayacağı belirtilmemiştir. Dolayısıyla bu hususlarda Kurum'da sık sık farklı uygulamalar ve tereddütler ortaya çıkmaktadır. Bu sebeplerle Kanuna sürelerin hesaplanması ile ilgili genel bir hükmün konulması yerinde olacaktır.

Sosyal güvenlik hukukumuzda süreleri uzatan haller ile ilgili olarak da bazı tereddüt doğuran hususlar yer almaktadır. Mücbir sebep kavramı, özellikle kişilere muhtelif ödevlerin yüklendiği ve söz konusu ödevlerin yerine getirilmediğinde cezai yaptırımların söz konusu olduğu hallerde büyük önem taşıyan, usul hukukunun önemli kavramlarından biridir. Söz konusu kavramın ve geçerli olduğu hallerin birincil hukuk kaynağı olan kanunlarda düzenlenmesi bu açıdan önem arz etmektedir. Ayrıca kanunda sayılan mücbir sebep hallerinin de ilgili hukuktaki tüm yükümlülükleri kapsar nitelikte olması gerekmektedir. Nitekim vergi hukukunda geçerli olan mücbir sebep halleri Vergi Usul Kanunu'nda belirlenmiş olup vergilendirmeye ilişkin tüm yükümlülükleri kapsar niteliktedir.

Sosyal güvenlik hukukumuzda ise mücbir sebep kavramı ile ilgili düzenlemelerin çok dağınık ve boşluk içerir nitelikte olduğu göze çarpmaktadır. Öyle ki sosyal güvenlik hukukuna ilişkin kanun niteliğindeki tek kaynağı olan 5510 sayılı Kanun'da mücbir sebep hallerine ilişkin hiçbir hüküm bulunmamaktadır. Oysa ki söz konusu kanunda, defter ve belgeleri saklama, inceleme halinde defter ve belgeleri ibraz etme ve bazı kurum ve kuruluşların 100. madde kapsamında istenen bilgi ve belgeleri verme yükümlülüklerine ilişkin mücbir sebep istisnası getirilmiştir. Ancak hangi hallerin mücbir sebep sayıldığı belirtilmemiştir.

Bunun yanı sıra Asgari İşçilik İncelemelerinde Uzlaşma Yönetmeliği'nde uzlaşma toplantısına katılamama durumu ve Aylık Prim ve Hizmet Belgesinin Sosyal Güvenlik Kurumuna Verilmesine ve Primlerin Ödenme Sürelerine Dair Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ'de prim belgelerinin süresinde verilmemesi ve primlerin süresinde ödenmemesi durumlarına ilişkin farklı mücbir sebep halleri ayrıca belirtilmiştir. Mücbir

sebeplerinin söz konusu yönetmelik ve tebliğde belirli yükümlülükler için belirtilmiş olması, diğer yükümlülükler için geçerli olmadığı açık bir göstergesidir. Ayrıca aylık prim ve hizmet belgelerinin süresinde verilmemesine ve uzlaşma toplantısına katılmama haline ilişkin mücbir sebeplerinde “Kurumca belirlenecek benzeri durumlar” ve “gibi” ifadeleri kullanılmak suretiyle mücbir sebeplerinin ucu açık bırakılmıştır. Dolayısıyla mücbir sebeplerinin tespitinde idareye geniş bir yetki tanınmıştır.

Sonuç olarak, sosyal güvenlik hukukumuzda mücbir sebeplerinin neler olduğuna ilişkin bariz bir boşluk bulunmaktadır. Öyle ki; 5510 sayılı Kanun’da yer alan; defter ve belgelerin süresinde incelemeye sunulmaması, 100. madde kapsamında istenen bilgi ve belgelerin verilememesi, işyeri ve işe giriş belgelerinin süresinde Kuruma verilememesi, Kamu kurumları ve diğer kuruluşları mutad bildirimlerini süresinde yapmaması, iş kazaları ve meslek hastalıklarına ilişkin bildirim yükümlülüğünün süresinde yerine getirilememesi gibi bazı hallerde mücbir sebep uygulamasının olup olmadığı (ki olması gerekmektedir) ve/veya mücbir sebeplerinin neler olduğu konusunda hiçbir hüküm bulunmamaktadır. Kanımızca bu hususta bir yönetmelik veya tebliğ ile düzenleme yapmak da yerinde olmayacak olup, 5510 sayılı Kanuna tüm yükümlülükleri kapsar nitelikte mücbir sebeplerini gösterir bir ekleme yapılması yerinde olacaktır.

Mücbir sebeplerden başka süreleri uzatan bir başka durum olan ölüm haline ise sosyal güvenlik hukukumuzda sadece işyeri bildirgesi verme yükümlülüğünde değinilmiştir. Ancak vergi uygulamalarında olduğu gibi²⁸⁸ ölüm halinde genel olarak sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin bildirme ve beyan sürelerini uzatan bir düzenleme sosyal güvenlik hukukumuzda yer almamaktadır. Ölüm halinde intikal nedeniyle mirasçılar tarafından yeni bir

²⁸⁸ Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir. (VUK, md.16)

işyeri bildirgesi verilmesi gerekmektedir. Ancak bu bildirgenin verilme süresi normal süre olan en geç sigortalı çalıştırmaya başlanılan süre değil, ölümden itibaren üç ay olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla ölüm halinde yükümlülere işyeri bildirgesi açısından üç aylık ek süre tanınmıştır. Ancak ölüm halinde mirasçıların yerine getirmesi gereken tek yükümlülük işyeri bildirgesi vermek değildir. Aynı zamanda yeni işe alınan işçilerin işe giriş bildirelerini verme, aylık prim ve hizmet belgelerini verme gibi ödevleri devam etmektedir.

3.1.3. Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerle İlişkin Sürecin Değerlendirilmesi

Sosyal güvenlik hukukumuzun sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin kısmı mali hukuk ile ilişkili olup bazı temel kavramlar açısından diğer mali hukuk dalları ile paralellik göstermesi gerekmektedir. Ancak özellikle sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin süreç ile alakalı olarak bazı kavramsal eksikliklere ve hatalara sosyal güvenlik mevzuatımızda sıkça rastlanılmaktadır. Öyle ki sosyal güvenlik hukukumuzdaki sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin süreç incelendiğinde bazı önemli kavram ve hususlar üzerinde ya hiç durulmadığı ya da yüzeysel olarak değinildiği görülmektedir. Söz konusu hususlardan bir tanesi de sosyal parafiskal geliri doğuran olaydır. Sosyal güvenlik hukukumuzda, sosyal parafiskal geliri doğuran olay kavramı doğrudan yer almamaktadır. Sadece yapılan denetimlere atıfta bulunularak, Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarının görevleri sırasında tespit ettikleri Kurum alacağını doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemler, yemin hariç her türlü delile dayandırılabilmesi belirtilmiştir (5510 SK, md. 59/2). Ancak herhangi bir olay gerçekleşmeden veya hukuki durum oluşmadan (başka bir deyişle sosyal parafiskal geliri doğuran olay olmadan) sosyal parafiskal gelir borcunun ortaya çıkması mümkün değildir. Dolayısıyla her ne kadar mevzuatta yer verilmemiş olsa da olayın ruhu gereğince “sosyal parafiskal geliri doğuran olay” kavramının varlığından bahsetmek gerekmektedir.

Sosyal parafiskal gelirler yapı olarak çoğu kez ücretler üzerinden alınan gelir vergisine benzetilmektedir. Bilindiği üzere gelir vergisinde vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. Ücretler açısından gelirin elde edilmesi ise tahsilat esasına dayandırılmıştır²⁸⁹. Oysa ki sosyal parafiskal gelirlerde ücret elde edilmese ve hatta hiçbir gelir üzerinde anlaşılma olmasa dahi borç doğmaktadır. Dolayısıyla sosyal parafiskal geliri doğuran olay ücretin elde edilmesi değildir. Burada sosyal parafiskal geliri doğuran olay, ilgili bulunulan sosyal güvenlik kapsamına dahil olma şeklindeki hukuki durumun oluşmasıdır. Buna kısaca sigortalılık niteliğinin kazanılması da denilebilir. Nitekim sigortalılık niteliği kazanıldıktan sonra mükellef için borç ortaya çıkmaktadır. Sigortalılık niteliğinin kazanılması ise sigortalılık çeşidine göre farklılık gösterebilmektedir. Şöyle ki²⁹⁰;

a) 4/a kapsamında sigortalı sayılanlar için çalışmaya, meslekî eğitime veya zorunlu staja başladıkları tarihten,

b) 4/b kapsamında sigortalı sayılanlardan, gelir vergisi mükellefi olanlar ile şahıs şirketlerinden kolektif, adi komandit şirketlerin komandite ve komanditer ortakları ve donatma iştiraki ortaklarının vergi mükellefiyetlerinin başladıkları tarihten; sermaye şirketlerinden limited şirket ortakları ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortaklarının, şirketin ticaret sicil memurluklarıncaya tescil edildikleri tarihten; anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortaklarının yönetim kuruluna seçildikleri tarihten; gelir vergisinden muaf olanların ise esnaf ve sanatkâr siciline kayıtlı oldukları tarihten; tarımda kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanlar için tarımsal faaliyetlerinin kanunla kurulu ilgili meslek kuruluşlarıncaya veya kendilerince, bir yıl içinde bildirilmesi halinde kaydedildiği tarihten, bu süre içinde bildirilmemesi halinde ise bildirim Kuruma yapıldığı tarihten; köy ve mahalle muhtarları için seçildikleri tarihten;

²⁸⁹ Bilici, **a.g.e.**, s. 149,150

²⁹⁰ 5510 sayılı Kanun'un 7. maddesinde sigortalılığın başlangıcına ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

c) 4/c kapsamında sigortalı sayılanlar için, göreve başladıkları veya asker ve polisler için ilgili oldukları okullarda öğrenime başladıkları tarihten,

d) İsteğe bağlı sigortalılar için, gerekli şartları²⁹¹ taşımaları şartıyla isteğe bağlı sigorta talep dilekçesiyle Kuruma başvuruda bulunulan tarihi takip eden günden,

e) İşsizlik sigortasında, 4/a kapsamında çalışılmaya başlanılan tarihten,

itibaren başlar. Dolayısıyla bu tarihlerde sosyal parafiskal geliri doğuran olay gerçekleşmekte ve borç soyut olarak ortaya çıkmaktadır. Borcun somut hale gelebilmesi için ise sosyal parafiskal gelirlere yönelik diğer aşamaların (tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarının) gerçekleşmesi gerekmektedir.

Sürecin ilk aşaması olan tarh işlemi borcu doğurmaz, yalnızca borcun varlığını saptar. Borcun doğuşunda asıl yaratıcı unsur tarh değil, sosyal parafiskal geliri doğuran olayın ortaya çıkışıdır. Bu husus, belli bir durumda uygulanacak kanunu belirleme, zamanaşımının başlangıcını saptama vs. açılarından büyük önem taşır²⁹².

Sosyal güvenlik hukukumuzda sosyal parafiskal gelirin elde edilme sürecinde soyut olarak yer alan, ancak hiç değinilmeyen bir başka konu ise “tarh” aşamasıdır.

Tarh işlemi idari bir işlemdir ve kanunda yer alan oran ve ölçülerin uygulanması suretiyle, ödenecek verginin hesaplanmasıdır. Tarh işlemi ile mükellef borçlu, devlet ise alacaklı konumuna gelmektedir. Bu yönüyle aslında tarh işlemi sadece borç tutarının hesaplanması şeklinde ifade etmek yetersiz kalacaktır²⁹³. Tarh işleminin yapılmış olması her zaman borcun ödenmesi gereken safhaya geldiği, başka bir deyişle mükellefin

²⁹¹ İsteğe bağlı sigortalılık şartları 5510 sayılı Kanunun 50. maddesi gereğince şöyledir;

a) Bu Kanuna tâbi zorunlu sigortalı olmayı gerektirecek şekilde çalışmamak veya sigortalı olarak çalışmakla birlikte ay içerisinde 30 günden az çalışmak ya da tam gün çalışmamak,

b) Kendi sigortalılığı nedeniyle aylık bağlanmamış olmak,

c) 18 yaşını doldurmuş bulunmak.

²⁹² M. Ezhan Doğrusöz, “Tarh İşleminin İdari Unsurları”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2004, S. 139

²⁹³ Akdoğan, **a.g.e.**, 2008, s. 59

borcunun tahakkuk ettiği veya kesinleştiği anlamına gelmez. Bunun için tebliğ edilmesi ve mükellef tarafından dava açılmamış olması veya açılan davanın reddedilmiş olması gerekir²⁹⁴. Oysa ki sosyal güvenlik hukukumuzda tarh kavramı oturmadiğı için çoğu yerde ya hiç kullanılmamakta ya da tahakkuk kavramı ile karıştırılmaktadır. Yukarıda da değinildiği üzere tarh edilen bir borç ilgiliye tebliğ edildikten sonra tahakkuk etmektedir. Ancak 5510 sayılı Kanun'da resen sigorta primi tarhiyatına değinilirken "resen tahakkuk ettirilen sigorta primlerinin işverene tebliğ edileceği" belirtilmektedir (5510 SK, md. 85/3). Ancak aslında durum böyle değildir. Hiçbir şekilde mali hukukta tebliğ edilmeyen borcun tahakkuku söz konusu olamaz. Bu hüküm ile hem tarh ile tahakkuk kavramları birbiri ile karıştırılmış hem de olmayan bir tahakkuk yöntemi (resen tahakkuk yöntemi) mevzuata sokulmuştur. Söz konusu karmaşanın sebebi, kanunda primi (veya sosyal parafiskal geliri) doğuran olay, tarh, tebliğ ve tahakkuk gibi mali hukukun asli unsurlarının tanım, çeşit, hal ve kapsamlarına yer verilmemiş olmasıdır. Zaten böyle bir kavramsal karmaşanın söz konusu olduğu durumda idarece yapılan tarhiyatların ikmalen veya resen şeklinde sınıflandırılması da mümkün değildir.

Sosyal güvenlik mevzuatımızda yer alan bir başka dikkat çekici durum ise tahakkuk aşaması ile ilgilidir. 5510 sayılı Kanun'da, her ne kadar tarh kavramı ile karıştırılmış olsa da, tahakkuk uygulamasına iki farklı yerde değinilmiştir. Bunlardan birincisi hizmet tespiti nedeniyle yapılan tahakkuk, diğeri ise asgari işçilik incelemesi nedeniyle yapılan tahakkuktur (5510 SK, md. 85/3 ve md. 86/7). Her iki tahakkuk şeklinde de sosyal parafiskal gelirin elde edilmesi açısından süreç ve sonuç aynı olmasına karşın iki farklı maddede düzenlenmesi mevzuat kalabalığına ve karışıklığa neden olmaktadır. Bunun yerine resen yapılan tarhiyatlara ilişkin yapılacak tebliğ ve tahakkuk ile ilgili ortak ve tek bir madde hükmünün yer alması hem mevzuatın sadeliği hem de anlaşılabilirliği açısından yerinde olacaktır.

²⁹⁴ Bekir Baykara, "Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi", **E-Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2004, S. 7

Primi doğuran olay, tarh ve tahakkuk aşamalarına ilişkin olarak sosyal güvenlik mevzuatımızda yer alan eksiklikler borcun ortadan kalkma yollarından olan ödeme usulünü de olumsuz yönde etkilemiştir. Kanunda veya ikincil mevzuatta tahakkuk tarihinin tam olarak belirlenememesi beraberinde her özellikli durum için ayrı bir düzenleme yapma gereğini de beraberinde getirmiştir²⁹⁵. Bunun yerine tek bir tahakkuk kavramının tanımlanması ve süreç olarak belirlenmesi halinde ödeme aşaması yönüyle mevzuat açısından bir sadeliği ve anlaşılabilirliği de beraberinde getirecektir.

Kanunda kavramsal anlamda yaşanan eksiklik zamanaşımı uygulamasını da etkilemiştir. Öyle ki sosyal güvenlik uygulamalarında tahakkuk veya tahsil zamanaşımı kavramları yer almamaktadır ve tek tür zamanaşımı uygulanmaktadır. 5510 sayılı Kanun ile getirilen uygulama, Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Kanun kapsamında uygulanan tahakkuk ve tahsil zamanaşımı uygulamalarına benzememektedir. Vergi Usul Kanunu uygulamasına göre zamanaşımı vergiyi doğuran olay ile 6183 sayılı Kanun'a göre de alacağın ödeme tarihi ile bağlantılı iken, 5510 sayılı Kanun'a göre zamanaşımı sürelerinin başlaması için alacağı doğuran olayın veya alacağın ödeme tarihinin fazlaca önemi bulunmamaktadır. Zamanaşımı süresi alacağın çeşitli yollarla Kurum'ca tespit edilmesinden sonra başlamaktadır ki bu durum, zamanaşımı sürelerinin çok uzamasına neden olacak, hatta alacağın zamanaşımına uğraması riskini ortadan kaldıracaktır. Çünkü zamanaşımı, alacağın Kurum'ca tespit edileceği tarihten başlamaktadır. Böylece, Kurum alacağı yıllar sonra bile tespit edilse; zamanaşımı süresi tespit tarihinden itibaren hesaplanacağı için, zamanaşımı süresinin her alacağın tespit şekline göre ayrı bir süresinin olacağını söylemek yanlış olmayacaktır. Nitekim ödenmesi gerektiği Sosyal Güvenlik Kurumunca Kanun'da belirtilen yollarla daha geç tespit edilen alacaklar daha sonra zamanaşımına uğrayacaktır²⁹⁶.

²⁹⁵ Aylık Prim ve Hizmet Belgesinin Sosyal Güvenlik Kurumuna Verilmesine ve Primlerin Ödenme Sürelerine Dair Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğin (2.4.2.-Primlerin Ödenme Süresi) başlığı altında genel esasın dışında sekiz farklı ödeme süresi öngörülmüştür.

²⁹⁶ Harun Ordu, "Prim Alacaklarının Zamanaşımı Sürelerinde Önemli Değişiklikler Yapıldı", **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2009, S. 197

Vergi tahsilat usullerine baktığımız zaman karşımıza beyan usulü ve kaynaktan vergilendirme usulü çıkmaktadır. Beyan usulü, modern vergicilikte ileri bir tarh usulü olarak benimsenmiş olmasına, vergi adaletini en iyi şekilde gerçekleştiren ve gelir elastikiyeti açısından uygun bir usul niteliğinde görülmesine karşın, mükellefi sıkan, mali psikoloji açısından mükellefe baskı yapan bir usuldür. Kaynaktan vergilendirme ise, vergi sorumluluğu mekanizması ile idare ve mükellef arasında verginin ödenmesi bakımından aracılık yapılması suretiyle, verginin toplanmasına imkan sağlamaktadır. Kaynaktan vergilendirme usulü çağdaş vergi sistemlerinde geniş çapta uygulanmakta ve İngiltere, ABD, Fransa, Almanya ve diğer gelişmiş ülkeler vergi sistemlerinde ve ülkemizde önemli bir yer tutmaktadır.²⁹⁷ Sosyal parafiskal gelirler açısından baktığımızda ise hem beyan usulünün hem de kaynaktan kesme yönteminin söz konusu olduğu görülmektedir. Nitekim işverenler tarafından işçi ücretinden kesilen prim kaynaktan kesme yöntemi ile, işveren payının işveren tarafından bizzat ödenmesi ise beyan yoluyla yapılmaktadır. Bu durum kaynaktan kesme yönteminin olumlu yönlerini ortadan kaldırmaktadır.

3.1.4. Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerle İlişkin Şekli Ödevlerin Değerlendirilmesi

Sosyal güvenlik hukukumuzda sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin doğrudan veya dolaylı nitelikte birçok yükümlülük bulunmaktadır. Bu yükümlülüklerin bir kısmına direkt olarak sosyal güvenlik mevzuatında yer verilmiş, bir kısmı ise başka kanunlarda yer almasına karşın uygulamalar ve usul nedeniyle sosyal parafiskal yükümlülükler ile ilgili olmuştur.

Sosyal parafiskal yükümlülüklerin doğmasında, başka bir deyişle sosyal parafiskal geliri doğuran olayın ortaya çıkmasında, etkili olan faktör sigortalılık durumunun ortaya çıkması ve sigortalılığın tescilidir. Ancak dolaylı olarak bu hususu etkileyen bir başka durum ve yükümlülük ise

²⁹⁷ Abdurrahman Akdoğan, “Vergide Tahsil Yönteminin, Vergilendirmenin Etkinliği Açısından Önemi ve Fonksiyonu”, **G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi**, 1992, Cilt 8, S.1, s.114,115

işyerinin tescilidir. 5510 sayılı Kanun'un 11. maddesinde yer alan tanımlamaya göre, işyeri, sigortalı sayılanların maddî olan ve olmayan unsurlar ile birlikte işlerini yaptıkları yerlerdir. 5510 sayılı Kanunda yapılan bu tanımlama ile sosyal güvenlik reformu öncesinde sadece hizmet akdine tabi çalışanların bulunduğu yerlerin işyeri sayılması anlayışından vazgeçilmiş, ancak işyeri tescili için işyerinde 4/a veya 4/c kapsamında sigortalı çalıştırılması gerektiği anlayışına devam edilmiştir. Başka bir deyişle işyeri tescili ödevi sadece işverenlere getirilmiştir. Dolayısıyla işverenliğin söz konusu olmadığı işyerlerinin işyeri tescil ödevi bulunmamaktadır. Bu durum hem 4/b kapsamında sigortalı sayılanların tesciline ilişkin otokontrolün aksamasına hem de diğer kamu kurumları ile yapılması gereken koordinasyonun eksik kalmasına neden olmaktadır. Ayrıca sosyal güvenlik mevzuatımızda işyerinin kapatılması, başka bir deyişle işin bırakılması durumunun bildirilmesine ilişkin herhangi bir bildirim ödevi bulunmamaktadır. Bu durum her ne kadar bürokrasinin azaltılması açısından olumlu bir uygulama olarak görülse de tamamen kayıtdışı işçi çalıştırmaya başlayan işyerlerinin sistem dışına kaymalarına ve kontrolünün yapılamamasına neden olmaktadır.

Sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin bir başka önemli ödev olan sigortalılığın bildiri ve tescilinde, 4/a ve 4/c kapsamında sigortalı olanların bildirimleri işverenleri tarafından yapılırken 4/b kapsamında sigortalı olanların bildirimleri ilgili buldukları kamu kuruluşları tarafından²⁹⁸ yapılmaktadır. Bu düzenleme 4/b kapsamında sigortalı sayılanların kayıtdışına kaymalarını engelleyici nitelikte önemli ve olumlu bir uygulamadır.

Ayrıca 5838 sayılı Kanun'un 5. maddesi ile 5510 sayılı Kanunu'na "Kurum'a Yapılan Bazı Bildirimlerin Yeterli Sayılması" başlıklı, ek bir madde eklenmiştir. Bu düzenleme ile sigortalı işe giriş bildirgesi, sigortalının işten ayrılışı, işyeri bildirgesi, işyerinin devri veya intikali, işyerinin adres

²⁹⁸ Bu durumun tek istisnası; anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortaklarının sigortalılıklarının şirket yetkililerince tescil ettirilmesidir.

değişikliği, alt işverenin asıl işveren dosyasından sigortalı işe giriş bildirelerinin verilmesi, sadece SGK'ya yapılacak ve bu bildirimler ilgisine göre Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'na, ilgili Çalışma Bölge Müdürlüklerine ve Türkiye İş Kurumu'na yapılmış sayılacaktır. İşverenleri büyük oranda rahatlatacağı düşünülen bu düzenlemenin diğer kamu kurumlarına yapılan bildirimler konusunda da yapılması gerekmektedir²⁹⁹.

Belirtmiş olduğumuz tek bildirme ile işyerinin değişik kuruluşlarda tescilini sağlamak arzu edilir ve bürokrasiyi azaltır bir uygulama olsa da aynı sicil numarası ile işyerinin iki kamu idaresi nezdinde birden tescilinde mevzuattan kaynaklanan engeller bulunmaktadır. Nitekim sosyal güvenlik mevzuatına göre bir işyerinde yürütülen ve esas işin fer'i ve mütemmimi mahiyetinde olan, sigortalıları birbirine karışmayan işlerin yürütüldüğü mal ve/veya hizmet birimlerinin bağımsız işyeri olarak değerlendirilmesi; alt işverene ait işyerinin Kurum'da ayrıca tescilinin yapılmaması, iş mevzuatının işyeri tesciline ilişkin ilkelerine aykırı nitelik arz etmektedir. Belirtilen nedenlerle işyerinin "bir işyeri sicil numarası" ile iki kamu idaresi nezdinde birden tescil ve takibinin mevcut mevzuat çerçevesinde mümkün olmadığı görülmektedir³⁰⁰.

Nasıl ki vergi kanunları gereğince uyulması istenilen belge düzeni, devletin vergileme işleminin sağlıklı bir biçimde yürütülmesi ve vergi güvenliğinin sağlanması amacını sağlamaya yönelik ise³⁰¹ sosyal güvenlik mevzuatı uyarınca da bazı belgelerin belli şekil şartları ile düzenlenmesi sosyal güvenlik işlemlerinin sağlıklı bir biçimde yürütülmesi ve sosyal güvenliğin sağlanması amacına hizmet etmektedir.

Sosyal güvenlik hukukumuzda yer alan belge düzenine ilişkin şekli ödevlerden birisi de ücret tediye bordrosunun düzenlenmesidir. 5510 sayılı

²⁹⁹ Mehmet Uzun, "SGK'ya Yapılan Bildirimler 01.08.2009 Tarihinden İtibaren İlgili Diğer Kurumlara Yapılmış Sayılacak", **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2009, S. 196

³⁰⁰ Çetin Sonkaya, "Tek Bildirme İle İşyerinin Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı ve Sosyal Güvenlik Kurumu'nda Tescilinde Mevzuattan Kaynaklanan Engeller", **E-Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2010, S. 205

³⁰¹ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2009, s. 43

Kanun'un 102. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan hüküm uyarınca ücret bordrolarının ihtiva etmesi gereken unsurlar belirtilmiştir. Ancak söz konusu yükümlülük ile ilgili olarak başka kanunlarda da bazı düzenlemeler yer aldığından işverenler açısından bir takım sorunlar ortaya çıkmaktadır. Örneğin; 5510 sayılı Kanun'a göre ücret ödeme bordrosunda işyerinin sicil numarası, sigortalının sosyal güvenlik sicil numarası, ödenen ücret tutarı bilgilerinin yer alması zorunludur. Ancak VUK'un 238. maddesine göre, sıralanan söz konusu bilgilerin yer alması zorunlu değildir³⁰². Ayrıca İş Kanunu'nun 37. maddesi uyarınca; işveren işyerinde veya bankaya yaptığı ödemelerde işçiye ücret hesabını gösterir imzalı veya işyerinin özel işletimini taşıyan bir pusula vermek zorundadır. Bu pusulada ödemenin günü ve ilişkin olduğu dönem ile fazla çalışma, hafta tatili, bayram ve genel tatil ücretleri gibi asıl ücrete yapılan her çeşit eklemeler tutarının ve vergi, sigorta primi, avans mahsubu, nafaka ve icra gibi her çeşit kesintilerin ayrı ayrı gösterilmesi gerekir. Ayrıca gerek 5510 sayılı Kanun gerekse de İş Kanunu'nda ücret bordrosunun düzenlenme süresi ile ilgili bir hüküm yer almazken VUK'da, bir aya ait bordronun ertesi ayın yirminci gününe kadar hazırlanıp tarihlenerek, müessese sahibi veya müdürü ile bordroyu tanzim eden memur tarafından imzalanması gerektiği belirtilmektedir (VUK, md. 238/3). Bu durum özellikle sosyal güvenlik ve iş kanunlarına ilişkin yapılan denetimlerde ibrazı istenen ücret bordroları açısından sorun yaratmaktadır. Görüldüğü üzere işveren tarafından düzenlenecek bir belge için üç farklı kanunda birbirinden farklı hükümler bulunmaktadır. Bu da beraberinde mevzuat karmaşıklığını ve uygulama farklılıklarını doğurmaktadır.

Yukarıda belirtmiş olduğumuz hususa benzer bir durum da kayıt ve belgeleri saklama yükümlülüğü ile alakalıdır. Nitekim 5510 sayılı Kanun

³⁰² VUK 238. maddesine göre; ücret bordrolarına en az aşağıdaki malumat yazılır.

1. Hizmet erbabının soyadı, adı; ücretin alındığına dair imzası veya mührü (Ücretin ödenmesinde ayrıca makbuz alan iş verenlerin tutacakları ücret bordrosuna imza veya mühür konulması mecburi değildir.);

2. Varsa vergi karnesinin tarih ve numarası;

3. Birim ücreti (Aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücreti);

4. Çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre;

5. Ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı.

uyarınca geçerli olan kayıt ve belgelerin 10 yıl süreyle (kamu idareleri için 30 yıl) saklanması yükümlülüğü VUK'da 5 yıl olarak öngörülmüştür (VUK, md. 253). TTK 68. maddesinde de söz konusu süre 10 yıl olarak öngörülmüştür. İşverenlerin arşiv işlemlerini sağlıklı yürütebilmeleri ve mevzuat farklılığının ortadan kaldırılması amacıyla söz konusu sürelerin eşitlenmesi gerekmektedir.

Prim belgesinin işyerinde sigortalıların görebilecekleri bir yere asılması, işverenin sigortalılarla ilgili bildirimini kontrolünün sağlanması gibi bir fonksiyon görmekle birlikte, "ücret gizliliği politikası" uygulayan işyerleri için sakıncaları olan bir uygulama niteliğindedir. Elektronik kayıt ortamının verdiği imkanlarla sigortalıların yalnızca kendileri ile ilgili bilgilere ulaşabilmelerini ve işveren bilgilerini kontrol etmelerini sağlayacak bir düzenleme ile bahsedilen sakıncayı ortadan kaldıran bir değişiklik yapılması yerinde olacaktır³⁰³.

Son olarak işverenlerin sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin olarak yerine getirmesi gereken şekli yükümlülükler ile ilgili olarak SGK tarafından elektronik altyapının aktif ve etkin bir şekilde kullanılıyor olması önemli ve yerinde bir uygulamadır. Nitekim sigortalı işe giriş bildirgelerinin verilmesi, aylık prim ve hizmet belgelerinin verilmesi, primlerin ödenmesi, borcu yoktur belgelerinin alınması gibi yükümlülükler elektronik ortamda yapılabilmekte ve bu sayede hem açık hem de saklı sosyal parafiskal maliyetlerin azaltılması sağlanmaktadır.

3.1.5. Sosyal Parafiskal Gelirlerin Takip ve Tahsilinin Değerlendirilmesi

Çalışmamızın üçüncü bölümünde belirtildiği üzere 5510 sayılı Kanun'un 88. maddesi uyarınca, Kurumun süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsilinde 6183 sayılı Kanun'un 51, 102 ve 106. maddeleri hariç, diğer maddeleri uygulamaktadır. Ancak 6183 sayılı Kanun incelendiğinde, her ne kadar vergi haricindeki amme alacakları için de

³⁰³ Alper, Temmuz 2009, **a.g.m.**, s. 80

uygulanmak üzere hazırlanmış olsa da, sosyal güvenlik alacakları açısından bazı sorunlar ve imkansızlıklar kendisini göstermektedir. Ayrıca SGK tarafından çıkartılmış olan 6183 Sayılı Kanuna Göre Kullanılacak Yetkilere İlişkin Yönetmelik'te³⁰⁴ yer alan bazı hükümlerin de gerek yukarıda belirtilen 5510 sayılı Kanun'un 88. maddesi ile gerekse de 6183 sayılı Kanun ile çelişkili hükümler içerdiği göze çarpmaktadır.

Kurum alacaklarını koruma yöntemlerinden birisi olan teminat isteme ile alakalı olarak, sosyal güvenlik uygulamaları ile 6183 sayılı Kanun hükümleri arasında uyumsuzluk bulunmaktadır. Nitekim 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi uyarınca teminat üç halde istenmektedir. Bu haller; VUK'un 344. maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359. maddesinde sayılan hallerle temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olması ve Türkiye'de ikametgahı bulunmayan amme borçlusunun durumunun, amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesidir. İlk iki halde teminat isteme zorunlu olup üçüncü hal için teminat isteme yetkisi idarenin taktirine bırakılmıştır. Ancak SGK alacaklarının tahsili ile ilgili olarak yönetmelikte teminat istenebilecek haller ile ilgili olarak sadece iki hal öngörülmüştür;

a) Türkiye'de ikametgahı bulunmayan amme borçlusunun durumunun, amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesi halinde ve

b) Kurum alacağını tahakkuk ettirecek gerekli işlemlere başlanmış olması hâlinde, Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler sonucunda bulunan tutar üzerinden tahsil dairesince teminat istenebilir.

Bu durum hem SGK tarafından teminat isteme gibi önemli bir koruma yönteminin etkinsizleştirilmesine hem de alanının daraltılmasına sebep vermiştir. Ayrıca bu haller idarenin isteğine bağlı olup, herhangi bir zorunluluk bulunmamaktadır. Oysa ki vergi ziyayı hali ile alakalı olarak 6183 sayılı Kanun'a göre teminat istenmesi sorunludur. Ayrıca sosyal parafiskal

³⁰⁴ Çalışmamızın (3.1.5.) başlığı altında bundan sonra "Yönetmelik" olarak anılacaktır.

gelirler açısından yapılan incelemelerde çoğu kez VUK 359. maddede yer alan kaçakçılık hallerini ortaya çıkartan fiillerin bulunduğu tespit edilebilmektedir. Defter ve belgelerde hesap ve muhasebe hilelerinin yapılmış olması, defter ve belgelerin tahrif edilmesi, gizlenmesi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ve sahte belge kullanılması gibi kaçakçılık suçunu gerektir birçok fiille sosyal güvenlik uygulamalarında da karşılaşılmaktadır. Bu gibi durumlar karşısında 5510 sayılı Kanun'un Kuruma vermiş olduğu teminat istenmesine ilişkin açık bir yetkinin yönetmelikle engellenmiş olması oldukça ilginçtir. Nitekim bir yönetmelik hükmünün Kanun hükmüne aykırı olması mümkün değildir. Söz konusu yönetmelik hükmünün geçerli olabilmesi için ancak 5510 sayılı Kanun'un 88. maddesinde yeni bir düzenleme yapılarak 6183 sayılı Kanun'un uygulanmayacak maddeleri arasına 9. maddenin de eklenmesi gerekmektedir. Ancak böyle bir ekleme yapılması Kurum alacaklarının korunması ve tahsili mantığı açısından uygun değildir.

Teminat istenmesi gereken haller ile ilgili olarak 6183 sayılı Kanun hükümleri ile çelişkili olan bir başka husus ise denetim elemanlarının incelemesi bittikten sonra teminat istenip istenemeyeceğidir. 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinde açıkça belirtildiği üzere teminat, vergi inceleme elemanınca yapılan "ilk hesaplara göre" belirtilen miktar üzerinden istenebilecektir. Buna göre, vergi inceleme raporunun yazımı tamamlanmadan önce, inceleme elemanınca yapılan ilk hesaplara göre, gerekçeli bir "ön rapor" ya da "yazı" hazırlanıp, vergi dairesine gönderildiği takdirde, teminat istenebilir. Dolayısıyla vergi inceleme raporu tamamlanıp, vergi ve ceza ihbarnameleri tebliğ edildikten sonra, teminat istenemez³⁰⁵. Bu nedenle, vergi inceleme raporu tamamlanıp ilgili vergi dairesine geldiğinde, mükelleften "vergi ziyaı cezası var" ya da "kaçakçılık suçu ve cezası var" gerekçesiyle teminat istenmesi, Kanun'un ilgili maddesine göre mümkün

³⁰⁵ Şükrü Kızılot, "Vergi İncelemesi Bittikten Sonra Teminat ve Haciz Uygulanamayacağı", **Yaklaşım Dergisi**, Mart 2010, S. 207, s. 15

değildir³⁰⁶. Danıştay'ın da bu hususta birçok kararı mevcuttur³⁰⁷. Ancak SGK alacakları ile alakalı olarak yönetmelikte yer alan “Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler sonucunda bulunan tutar üzerinden tahsil dairesince teminat istenebilir” ifadesi ile denetim elemanlarınca yapılan incelemeler bittikten sonra da teminat istenebileceği yönünde bir düzenleme yapılmıştır. Ancak kanaatimizce, yapılan bu düzenleme, yönetmeliğin kanuna aykırı düzenleme içerememesi ilkesi ve 5510 sayılı Kanun ile teminat hükümleri ile ilgili olarak (yetkili mercii hariç) 6183 sayılı Kanun hükümlerinin geçerli olduğunun kabul edilmesi gereğince hatalı bir düzenlemedir. Dolayısıyla bu doğrultuda yapılacak uygulamaların yargı yoluyla bozulması yüksek ihtimal dahilindedir.

Uygulamada sorun yaşanan bir başka husus ise ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk ile ilgilidir. 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinde ihtiyati haciz uygulanacak haller sayılırken, 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi gereğince teminat istenmesi mucip haller belirtilmiştir. Ancak yukarıda da belirttiğimiz üzere teminat istenmesini gerektiren hallerden vergi ziyai cezasını gerektiren hallerin bulunması sosyal güvenlik uygulamalarıyla birebir örtüşmemektedir. Ayrıca yönetmelik ile kaçakçılık nedeniyle teminat istenme yetkisi yok edilmiştir. Bu durumlar itibariyle Türkiye'de ikametgahı bulunmayan amme borçlusunun durumunun, amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesi hali hariç ihtiyati haciz uygulanması mümkün değildir. 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinde belirtilen diğer ihtiyati haciz halleri için ise uygulamada herhangi bir sorun bulunmamaktadır. İhtiyati haciz için belirtmiş olduğumuz bu hususlar 6183 sayılı Kanun'un 17. maddesinde yer alan ihtiyati tahakkuk halleri için de geçerlidir.

5510 sayılı Kanun'un 88. maddesi uyarınca; Sosyal Güvenlik Kurumu, 6183 sayılı Kanunun uygulanmasında Maliye Bakanlığı ile diğer

³⁰⁶ Şükrü Kızılot, “Vergi İncelemesi Sırasında Teminat İstenmediği Durumlarda Sonradan Teminat İsteme Ve İhtiyati Haciz Yoluna Gidilemeyeceği”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2009, S. 198

³⁰⁷ Dn. 4. D.'nin, 30.03.2009 tarih ve E. 2008/60, K.2009/1580 sayılı Kararı; Dn. 4. D.'nin, 01.10.2009 tarih ve E. 2009/6440 sayılı Kararı; Dn. 9. D.'nin, 28.01.2009 tarih ve E. 2008/2299, K.2009/237 sayılı Kararı.

kamu kurum ve kuruluşları ve mercilere verilen yetkileri kullanmaktadır. Kurum tarafından çıkartılan yönetmelik gereğince ihtiyati hacizde yetki sosyal güvenlik il müdürü ve sosyal güvenlik merkez müdüründedir. 6183 sayılı kanunda yer alan hükümlerle (ihtiyati hacze yetkili makam en büyük mülki amir, başka bir deyişle illerde vali, ilçelerde kaymakamdır) karşılaştırıldığında, SGK'daki ihtiyati hacze ilişkin yetkinin daha etkin olduğu görülmektedir. Öyle ki SGK'da ihtiyati haciz yetkisi doğrudan prim tahsilatı ile ilgili birime verilmiş ve sürecin hızlandırılması sağlanmıştır. İhtiyati tahakkukta ise yetki açısından SGK uygulaması ile 6183 sayılı Kanun uygulaması arasında herhangi bir fark bulunmamaktadır.

Sosyal güvenlik uygulamaları açısından dikkat çekici bir başka husus ise gecikme cezası ve gecikme zammı ile alakalıdır. Kurum alacaklarının süresi içinde ödenmemesi halinde uygulanacak olan gecikme cezası ve gecikme zammı uygulaması diğer mali hukuk dallarındaki uygulamalardan oldukça farklıdır. Öyle ki ödenmeyen bir borç tutarı üzerinden çiftte faiz alınmaktadır. Ayrıca sadece ilk üç ayda yaklaşık olarak %10 civarında gecikme cezası alınmaktadır³⁰⁸. Vadesinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklara gecikme zammının yanında ayrıca bileşik bazda gecikme cezasının uygulanması işverenleri iki defa cezalandırma diğer bir ifadeyle faizin faizi olarak algılanmaktadır³⁰⁹. Kaldı ki faize faiz yürütülemeyeceğine ilişkin yargı kararları da mevcuttur³¹⁰. Bununla birlikte gecikme zammının bileşik bazda uygulanması ve aynı döneme hem gecikme zammı hem de gecikme cezası uygulanması geri ödeme yapılması veya primlerin yeniden yapılandırılmasında içinden çıkılamayacak bir durum ortaya çıkaracaktır³¹¹. Ayrıca gecikme zammı oranının Hazine Müsteşarlığınca açıklanacak bir

³⁰⁸ Şükrü Kızılot, “Üç Aylık Gecikme Cezası 10 Yıllıktan Fazla Olur mu?”, **Hürriyet Gazetesi**, 21.01.2010

³⁰⁹ Mehmet Kara, “Sosyal Sigortalar Uygulamasında Faiz, Gecikme Zammı, Gecikme Cezası”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2007, S. 50

³¹⁰ Yrg. 9. HD., 22.10.1973 Tarih ve E. 40218, K.30161 Sayılı Kararı; Yrg. 10. HD., 22.12.1992 Tarih ve E. 3575, K.12645 Sayılı Kararı; Yrg. 10. HD., 01.02.2000 Tarih ve E. 2000/3826, K.2000/4677 Sayılı Kararı

³¹¹ Ali Güzel, Saim Ocak, “5510 Sayılı Yasa ile İşverenlere Getirilen Ek Sosyal Sigorta Yükümlülükleri”, **Legal İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku Dergisi**, 2007, S. 13, s. 177

önceki aya ait TL cinsinden iskontolu ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetlerinin aylık ortalama faizine endekslenmiş olması hem borçluların ödeyecekleri tutar ile ilgili olarak tam ve net bir bilgi sahibi olmalarını ve plan yapmalarını engellemekte hem de idarenin gecikme zammı oranını güncel koşullara göre belirleme yetkisini elinden almaktadır.

Sosyal güvenlik hukukumuzda takip ve tahsile ilişkin bir diğer önemli uygulama ise erken ödeme indirimidir. 5510 Sayılı Kanun ile getirilen erken ödeme indirimi uygulaması ile birlikte gelecekte tahsil edilmesi öngörülen primlerin daha erken bir süre içerisinde Kurum kasasına dahil edilmesi amaçlanmış ve bu amaç doğrultusunda da primini kanuni süresinden önce ödeyenler için bir indirim öngörülmüştür.

Erken ödeme indirimi uygulamasında göze çarpan en önemli noktalar, erken ödemenin isteğe bağlı tutulması ve kapsamının da sınırlı tutulmasıdır. Buna göre, 5510 Sayılı Kanun'a göre 4/b kapsamında sigortalı olanlar, yine bu kapsamda sosyal güvenlik destek primi ödeyenler, isteğe bağlı sigortalılar ve 60. maddenin birinci fıkrasının (d) ve (g) bentlerinde sayılan kişiler erken ödeme indiriminden yararlanabilecektir.

Yukarıda belirtmiş olduğumuz, SGK'nın 6183 sayılı Kanun uyarınca alacaklarını koruma gücüne ilişkin olarak sayısal veriler de oldukça ilginçtir. Çalışmamız doğrultusunda SGK Ankara, İstanbul ve İzmir İl Müdürlüklerinden yazılı olarak temin etmiş olduğumuz istatistiki veriler ele alındığında 2009 yılı itibariyle kurum alacağını koruma yöntemlerinden ihtiyati tahakkuk, ortaklığın feshini isteme ve yurtdışına çıkış yasağının üç müdürlükte de hiç uygulanmadığı; ihtiyati haciz yolunun 2009 yılı içinde İstanbul'da 11 kez, Ankara'da 1 kez uygulanabildiği; 6183 sayılı Kanun'un 24. maddesi gereğince uygulanan iptal davası yolunun ise İstanbul'da 17 kez, İzmir'de 2 kez uygulandığı, Ankara'da ise hiç uygulanmadığı belirlenmiştir. Bu doğrultuda 6183 sayılı Kanun uyarınca SGK'nın alacakları için uygulaması gereken koruma yöntemlerini yeteri kadar etkin kullanamadığı ortaya çıkmaktadır. Burada hiç kuşkusuz en önemli nedenler; SGK'nın gelir elde edici kurum olma özelliğinden öte hizmet sunucu kurum

olma özelliğini benimsemiş olması, 6183 sayılı Kanun'un sosyal parafiskal gelirlerin tahsili noktasında ihtiyaçları yeterince karşılayamaması, sosyal güvenlik usul hukukuna ilişkin birincil ve ikincil mevzuatın (yönetmeliğin) karmaşık-kanuna aykırı hükümler içeren bir yapıya sahip olmasıdır.

3.1.6. Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerle Yönelik İdari Para Cezalarının Değerlendirilmesi

Kayıtdışı istihdamın ve dolayısıyla sosyal güvenlik açıklarının en önemli sebeplerinin başında mali yüke bağlı nedenler, denetimin etkin yapılmaması ve caydırıcılığın az olması gelmektedir. Nitekim yapılan ampirik çalışmalar işverenlerin en çok bu sebeplerle kayıtdışı kalmayı tercih ettiklerini ortaya koymuştur. Bu hususta sayılan etkenlerden en önemlilerinden birisi ise ceza uygulamalarının yetersizliğidir. Sosyal güvenliğe yönelik idari para cezaları meblağ olarak yetersiz konumdadır ve bu yetersizlik de kayıtdışı istihdamı teşvik eder niteliktedir. 5510 Sayılı Kanun'un uygulanması bakımından işverenlere, usul ve bildirimlere yönelik olarak bazı yükümlülükler yüklenmiştir. Söz konusu yükümlülükler, sosyal güvenliğin yaygınlaştırılması, işlemlerin bir düzen içerisinde gerçekleşmesi ve denetimlerin sağlıklı bir biçimde gerçekleştirilmesi bakımından büyük önem arz etmektedir. Her ne kadar Sosyal Güvenlik Kurumu'nun amacı işverenleri baskı altında tutup ceza kesmek olmasa da bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi hususunda çeşitli müeyyidelere başvurmak kaçınılmaz bir gereksinimdir. Aksi taktirde sosyal güvenliğe ilişkin işlemlerin gerçekleştirilmesi ve işverenler arasında eşgüdümün sağlanması noktasında sorunlar ortaya çıkabilecektir.

Genel itibariyle bakıldığında sosyal güvenlik sistemimizde yer alan idari para cezalarının yapıları ve dayandığı sebepleri itibariyle usule müteallik cezalar sınıflandırması içinde yer aldıkları görülmektedir. Bu yapıyla idari para cezaları vergi uygulamalarındaki genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile benzerlik göstermektedir. Buna karşın sosyal güvenlik uygulamalarına ilişkin idari para cezalarında, vergi uygulamalarında

yer alan vergi ziyası cezasına benzer nitelikte ziyaya uğratılan prim üzerinden ceza hesaplanması uygulaması söz konusu değildir. Bu durum idari para cezalarının, yükümlüler açısından uymaları gereken kurallar, yerine getirmeleri gereken bildirimler ve benzeri sorumluluklar açısından belirlenen kıstaslara bağlı kalınması açısından önem taşıdığı sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Nitekim idari para cezaları sadece işverenlere (gerçek veya tüzel kişilere) karşı değil, sosyal güvenliğin sağlanması açısından etkileri bulunan kamu kurumlarına ve bankalara da uygulanabilmektedir.

5510 Sayılı Kanun'da yer verilmiş olan idari para cezası öngörülen bir fiil için başka kanunlarda da ayrıca idari para cezası öngörülmüş olması 5510 Sayılı Kanun dahilinde idari para cezası uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir (5510 SK., md. 102/1). Bu duruma benzer hususlar özellikle Vergi Usul Kanunu'nda yer alan usulsüzlük cezalarında karşımıza çıkmaktadır. Örneğin, 5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin (4) nolu alt bendinde yer alan defterlerin tasdik ettirilmemesine ilişkin geçersizlik hali aynı zamanda Vergi Usul Kanunu kapsamında da usulsüzlük olarak addedilmekte ve ceza öngörülmektedir. Aynı durum diğer geçersizlik halleri için de söz konusu olabilmektedir. 5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinin birinci fıkrasında yer alan diğer kanunlarda aynı fiiller için idari para cezası öngörülse dahi ayrıca bu kanun uyarınca da idari para cezası uygulanabileceğine ilişkin düzenleme 5510 Sayılı Kanun'dan önce yürürlükte olan 506 Sayılı Kanun ve 1479 Sayılı Kanun'da yer almamaktaydı ve bu nedenle de aynı fiil nedeniyle hem SSK hem de Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından ceza uygulanması/uygulanabilmesi hususu tartışmalı bir durum yaratmaktaydı. 5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinin birinci fıkrası ile getirilen bu düzenleme ile bu tartışmalara da son verilmiştir. Ancak yine de bir fiil için iki ayrı idari para cezası uygulanabilmesi hususunun hukuka uygun olup olmadığı tartışılabilir bir konu olmaya devam etmektedir. Kanaatimizce bir fiil için farklı kanunlarda ayrı cezalar öngörülmesi, her ne kadar 5510 sayılı Kanun hükmü buna cevaz verse de, hukuk açısından uygun değildir.

Sosyal güvenlik hukukumuzda yer alan idari para cezaları fiilin işlendiği tarihte yürürlükte olan asgari ücrete göre hesaplanmaktadır. İdari para cezaları asgari ücrete endeksenerek ceza miktarının enflasyon karşısında erimesi önlenmek ve cezaların caydırıcılık niteliğinin devamına imkan sağlamak istenmiştir. İş Kanunu'nun 39. maddesine göre, iş sözleşmesi ile çalışan ve bu Kanunun kapsamında olan veya olmayan her türlü işçinin ekonomik ve sosyal durumlarının düzenlenmesi için Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca Asgari Ücret Tespit Komisyonu aracılığı ile ücretlerin asgari sınırları en geç iki yılda bir belirlenir.³¹²

5510 Sayılı Kanun'da yer alan idari para cezalarının uygulanmasında, Vergi Usul Kanununun 176 ila 180. maddelerinde düzenlenmiş olan tüccar sınıfları ve sınıf değiştirme hükümlerinin çok büyük önemi bulunmaktadır. Bu hükümlerin idari para cezaları üzerindeki etkileri iki başlıkta özetlenebilir;

- a) Ceza miktarlarının tespitine etkisi,
- b) Geçersizlik hallerinin tespitine olan etkisi.

Bu etkilerden ikincisi, özellikle sosyal sigorta işlemlerinin idare tarafından denetimi noktasında kendini gösterirken, birinci etki hem uygulama hem de denetim aşamasında dikkat edilmesi gereken bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. İşverenin hangi sınıfa tabi olduğunun ve dolayısıyla da hangi tür defter tutacağına tespiti hem uygulamada eşgüdümün sağlanması hem de haksızlıklara yer verilmemesi açısından çok önemlidir. Bu sebeple hem tüccar sınıflarına hem de sınıf değiştirmelere ilişkin hükümlerin iyi anlaşılması ve uygulanması gerekmektedir. Bu noktada en önemli etken ise denetim aşamasıdır. Nitekim bu yönde ortaya çıkabilecek usulsüzlüklerin, idari işlemlerin uygulanması aşamasında tespiti pek mümkün görülmemektedir. Ayrıca sınıf değiştirme hükümlerinin çoğu

³¹² VUK'da sayılan usulsüzlük cezaları için gösterilen cezalar ise en son 29.07.1998 tarihinde 4369 sayılı kanunla düzenlenmiş olup Mükerrer 414. maddesine göre; *"Bu Kanunda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş olan para ile ödenecek ceza miktarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır."* İfadesi yer almaktadır. Buna göre her yıl usulsüzlük cezalarının miktarları yeniden değerlendirme oranında artırılmakta ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan genel tebliğlerle duyurulmaktadır.

zaman yanlış anlaşılması ve yorumlanması da bir başka eksiklik olarak göze çarpmaktadır. Bu sebeple Sosyal Güvenlik Kurumu veya Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından bu hususta açıklayıcı nitelikte bir genelge yayınlanması yerinde olacaktır.

Ayrıca işyeri bildirgesi vermeme ve kayıt ve belgeleri denetim için ibraz etmeme fiilleri için uygulanacak idari para cezasında, tutulan defter türüne göre sınıflandırma çoğu zaman eleştiri konusu olmaktadır. Nitekim söz konusu sınıflandırmalarda serbest meslek defteri ile işletme defteri tutanlar aynı kategori içinde değerlendirilmişlerdir. Vergi Usul Kanunu uygulamalarında ise usulsüzlük cezalarına ilişkin söz konusu sınıflandırmada serbest meslek erbapları birinci sınıf tüccarlar ile aynı kategoride değerlendirilmişlerdir. Ancak 5510 Sayılı Kanun uygulamalarında mükelleflerin sınıf ve durumları göz önünde bulundurulmaksızın aynı cezaya tabi tutulması pek adil değil gibi gözükse de söz konusu suçun aslında şahısların maddi durumlarından öte fiili davranışları ve ahlaki durumları ile ilintili olmasından hareketle bu fiilleri işleyen herkese aynı cezanın verilmesi daha mantıklı görülmektedir. Bu sebeple adalet açısından 5510 Sayılı Kanun'daki uygulama Vergi Usul Kanunu'nda yer alan uygulamadan daha olumlu unsurlar içermektedir.

Uygulamada bazı kötü niyetli işverenlerin işyeri kayıtlarının incelenmesi durumunda ibraz etmeme yükümlülüğü karşılığı uygulanacak cezanın çok daha fazlası ceza ile karşı karşıya kalacağını düşünmesi nedeniyle kayıtlarını denetim elemanına ibraz etmediği ve bu fiilin karşısında denetim elemanının sadece ibraz etmeme cezasını uygulayabildiği ve inceleme konusu olayı kapattığı görülmektedir.

5510 Sayılı Kanun'da idari para cezası uygulamalarına yönelik olarak getirilen düzenlemelerden bir tanesi de sigortalı işe başlama bildirgelerinin süresinde verilmemesine ilişkin olarak tekerrür durumunda uygulanacak idari para cezalarıdır. Tekerrür ile cezada artırma yapmanın mantığı, bir defa cezalandırılmasına rağmen, ıslah olmayıp, aynı suçları işlemekte ısrar

edenlerin, daha ağır bir şekilde tecziye edilmesidir³¹³. Tekerrür hali sadece sigortalı işe giriş bildirgesinin süresinde verilmemesi fiilinin tekrarı halinde öngörülmüştür. Ancak çalışmamızda da değindiğimiz üzere idari para cezasını gerektirir bir çok fiil bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu uygulamalarında da olduğu gibi tekerrür halinin neden diğer ceza gerektiren fiiller için de uygulanmadığı hususu açık değildir. Bu itibarla tekerrür halinin diğer fiiller için de uygulanması, caydırıcılık açısından yerinde bir düzenleme olacaktır. Tekerrür halinde önem arz eden bir başka husus ise ceza uygulamasının işyeri bazında dikkate alınmasıdır. Bir işverenin birden fazla işyerinde meydana gelecek tekerrür hallerinde yukarıda belirtilen ağırlaştırılmış idari para cezası uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Sosyal güvenlik hukukumuzda uygulanan idari para cezaları ile alakalı olarak 5510 Sayılı Kanunun 102. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendinde öngörülen idari para cezalarının adil ve caydırıcı olmadığı gibi, cezaların eşitliği ilkesine de aykırı olduğunu söyleyebiliriz. Nitekim, bir sigortalının çalıştırıldığı apartman kapıcılığı işyeri ile 30 sigortalı çalıştırılan bir fabrika işyerinde ayrı ayrı yapılan denetim sonucunda, apartmandaki bir kapıcı ile diğer işyerinde çalışanlardan 10'unun sigortasız çalıştırıldığının tespit edildiğini varsaydıığımızda, bir aya ilişkin aylık prim ve hizmet belgesinin verilmemiş olması nedeniyle 5510 sayılı Kanun'un 102. maddesinin 1.fıkrasının (c) bendinin 4 numaralı alt bendi gereği apartman işyerine aylık asgari ücretin iki katı tutarında idari para cezası verildiği halde, bunun 10 katı kadar sigortasız işçi çalıştıran fabrika işyerine de aynı miktarda ceza uygulanmaktadır. Görüldüğü gibi, çok sayıda sigortasız işçi çalıştıran işverenlere daha fazla idari para cezası uygulanması gerekirken, Kanun hükmü bunu engellemektedir. Oysa, bu fiile ilişkin idari para cezasının miktarı tayin edilirken, hem sigortasız çalıştırılan işçi sayısının, hem de sigortasız olarak

³¹³ Ramazan Irmak, "Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi Cezalarında Tekerrür Uygulamasına İlişkin Uygulama Birliği Sağlamalıdır", **E-Yaklaşım Dergisi**, Mart 2007, S. 44

çalışanların ücret miktarlarının dikkate alınması daha adil ve caydırıcı olacaktır³¹⁴.

İdari para cezalarındaki diğer bir eksiklik de, 5510 sayılı Kanun'un 102. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinin 4 numaralı alt bendine göre verilen ceza tutarı ile aynı bendin 5 numaralı alt bendine istinaden uygulanan ceza miktarındaki adaletsizliktir. Her iki alt bendin incelenmesinden de anlaşılacağı gibi, bilanço esasına tabi olan bir işverene, ibraz ettiği işyeri kayıtlarının geçersiz olduğunun tespiti halinde, geçersizlik hallerinin gerçekleştiği her bir takvim ayı için, hiç ibraz etmediği takdirde verilmesi gereken para cezası tutarını (aylık asgari ücretin 12 katını) aşmamak kaydıyla aylık asgari ücretin yarısı tutarında para cezası verilirken, sadece ücret tediye bordrosu düzenlemekle yükümlü olan bir işverene, istenilen ücret tediye bordrolarının tümünü ibraz ettiği halde bu bordroların geçersiz bulunduğu saptanması durumunda, her bir geçersiz ücret tediye bordrosu başına herhangi bir üst sınır dikkate alınmaksızın yine aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezası uygulanmaktadır.³¹⁵

İdari para cezaları ile ilgili olarak sosyal güvenlik hukukumuzda ortaya çıkan bir başka sorun ise Kanunda yer almayan cezaların yönetmelikle düzenlenerek, "kanunsuz suç ve ceza olmaz" ilkesine aykırı hüküm getirilmesidir. Defter ve belgelerin hangi hallerde geçersiz sayılacağı (ve dolayısıyla idari para cezası uygulanacağı) 5510 Sayılı Kanunun 102. maddesinin birinci fıkrasının e/4 alt bendinde belirtilmiştir. Buna karşın SSİY'nin 111. maddesinde de tekrar geçersizlik halleri sayılmış, ancak Kanun'da yer alan hallere üç yeni hal daha eklenmiştir. Bunlar;

- İşçilikle ilgili giderlerin eksik veya fazla işlenmiş olduğu tespit edilen aylara ilişkin defter kayıtları,

- Gerçek ve fiilî çalışmaya dayanmadığı hâlde, kayıt ve belgelerde ücret tahakkuku veya ödemesi bulunan aylara ilişkin defter kayıtları,

³¹⁴ Hadi Eyce, "Kayıtdışı İstihdamın Caydırılmasına Yönelik Yaptırımlardan Biri Olan Para Cezalarındaki Adaletsiz Uygulama", **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2010, S. 206

³¹⁵ Eyce, **a.g.m.**

- Kamu idareleri ile 5411 sayılı Kanun kapsamındaki kuruluşlardan alınan kayıtlardan tespit edilen ücretin altında ücret tahakkuklarının bulunduğu aylara ilişkin defter kayıtlarıdır.

Anayasamızın 38. maddesinin üçüncü fıkrasına göre; ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur. Bu duruma paralel düzenlemeler ve kurallara TCK'da da değinilmiştir (TCK, md. 2). Esasen evrensel bir nitelik taşıyan "kanunsuz suç ve ceza olmaz" ilkesinin doğal sonucu ise suçun da cezanın da kanun ile konulmasıdır. Keza kanun çıkarmak bir yasama faaliyetidir ve kanun koyma yetkisi de ülkemizde TBMM'ye aittir. Kaldı ki, Anayasamıza göre yasama görevi, devredilmesi mümkün olmayan bir yetkidir. Dolayısıyla suçların da bunlara uygulanacak cezaların da kanun ile düzenlenmesi gerekmektedir.³¹⁶

5510 Sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce uygulanan 506 Sayılı Kanun hükümlerinde Kurum tarafından (özellikle asgari işçilik denetimi yapan müfettişler tarafından) kamu kurumlarından ve bankalardan istenilen bilgi ve belgelerin belirlenen süre içinde sunulmaması halinde herhangi bir yaptırım öngörülmemekteydi. Bu durum da istenilen bilgi ve belgelerin çok geç ulaşmasına ve denetimlerin aksamasına sebebiyet vermekteydi. 5510 Sayılı Kanun ile birlikte getirilen asgari işçilik incelemelerinde kamu kuruluşlarının ve bankaların bilgi ve belge vermemesine ilişkin idari para cezası uygulaması, Kurum için büyük öneme sahip asgari işçilik denetimlerinin daha çabuk ve etkin yapılmasını sağlayacaktır. Ancak söz konusu düzenlemenin sadece asgari işçilik denetimleri ile sınırlı tutulmuş olması önemli bir eksiklik olarak göze çarpmaktadır. Nitekim Kurum müfettişleri tarafından asgari işçilik denetimlerinin yanı sıra iş kazası, meslek hastalığı ve hastalık soruşturmaları; şikayet ve ihbar soruşturmaları; hastane ve eczane denetimleri de yapılmaktadır. Bu tür denetimlerde de sık sık kamu kurumlarından ve bankalardan bilgi ve belgeler istenilmekte ve bu bilgi ve

³¹⁶ Özkan Bilgili, "Yönetmelikle Belirlenen Geçersizlik Hallerinden Dolayı Uygulanan İdari Para Cezaları Anayasa'ya Uygun Mu?", **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2005, S. 148

belgeler doğrultusunda denetimler sonuçlandırılmaktadır. Ancak herhangi bir zorlayıcı hükmün ve yaptırımın bulunmaması nedeniyle bu nitelikteki bilgi ve belgeler çok geç sunulmakta ve denetimlerin aksamasına neden olmaktadır. Bu sebeple 5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi kapsamında düzenlenen söz konusu idari para cezasının kapsamının genişletilmesi yerinde olacaktır.

5510 Sayılı Kanun'un 8. maddesinin yedinci fıkrası uyarınca, kamu idareleri ile bankalar, Kurumca sağlanacak elektronik altyapıdan yararlanmak suretiyle, Kurumca belirlenecek işlemlerde, işlem yaptığı kişilerin sigortalılık bakımından tescilli olup olmadığını kontrol etmek ve sigortasız olduğunu tespit ettiği kişileri, Kuruma bildirmekle yükümlüdürler. Söz konusu yükümlülük kayıtdışı istihdamla mücadelede etkin bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim ücretlerin banka aracılığıyla ödenmesinin zorunlu hale gelmesinden sonra bankaların sigortalı çalışması gerekenleri tespit imkanında da artış meydana gelmiştir. Ancak gerek bankalar gerekse de kamu idareleri tarafından söz konusu kontrol ve bildirimlerin yapılabilmesi için etkin bir elektronik on-line altyapının kurulması şarttır. Aksi takdirde söz konusu kanun hükmünün uygulanması oldukça zor görülmektedir.

5510 Sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce SSK uygulamaları açısından yürürlükte olan 506 Sayılı Kanun'da Sigorta Müfettişleri'nin denetimlerini gerçekleştirmelerinde karşılaştıkları zorluklara yönelik olarak sadece defter ve belgeleri ibraz etmemeye karşı idari para cezası uygulaması söz konusuydu. Bunun dışında Sigorta Müfettişi'ne gerekli izahatların yapılmaması veya engel olma gibi durumlarda herhangi bir yaptırım söz konusu olmamaktaydı. Bu sebeplerle de sosyal güvenliğe yönelik denetimlerde bir çok zorluk ile karşılaşılmaktaydı. Ancak 5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinin 1. fıkrasının (ı) bendi ile denetimin engellenmesi fiiline ilişkin olarak birkaç etkin yaptırım uygulaması getirilmiştir.³¹⁷

³¹⁷ Mehmet Bulut, "Sosyal Güvenlik Reformunda Denetimi Etkinleştirmeye Yönelik Düzenlemeler", **Denetim Dergisi**, Ocak-Nisan 2009, S. 114, s. 62

İdari para cezaları ile ilgili tereddüte düşülen hususlardan birisi de asgari işçilik sonucunda fark işçiliğın tespit edildiği aylar için aynı zamanda ücret bordrosunun geçersizliği gerekçesiyle idari para cezası uygulanıp uygulanmayacağıdır. Asgari işçilik yapılan aylar için ücret ödeme bordrosunun geçersizliğine ilişkin idari para cezası uygulanmaması gerekmektedir. Bunun üç önemli sebebi vardır;

i. 5510 sayılı Kanun'un 85. maddesinin dördüncü fıkrasına göre asgari işçilik incelemelerine ilişkin uygulanacak idari para cezalarına sınırlama getirilmiştir. Buna göre Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca, Kuruma asgarî işçilik tutarının bildirilmediği tespit edilen işyerleri hakkında ayrıca 102. maddenin birinci fıkrasının (d) bendi ile (e) bendinin (4) numaralı alt bendi uyarınca idarî para cezası uygulanması gerekmektedir. Ücret bordrosunun geçersizliği halinde uygulanacak idari para cezasına ilişkin hükme ise 102. maddenin birinci fıkrasının (e) bendinin (5) numaralı alt bendinde yer verilmiştir. Dolayısıyla kanuna dayanmayan bir cezanın uygulanması söz konusu olamayacaktır.

ii. Ceza hukukunun lehe olan kanunun muhataba uygulanması ilkesi doğrultusunda olaya bakacak olursak; 5510 sayılı Kanun'dan önce uygulanmakta olan 506 sayılı Kanun'un 79. maddesinin ondördüncü fıkrası uyarınca; Sigorta müfettişince Kuruma asgari işçilik tutarı bildirilmediği tespit edilen işyerleri hakkında ayrıca bu Kanunun 140. maddesinin birinci fıkrasının (c) ve (d) bentlerinin son fıkralarına göre işlem yapılır. 506 sayılı Kanun'un 140. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinin son fıkrası uyarınca ise, defter ve belgelerinin tümünü bu bentte belirtilen süre içinde ibraz etmekle birlikte, yönetmelikte belirtilen usul ve esaslara uygun olarak düzenlemeyenlere, her bir geçersizlik hali için, ibraz edilmemesi üzerine uygulanan miktarları aşmamak kaydıyla aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezası uygulanması gerekmektedir. Dolayısıyla 506 sayılı Kanun uygulamasında eksik işçiliğın maledildiği aylar için hem defter hem de ücret bordrosundan geçersizlik verilebilmekte, böylece iki fiil nedeniyle toplamda bir aylık asgari ücret tutarında idari para cezası uygulanmaktaydı. Ancak

lehe olan kanun hükmünün uygulanması gereğince 01.10.2008 öncesi fiiller için 5510 sayılı Kanun'un 85. maddesi uyarınca fiil sayısı bire düşürüldüğünden yarım asgari ücret tutarında cezanın uygulanması gerekmektedir.

iii. 5510 sayılı Kanun'un 102. maddenin birinci fıkrasının (e) bendinin (5) numaralı alt bendi uyarınca; işverenler tarafından ibraz edilen aylık ücret tediye bordrosunda; işyerinin sicil numarası, bordronun ilişkin olduğu ay, sigortalının adı, soyadı, sigortalının sosyal güvenlik sicil numarası, ücret ödenen gün sayısı, sigortalının ücreti, ödenen ücret tutarı ve ücretin alındığına dair sigortalının imzasının bulunması zorunludur. Belirtilen unsurlardan herhangi birini ihtiva etmeyen (imza şartı yönünden makbuz mukabilinde veya banka kanalıyla yapılan ödemeler hariç) ücret tediye bordroları geçerli sayılmaz ve her bir geçersiz ücret tediye bordrosu için aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezası uygulanır. Görüleceği üzere söz konusu ceza ücret bordrosunda işyeri ve sigortalıya ilişkin muhtelif bilgilerin olmaması halinde söz konusudur. Dolayısıyla hizmet kazandırma durumlarında söz konusu geçersizlik cezasının uygulanması mümkündür. Hizmet kazandırmanın söz konusu olmadığı ve sigortalıya ilişkin herhangi bir bilginin tespit edilemediği asgari işçilik incelemeleri için ücret tediye bordrosu adına geçersizlik cezası uygulanması yerinde olmayacaktır.

Sosyal parafiskal yükümlülöklere ilişkin uygulanacak yaptırımlar ile ilgili olarak üzerinde durulması gereken bir başka husus ise 5510 sayılı Kanun uyarınca yapılan incelemeler neticesinde VUK 359. maddesinde belirtilen kaçakçılık suçuna ilişkin fiillerin tespit edilmesi halinde yapılacak işlemlerle ilgilidir. Nitekim SGK denetim elemanlarına tespit ettikleri kaçakçılık fiillerini gerektirir fiilleri tespit etmeleri halinde VUK 359. madde uyarınca işlem yapma yetkisi verilmemiştir. Öyle ki VUK'un 367. maddesine göre kaçakçılık suçlarına ilişkin tespit ve bildirimler vergi inceleme elemanlarınca yapılabilmektedir. Ancak sosyal güvenlik incelemelerinde (özellikle asgari işçilik, hastane ve eczane denetimleri gibi) çoğu kez SGK inceleme elemanlarınca VUK 359. maddede tanımlanan şekilde sahte ve

muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tespit edilmekte, ayrıca defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar tespit edilebilmektedir. Ancak sosyal güvenlik ve gelir idaresi arasındaki mevzuat ve denetim anlamındaki koordinasyonsuzluk nedeniyle bu tür tespitler için kaçakçılık suçu öngörülememektedir. Öyle ki Danıştay kararları doğrultusunda vergi ziyanının olması kaçakçılık suçunun ortaya çıkması için gerekli bir unsur da değildir³¹⁸.

Bu hususta basit bir örnek vermek gerekirse, ücret bordrosunda, ödenen ücret tutarının değil; bunun altında düşük bir ücretin gösterilmesi “muhteviyatı (kapsamı) itibariyle yanıltıcı belge” düzenlenmesi anlamına gelmekte ve kaçakçılık suçu sayılarak fail hapis cezası ile cezalandırılmaktadır³¹⁹. İçerik olarak yanıltıcı belge kapsamında yer alan bordrolar için yargılama yolunun açık olması ve hapis cezası olasılığı, kayıtdışı istihdam açısından teşvik edici bir nitelik taşımaktadır³²⁰. Bununla birlikte sosyal güvenlik uygulamalarında söz konusu fiil için sadece yarım asgari ücret tutarında idari para cezası öngörülmüştür.

Sosyal güvenlik hukukumuz kapsamında uygulanan idari para cezalarının süresi içinde ödenmemesi halinde gecikme cezası ve gecikme zammının hangi tarihten itibaren uygulanacağı hususu da tartışmalıdır. SGK böyle durumlar için bazen fiilin işlendiği tarihi kıstas almaktadır. Ancak idari para cezasının süresinde ödenmemesi halinde gecikme cezası ve gecikme zammının ödeme emrinin tebliği tarihinden itibaren uygulanması gerekmektedir³²¹.

³¹⁸ Yrg. 7. CD., 07.02.2008 Tarih ve E. 2005/8369, K.2008/800 Sayılı Kararı

³¹⁹ Şükrü Kızılot, “Bordroda Ücreti Düşük Gösteren İşverenlere Hapse Girme Tehlikesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2008, S. 184

³²⁰ Metin Taş, “Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi Fiiliyle İşlenen Kaçakçılık Suçu Kayıtdışı İstihdam Açısından Nasıl Teşvik Edici Olabilir?”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2009, S. 199

³²¹ Yrg. 10. HD., 27.07.1996 Tarih ve E. 10331, K.11220 Sayılı Kararı; Yrg. 10. HD., 06.05.1997 Tarih ve E. 3361, K.3430 Sayılı Kararı

Türk sosyal güvenlik sistemindeki idari para cezalarının yaptırım gücüne bakıldığı zaman vergi uygulamalarına ilişkin cezalara nazaran daha fazla olduğu göze çarpmaktadır. Çalışmamızın (2.3.6) başlığı altında dipnotlar şeklinde verdiğimiz bilgilerde de görüleceği üzere, özellikle usule müteallik cezalarda idari para cezalarının daha ağır olduğu görülmektedir. Buna karşılık defter ve belgelerin ibraz edilmeme hali ve kaçakçılık suçları göz önünde bulundurulduğunda idari para cezalarının caydırıcılıktan çok uzak olduğu göze çarpmaktadır. Ayrıca işverenlerin sosyal güvenlik denetimlerine tabi olma yönündeki kaygılarının az olması ve sosyal güvenlik bilinci eksikliği de idari para cezalarının caydırıcılığını azaltan faktörler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Türkiye'deki sosyal güvenliğe yönelik idari para cezaları ile yabancı ülke uygulamalarındaki yaptırımları karşılaştırmak ise uygulamadaki farklılıklar ve sosyal güvenliğe bakış açısı nedenleriyle pek mümkün olamamaktadır. Örneğin, Almanya'da işverenin sigortalı bildirimini dışında sosyal güvenlik idaresine karşı bir yükümlülüğü yoktur. Öyle ki, işyeri tescilini Ticaret Siciline yapmakta, prim belgesi verme yükümlülüğü ise olmayıp online olarak gerçekleşmektedir. Kayıtdışı istihdam halinde ise para cezası öngörülmektedir. Ancak Alman sosyal güvenlik sisteminde algılanan kayıtdışı istihdam olgusu daha çok yabancı kaçak işçi olgusuyla özdeşleşmiş olup sosyal güvenliğe bakış açısı nedeniyle farklılıklar bulunmaktadır. Ayrıca Alman sosyal güvenlik sistemine ilişkin Sosyal Yasada yer alan idari para cezaları incelendiğinde genellikle muvazaalı işlemler, haksız yere gelir/aylık alma gibi fiillere yönelik yaptırımların bulunduğu, bu yönüyle de Türkiye uygulamasından ayrıştığı görülmektedir. İsveç'de ise sosyal parafiskal yükümlülükler tamamiyle gelir idaresine karşı gerçekleştirilmekte olup bu konuda işlenen suçlarda vergi mevzuatı uygulanmaktadır. Örneğin, kayıtdışılık nedeniyle vergi ödenmezse verginin %20'si kadar ceza uygulanmaktadır. Bunun yanı sıra kayıtdışı istihdam halinde 6 yıla kadar ceza hapis cezası uygulanmaktadır. Bu ceza, hiç kuşkusuz Türkiye uygulamalarının çok üstündedir. Bunun sebebi ise

İsveç'teki sosyal güvenlik bilinci ve sosyal devlet ilkesinin gelişmişliği olarak gösterilebilir.

3.1.7. Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerle Yönelik Uyuşmazlıkların Çözümünün Değerlendirilmesi

Uyuşmazlıkların, mahkemelerde dava açmak suretiyle çözümlenmek istenmesinin, hem idare hem de mükellefler yönünden çeşitli sorunları ve maliyetleri vardır³²². Bu sebeple uyuşmazlıkların yargı yoluna taşınmadan idari aşamada çözümlenmesi büyük önem taşımaktadır. Nitekim sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin uyuşmazlıkların yargıya taşınmaması amacıyla bir takım idari çözüm yolları düzenlenmiştir. Ancak bu yolların yeterliliği ve etkinliği tartışılır durumdadır. Nitekim sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin birçok husus açık olmadığından yorumu gerektirmekte, bu da beraberinde idari anlamda çözümsüzlüğü ve yargıya başvurmada kaçınılmazlığı beraberinde getirmektedir.

Uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü ile alakalı olarak eleştiri konusu edilen hususların başında itiraz komisyonları ve bu komisyonların yapısı gelmektedir. Sosyal güvenlik uygulamalarında itiraz komisyonları üç çeşit olarak belirlenmiştir. Bunlar işkolu kodu itiraz komisyonu, prim tahakkuk itiraz komisyonu, idari para cezası itiraz komisyonudur. Bu komisyonların yapısına bakıldığında ünite amiri (çoğu zaman vekaleten yardımcısı), şef, memur ve varsa avukattan oluştuğu görülmektedir. Söz konusu komisyonların görev alanına giren işkolu kodunun tespiti, prim tahakkuku ve idari para cezaları büyük bir çoğunlukla Kurumun denetimle görevli memurları tarafından yapılan incelemeler neticesinde ortaya çıkarılmaktadır. Diğer kısmı ise söz konusu itiraz komisyonlarına intikal ettiğinde genelde hususun açığa kavuşturulması amacıyla denetim talebinde bulunmaktadır. Dolayısıyla gerek denetim elemanı tarafından yapılmış olan tespitlere aykırı karar alma niteliğine sahip olmayan bir yapı içinde olmaları gerekse de alınan komisyon kararının yargıya taşınması halinde kaybetme korkusuyla

³²² Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, **a.g.e.**, s. 225

genelde denetim elemanı düşüncesi doğrultusunda karar veriliyor olması itiraz komisyonlarının gereksiz ve etkinsiz bir yapı sergilediğini ortaya koymaktadır. Bu sebeplerle itiraz komisyonlarına ilişkin yapının tekrar gözden geçirilmesi gerekmektedir. Öyle ki SGK İstanbul İl Müdürlüğü'nden yazılı olarak elde etmiş olduğumuz istatistiki veriler ele alındığında prim tahakkuk itiraz komisyonuna intikal eden dosyaların %73'ü için ayrıca yargı yoluna başvurulduğu görülmektedir. Bu da göstermektedir ki prim tahakkuk itiraz komisyonları uyuşmazlıkların idari aşamada çözümünde yeterli olamamaktadır. Söz konusu oran SGK İstanbul İl Müdürlüğü'ndeki idari para cezaları itiraz komisyonu için %13, SGK İzmir İl Müdürlüğü'ndeki idari para cezaları itiraz komisyonu için %34, SGK Ankara İl Müdürlüğü'ndeki itiraz komisyonları için %12'dir. Dolayısıyla idari para cezaları itiraz komisyonları açısından daha etkin bir durum söz konusudur. Bunun sebebi de idari para cezalarına ilişkin itirazlarda genellikle müfettiş incelemeleri doğrultusunda işlem yapılması ve komisyonların inisiyatif almamalarıdır.

Uyuşmazlıkların idari aşamada çözümüne ilişkin bir başka eleştiri konusu husus ise cezada indirim uygulamasının kapsamına ilişkindir. 5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenmiş olan pişmanlık indirimi uygulaması sadece işyeri bildirgesinin süresi dışında kendiliğinden verilmesi halinde öngörülmüştür. Ancak sigortalı işe giriş bildirgesinin süresi dışında verilmesi fiili pişmanlık indiriminin kapsamı dışında tutulmuştur. Nitelik olarak aynı nevide sayılabilecek iki ceza türü hakkında böyle bir ayırımın yapılmış olması düşündürücüdür.

Ayrıca 5510 Sayılı Kanunda öngörülen pişmanlık indirimi ve erken ödeme indirimi uygulamalarının birlikte uygulanmasına ilişkin değişik yaklaşımlar ve tereddütler bulunmaktadır. Söz konusu iki indirim uygulamasından aynı anda yararlanılıp yararlanılamayacağına ilişkin olarak öncelikle işyeri bildirelerinin süresinde verilmemesi haline ilişkin cezada uygulanacak indirim uygulamasını analiz etmek gerekmektedir. Buna göre, 5510 Sayılı Kanun'un 102. maddesinin birinci fıkrasının (b) bentlerinde öngörülen cezalar, bildirgenin yasal süresi geçtikten sonra ilgililerce

kendiliklerinden verilmesi halinde ve mahkeme kararına, Kurum veya diğerk kamu idarelerinin denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitlere ya da kamu idarelerinden alınan belgelere istinaden düzenlenenler hariç olmak üzere “2/3” oranında uygulanacaktır. Dolayısıyla sayılan şartların bulunması halinde artık ceza miktarı 5510 Sayılı Kanun’un 102. maddesinin birinci fıkrasının (b) bentlerinde öngörülen cezalar değil bu cezaların 2/3’ü olacaktır. Dolayısıyla kanun koyucu bu madde ile indirim uygulaması yoluyla yeni bir ceza miktarı tespit etmektedir. Bahsedilen birinci indirimin akabinde, idarî para cezalarının, Kuruma itiraz edilmeden veya yargı yoluna başvurulmadan önce tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde peşin ödenmesi halinde, bunun dörtte üçünün tahsil edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla burada da %25’lik bir indirim söz konusudur ve başkaca bir şart bulunmadığı için söz konusu indirimin 5510 Sayılı Kanun’un 102. maddesinin birinci fıkrasının (b) bentlerinde öngörülen cezalar açısından 2/3’lük ceza miktarı üzerinden yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla yeni indirim tutarı %50 olacaktır.

Uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yollarından bir diğeri olan uzlaşma uygulaması ise sosyal güvenlik hukukumuzda 5510 sayılı Kanun ile girmiş olup kapsamı, başvuru süresi ve uygulaması ile ilgili eleştiriler bulunmaktadır. Uzlaşmanın kapsamı 5510 sayılı Kanun ile Kurumun denetim ve kontrolle görevli memurları tarafından devamlı mahiyetteki işyerlerinde yapılan asgari işçilik incelemesi sonucunda tespiti yapılan ve sigortalılara maledilemeyen fark sigorta primine esas kazanç matrahı üzerinden gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte hesaplanacak sigorta primi ve buna bağlı uygulanacak idari para cezaları olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla hizmet tespiti neticesinde bulunan fark matrah tutarları ile bunlara ilişkin idari para cezaları uzlaşma kapsamı dışında tutulmaktadır. Asgari işçilik incelemesi sonucunda bulunan fark matrah ile hizmet tespiti sonucunda bulunan fark matrah sadece sigortalılara hizmet kazandırma noktasında birbirinden ayrılmakta olup her ikisi de kayıtdışı istihdamın sonucunda ortaya çıkmaktadır ve aynı niteliktedirler. Dolayısıyla

uzlaşma uygulamasının sadece asgari işçiliği kapsamı işverenler arasında haksız bir uygulamaya ve rekabete neden olmaktadır. Bu sebeple uzlaşma kapsamının tekrar gözden geçirilmesi yerinde olacaktır.

Uzlaşma uygulaması ile ilgili olarak tereddüt doğuran bir husus ise başvuru süresi ile ilgilidir. Nezdinde inceleme yapılan işverenler, incelemeye ilişkin tutanağın düzenlenme tarihinden, konuya ilişkin raporun Kurumun ilgili birimine gönderilmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler. Ancak henüz raporu hazırlanmamış bir inceleme ile ilgili olarak borcun tutarı ve raporun hangi birimde olduğu bilinmeksizin işverene böyle bir ödev yüklemek uzlaşma uygulamasını zora sokmaktadır. Öyle ki raporun ilgili birime gönderilmesi aşamasından önce henüz borç miktarı kesinlik kazanmamı ve gecikme zammı ile gecikme faizi hesaplanmamıştır.

Uzlaşma uygulaması sosyal güvende yeni bir düzenleme olduğundan ve uzlaşma sonucu indirimlerde henüz bir teamül oluşmadığından işverenlerin peşin ödeme indirimi ve uzlaşma tercihlerinin ne yönde olacağını kestirmek mümkün görülmemektedir. Ancak uzlaşma sonrası idari para cezasının tümüyle silinmesi söz konusu olursa indirim hakkından vazgeçilmesi daha doğru bir tercih olacaktır.

Sosyal güvenlik usul hukukumuzla ilişkin bir başka eksiklik ise parafiskal gelirlerin elde edilme sürecinde ortaya çıkacak hataların nasıl düzeltileceği ile ilgilidir. Öyle ki sosyal güvenlik mevzuatımızda gerek hatanın tanımı, gerek hata çeşitleri ve gerekse de hataların düzeltilme usulüne ilişkin herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Bu durum da beraberinde uygulamalarda keyfiliği, aksamaları ve hizmet sunumunda eksikliği getirmektedir. Ayrıca basit hataların düzeltilmesi için bazen denetim isteminde dahi bulunulabilmektedir.

Sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenemediği durumlarda yargı yoluyla çözümlenme söz konusu olmaktadır. Sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin olarak görevli yargı mercilerine bakıldığında ise bir çokbaşlılık olduğu görülmektedir. Öyle

ki idari para cezalarına ilişkin uyuşmazlıklar idare mahkemelerinde görülmekte iken diğer uyuşmazlıklar (prim oranının ve işkolu kodunun tespiti, hizmet tespiti, prim tahakkuku ve primlerin tahsilatı) ise iş mahkemelerinde görülmektedir. Sosyal parafiskal yükümlülüklerde bazen bir hukuki durum birden fazla uyuşmazlık ortaya çıkartabilmektedir. Örneğin, bir hizmet tespiti veya asgari işçilik incelemesi sonucunda hem prim tahakkuku hem de idari para cezası söz konusu olabilmektedir. Dolayısıyla bazen bir hukuki durum ile ilgili iki farklı yargı merciine başvurmak gerekebilmektedir. Bu sebeple sosyal güvenliğe yönelik uyuşmazlıklarda yalnızca bir yargı yerinin belirlenmesi yerinde olacaktır.

Ayrıca iş mahkemelerinin daha çok çalışma hayatı ve iş hukuku ile ilgili davalarda uzmanlaşmış olmaları sebebiyle özellikle prim oranı, prim tahakkuku ve prim tahsilatı hususlarındaki kararları Yargıtay'da bozulabilmektedir. Bununla birlikte vergi mevzuatı ile paralellik gösteren bazı hususlarda aynı konu ile alakalı farklı yargı mercilerinin görevli olduğu görülmektedir. Örneğin, bir şahsın mevcut borcu gereğince vergi idaresi tarafından uygulanacak yurt dışına çıkış yasağı kararı ile ilgili olarak açılacak davalar vergi mahkemelerinde görülmekte iken, aynı hususta SGK tarafından verilecek bir karar ile ilgili uyuşmazlık iş mahkemelerinde görülmektedir. Bu durum aynı konu üzerinde iki ayrı yargı merciinin yetkili olması ve yargıdaki uzmanlaşma ilkesine ters düşen bir durumdur. Aynı durumları özellikle 6183 sayılı Kanun'un uygulanması açısından ortaya çıkan uyuşmazlıklarda da görmemiz mümkündür. Yaşanan bu durum çoğu zaman şahısların yanlış yargı merciine başvurmalarına da sebep olmaktadır.

Son olarak sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin yaşanan uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözümlenme girişimlerinin genellikle idare aleyhine sonuçlandığı görülmektedir. Bu sebeple uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi büyük önem taşımaktadır. Bu durumun en bariz örneği asgari işçilik incelemeleri sonucunda bulunan fark matrah tutarları ile

ilgilidir. Yargı kararlarının idare aleyhine sonuçlanmasının başlıca nedenleri şöyledir³²³;

- Mevzuatta yapılan sık değişiklikler karşısında tarafların bu değişikliklere yeterince ön hazırlıklı olmaması,
- İdarede yasal düzenlemeler yerine genelge ve iç emirlerle yasa hükümlerine uyumlu olmayan düzenlemelere göre işlem yapılması,
- İdare ile yargı arasındaki iletişim kopukluğu nedeniyle yasaların farklı yorumlanması,
- İdarenin bir konudaki yargı kararını sadece o işlem için uygulaması benzer konulardaki işlemlerde bu kararı göz önünde bulundurmaması,
- Yasaların yürürlüğe girmesinde hakkaniyet ilkesinin göz ardı edilerek uygulanması sonucunda bu işleme karşı yargıya başvurulması ile yargı sayesinde hakkaniyet ilkesine aykırı olduğu kararının verilerek idari işlemin uygulanmasına son verilmesi.

3.1.8. Türkiye’de Sosyal Güvenlik İdaresinin Değerlendirilmesi

Türkiye’de sosyal güvenlik idaresi, sosyal güvenlik reformu olarak da adlandırılan 5502 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesiyle organizasyon açısından önemli bir yapılandırmaya gitmiştir. Reform öncesinde sosyal güvenlik kurumları dört farklı kategoride sınıflandırılmış ve faaliyetlerini yürütmüşlerdir. Bunlardan SSK, Bağ-Kur ve Emekli Sandığı sigortalılık türü kıstas alınmak suretiyle faaliyet göstermekte iken³²⁴ İş-Kur ise sigorta kolu kıstas alınmak suretiyle işsizlik sigortası özelinde faaliyet göstermekteydi. Reform sonrasında sigortalılık türü kıstas alınmak üzere oluşturulan idari yapılanma terkedilmiş olup SSK, Bağ-Kur ve Emekli Sandığı tek çatı altında toplanarak Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ihdas edilmiştir. İş-Kur’un ise idari yapı ve faaliyetleri açısından yapısı korunmuştur. Dolayısıyla günümüz itibarıyla sosyal güvenlik idaresi, işsizlik sigortasını yürüten İş-Kur ile diğer

³²³ Ramazan Armağan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Ocak-Haziran 2009, S. 156, s. 217

³²⁴ Özetle, SSK hizmet akdine tabi çalışanları, Bağ-Kur bağımsız çalışanları ve Emekli Sandığı memurları kapsamaktaydı.

tüm sigorta kollarını yürüten SGK tarafından yürütülmektedir. Ayrıca SGK kapsamına primsiz ödemeler şeklinde yapılan sosyal yardımlar da alınmıştır.

Yapılan söz konusu reform ile birlikte SGK, hem bütçesi hem de etki alanı açısından çok büyük ve önemli bir yapıya kavuşmuştur. Söz konusu yapı, hem özerk bir idareyi hem de özerk bir mali yapıyı gerekli kılmaktadır. Ancak SGK içinde bulunduğu sosyal güvenlik açığı sarmalı genel bütçe transferlerini zorunlu kılmakta ve bu da beraberinde hem mali hem de idari özerkliği sadece kanunda yazılı bir tabir olmaktan öteye götürememektedir. Nitekim Anayasamızda belirtilen sosyal devlet ilkesinden ve sosyal güvenliğin yeterliliği ve genelliği ilkelerinden sosyal güvenlik açıkları nedeniyle taviz verilmekte ve çoğu sorunlar günü kurtarmak adına ertelenmektedir. İçinde bulunulan bu durum beraberinde merkezi idarenin sosyal güvenlik politikalarına doğrudan müdahalesini getirmektedir. Yapılan bu müdahaleler de sosyal güvenliği bir siyasi araç durumuna sokmakta ve idari özerkliği ortadan kaldırmaktadır. Nitekim, idari özerklik sadece yönetimin ve uygulamanın bağımsızlığı anlamına gelmemekte olup karar alma mekanizması açısından da bağımsızlığı gerekli kılmaktadır. Öyle ki, sosyal güvenlik reformu değerlendirildiğinde sosyal güvenliğin “sosyal boyutundan” ziyade “ekonomik boyutunun” ön plana çıkartıldığı görülmektedir³²⁵.

Etkin bir sosyal güvenlik sistemi ancak etkin idarelerin ve denetim yapılarının olmasıyla oluşturulabilir. Sürekli olarak ülkemizde denetimsizliğin çokluğu ve denetim elemanlarının azlığı yönünde ortaya çıkan haberler yer almaktadır. Ancak bunun çözümünün sadece denetim elemanlarının çoğaltılması olup olmadığı konusu pek tartışılmamaktadır. Denetim elemanlarının fazlaca istihdamı, maliyeti artırabileceği gibi denetimin kalitesizleşmesine ve standartlardan uzaklaşmayı da ortaya çıkartabilecektir. Bu sebeple denetimsizliği ortadan kaldırmak ve gelir kaybını en aza indirmek için öncelikle denetimde etkinliği sağlamak gerekmektedir.

³²⁵ Nurşen Caniklioğlu, “Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanun Tasarısına Göre Kısa Vadeli Sigorta Hükümleri, *Çalışma ve Toplum Dergisi*, 2006/1, s. 51

Denetimde etkinliği sağlamının en maliyetsiz ve verimli yolu ise denetim koordinasyonunun sağlanmasıdır. Bu noktadan hareketle idari para cezalarının caydırıcılık özelliğinin artırılması da büyük önem taşımaktadır.

Sosyal güvenlik uygulamaları açısından işveren üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmek zorundadır. Bununla birlikte sigortalılar da sosyal güvenlik mevzuatına göre hareket ederek kayıtdışı kalmamaları gerektiği gibi haksız yere sosyal sigorta yardımlarından yararlanmaya yönelik girişimlerde ve suiistimallerde bulunmamalıdır. Sosyal güvenlik denetimi de bu doğrultuda önem kazanmaktadır ve sosyal güvenlik sisteminin sağlıklı bir biçimde işlemesi noktasında başrolü oynamaktadır. Öyle ki kayıtdışı istihdamla mücadelede sosyal güvenlik denetimleri vergi denetimlerine oranla çok daha önemli bir yere sahiptir. Sosyal güvenlik denetimi, devletin çalışma hayatına kamu yararı adına müdahale etme yöntemlerinden biridir. Devlet bir yandan çalışma hayatını düzenlemek üzere sosyal güvenlik mevzuatları ile ilgili yasal düzenlemeler yaparken diğer yandan yasal düzenlemelere uyulup uyulmadığını denetleyerek çalışma hayatına müdahale etmektedir. Nitekim devletler kayıtdışı istihdam nedeniyle büyük gelir kayıplarına uğramaktadırlar ve bunun önüne geçmek için sosyal güvenlik denetimi olmazsa olmaz bir müessesedir.

3.2. TÜRKİYE'DE SOSYAL PARAFİSKAL YÜKÜMLÜLÜKLERİN YERİNE GETİRİLMESİNDE USUL HUKUKUNA YÖNELİK HÜKÜMLERİN VE EKSİKLİKLERİN ETKİLERİ

3.2.1. Hukuksal Etkiler

Kanun yapmak ya da kanun değiştirmek ciddiye alınması gereken bir öneme sahiptir. Türkiye'de kanun yapma kültürünün ne denli gelişmiş olduğu ise tartışmalıdır. Sosyal güvenliğe ilişkin düzenlemeler de dahil olmak üzere son dönemlerde kanun yapma alanında gözlemlenen temel yanlışları şöyle sıralayabiliriz;³²⁶

- Kanun diline gereken önem ve özenin gösterilmemesi,
- Torba kanun usulü ile kanun çıkartılması,
- Kanunlaştırma çalışmalarında aceleci davranılması,
- Tasarıların kamuoyunda yeterince tartışılmasına imkan sağlanmaması,
- Yapılan kanunların hukuka uygululuğuna yeterince özen gösterilmemesidir.

Yukarıda belirtmiş olduğumuz hususlara paralel olarak 5510 sayılı Kanun'un da, kısa zamanda, çok fazla tartışılmadan ve konusunda uzman kişi ve kuruluşların görüşlerinden yeteri kadar yararlanılmadan hazırlandığı için, başta Türk dil kuralları, sistematik ve kavramlar dahil olmak üzere, hak ve yükümlülükler ve usule ilişkin birçok konuda sorun ve tartışmaya neden olabilecek nitelikte olup, öğretide yoğun bir şekilde eleştirilmektedir³²⁷. Nitekim 5510 sayılı Kanun, tekniği, dili ve içeriği itibariyle sadece işveren ve sigortalılar tarafından değil akademisyenler ve uygulayıcılar tarafından dahi anlaşılmakta güçlük çekilen bir kanundur³²⁸.

³²⁶ Kadir Arıcı, "Son Dönemde (2008-2009 Yıllarında) Sosyal Güvenlik Alanında Meydana Gelen Mevzuat Değişiklikleri Üzerine Düşünceler", **Mercek Dergisi**, Ekim 2009, S. 56, s. 73,74

³²⁷ Ali Güzel, Saim Ocak, **a.g.m.**, s. 139

³²⁸ Ömer Ekmekçi, **5510 Sayılı Yasa'da İşveren Yükümlülükleri**, Sosyal Güvenlikte Yeni Dönem ve İşveren Yükümlülükleri Semineri-II. Oturum, TİSK Yayınları, Aralık 2006

Sosyal güvenlik hukukumuzun sosyal parafiskal yükümlülüklerle ait usul hükümlerine ilişkin eksikliklerinin temelde üç ana sebebe dayandığı görülmektedir. Bu sebepleri aşağıdaki şekilde belirtmemiz mümkündür;

a) Sosyal güvenlik hukukumuzun ana kaynağı hükmünde olan 5510 sayılı Kanun, sosyal güvenlik mevzuatına ilişkin çok fazla hüküm ve bilgiyi bünyesinde barındıran bir torba kanun özelliğine sahiptir. Nitekim söz konusu kanun, usul hükümlerinin yanı sıra, uygulama ve şartlar itibariyle önemli farklılıklar arz eden yedi sigorta koluna ilişkin tüm hükümleri bünyesinde barındırmaktadır. Buna sebep teşkil eden tek kıstas ise söz konusu sigorta kollarının tümünün SGK tarafından uygulanmasıdır. Nitekim uygulayıcısı farklı olan işsizlik sigortası sigorta kolu ile ilgili ayrı bir kanun yürürlükte bulunmaktadır.

b) 5510 sayılı Kanun içeriği itibariyle çok geniş bir yapıya sahip olsa da kuralların ve hükümlerin yoğunluğu nedeniyle bir çok husus ihmal edilmiş ve Kanun metninde yer almamıştır. Durumun böyle olması, uygulama sürecinde birçok sorunun ortaya çıkmasına ve dolayısıyla da ikincil mevzuata (yönetmelik, tebliğ, genelge gibi) fazlasıyla başvurulmasına neden olmuştur. Bununla birlikte çıkartılan ikincil mevzuatın anlamları ve çıkartılma amaçları ile örtüşmeyen bir yapıya sahip oldukları görülmektedir. Bilindiği üzere ikincil mevzuatın, birincil mevzuatta yer bulmamış veya açıklık getirilmesi öngörülen hususlara yönelik olarak çıkartılması gerekmektedir. Ancak sosyal güvenlik hukukumuz da birçok hususta ikincil mevzuatımız açıklık kazandırıcı nitelikte olmayıp tekrarlama fonksiyonu yüklenmiştir. Örneğin; sigortalı sayılanlar ve sayılmayanlara ilişkin hükümlere 5510 sayılı Kanun'un 4., 5. ve 6. maddelerinde yer verilmiş ve gerekli açıklamalar yapılmıştır. Buna karşın aynı konuda Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin 9. ve 10. maddelerinde ve 5510 Sayılı Kanun Gereğince Sigortalı Sayılanlar, Sayılmayanlar, Sigortalılığın Başlangıcı, Kuruma Bildirilmesi ve Sona Ermesi Hakkında Tebliğ'de herhangi bir açıklama ve

hatta ekleme yapmaksızın düzenlemeler yapılmıştır³²⁹. Dolayısıyla ikincil mevzuat açıklık getirme aracı olarak kullanılmamış olup, mevzuat kalabalığı ve karışıklığına sebep vermiştir.

c) 5510 sayılı Kanun'un hazırlanma sistematığı, metnin okunduğu zaman direkt anlaşılmasını zorlaştırıcı bir niteliğe sahiptir. Kanun'un birçok maddesi, başka maddelere atıfta bulunmakta ve bazen bir maddeyi tam olarak anlayabilmek için 4-5 maddeye bakmak gerekebilmektedir. "Sıçrama yöntemi" diye adlandırabileceğimiz bu yöntem hem karmaşıklığa neden olmakta hem de ikincil mevzuata ihtiyacı artırmaktadır. Bu konuda bir örnek vermek gerekirse 5510 sayılı Kanun'un 102. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendine bakabiliriz. Söz konusu bentte³³⁰ atıfta bulunulan maddeler ve atıfta bulunulan maddelerde atıfta bulunulan maddeleri aşağıdaki şekilde gösterebiliriz;

³²⁹ Aynı durum, sigortalılığın başlangıcı ve bildirim yükümlülüğü, sigortalılığın sona ermesi ve bildirim yükümlülüğü, sigortalıların tescili, sigortalılık hallerinin birleşmesi, işyerinin bildirim ve tescili, iş kazası/meslek hastalığı halleri, bildirim, sorumluluk ve sağlanan yardımlar, isteğe bağlı sigortalılık, prime esas kazançlar, aylık prim ve hizmet belgesinin verilmesi, işyeri kayıtlarının ibrazı, primlerin ödenmesi gibi birçok hususta söz konusudur.

³³⁰ 8. maddesinin üçüncü fıkrasında, 9. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilenler için aynı maddenin üçüncü fıkrasında, 47. maddesinin üçüncü fıkrasında ve 90. maddenin birinci fıkrasında belirtilen yükümlülükleri yerine getirmeyen kurum ve kuruluşlar ile tüzel kişilere, aylık asgari ücret tutarında idari para cezası uygulanır. 8 inci maddesinin yedinci fıkrasında belirtilen yükümlülükleri yerine getirmeyen kamu idareleri ile bankalara sigortalı başına aylık asgari ücretin onda biri tutarında idari para cezası uygulanır.

| Ana Hüküm | Atıfta Bulunulan Maddeler | Atıfta Bulunulan Maddeler | Atıfta Bulunulan Maddeler |
|-----------|---------------------------|---------------------------|---------------------------|
| 102/1-g | 8/3 | 4/1-b | 4/3 |
| | | 7/1-b | |
| | 9/1-b | 4/1-b | |
| | | 6/1-k | |
| | | 6/1-ı | |
| | | 4/1-a | |
| | 9/3 | 4/1-a | |
| | | 4/1-c | |
| | | 5 | |
| | | 4/1-b | |
| | | 6/1-k | |
| | | 6/1-ı | |
| | 47/3 | | |
| | 90/1 | | |
| | 8/7 | | |

Görüldüğü üzere kanun metninde yer alan bir hükmün tam olarak anlaşılabilmesi için kanunda yer alan 15 farklı hükme bakılması ve anlaşılması gerekmektedir. Buna benzer bir çok örnek 5510 sayılı Kanun metninde mevcuttur. Bunun yanına hemen hemen her maddenin son fıkrasında yer alan “Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esaslar, Kurum tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.” hükümleri gereğince çıkartılan yönetmelik ve buna bağlı tebliğ hükümleri eklenince mevzuat karışıklığı üst seviyeye çıkmaktadır.

Yukarıda maddeler halinde açıklamış olduğumuz durumlar, her ne kadar mevzuat, yoğun ve karışık olsa da, değinilmemiş ve müphem konuların bulunmadığı düşüncesini ortaya çıkarabilecektir. Ancak mevzuatın çok fazla bilgiyi bir araya toplama kaygısıyla hazırlanmış olması ve karışık olması çok önemli usul hukukuna ilişkin bazı hususların mevzuatta yer almamasına neden olmuştur. Bu durum da mevzuatın yorumlanmasında fikir ayrılıklarının doğmasına, yargıya intikal eden uygulamaların artmasına, yargı kararlarının idare aleyhine sonuçlanmasına ve bazı olayların görmezlikten gelinmesine neden olmaktadır.

5510 sayılı Kanun’da ispat, yorum, mahremiyet, ehliyet, mücbir sebep halleri, sürelerin hesaplanma şekli, sosyal parafiskal gelire ilişkin aşamaların

tanımları ve hata düzeltme gibi hususlarda düzenlemelerin olmaması hukuki boşlukların bulunmasına neden olmaktadır. Bu durum da beraberinde hukuki anlamda hatalı ve eksik işlemleri beraberinde getirmektedir.

Sosyal güvenlik hukukumuzdaki usule yönelik bir hata ise genel sağlık sigortası ile ilgilidir. 5510 sayılı Kanun'da yer alan primler ve oranları incelendiğinde sağlık yardımları ile alakalı olarak iki farklı prim uygulamasının söz konusu olduğu görülmektedir. Öyle ki bir sigortalıdan (4/c kapsamında sigortalı olanlar ile isteğe bağlı sigortalılar hariç) hem %1 ila %6,5 arasında değişen oranda kısa vadeli sigorta kolları primi, hem de %12,5 oranında genel sağlık sigortası primi alınmaktadır. Yapılan bu düzenleme sosyal güvenlik hukukumuzda amaçlanan durumun aksine genel sağlık sigortası uygulamasını bir sigorta kolu gibi yansıtmaktadır. Oysa ki genel sağlık sigortası, bir sigorta kolu değil sağlık hizmetlerinin sunulmasına ilişkin usul ve esasların belirlendiği bir düzenlemedir. Nitekim hastalık ve analık sigorta kolları iş kazaları ve meslek hastalıkları sigorta kollarıyla birlikte kısa vadeli sigorta kolları arasında sayılmıştır. Zaten kısa vadeli sigorta kolu prim oranı olarak belirlenen oranın içinde sadece iş kazası ve meslek hastalığı sigorta kolu değil, aynı zamanda hastalık ve analık sigorta kolları için sağlanan yardımların karşılığı da bulunmaktadır. Dolayısıyla sosyal güvenlik hukukumuzda genel sağlık sigortası primi alınmak suretiyle aynı konu veya aynı sigorta kolu üzerinden bir çifte prim uygulaması yapılmaktadır. Bu uygulamanın hukuka aykırı olduğu kanaatindeyiz.

3.2.2. Ekonomik ve Mali Etkiler

Her sosyal aktivitenin, dolayısıyla da sosyal güvenlik uygulamalarının, bir ekonomik boyutu bulunmaktadır³³¹. Bu doğrultuda sosyal güvenlik sistemi vazgeçilmez bir ihtiyaç ve realite olarak ekonomik yapı ile sıkı bir ilişki içerisinde³³². Dolayısıyla sosyal güvenlik hukukunun vazgeçilmez bir

³³¹ Werner Tegtmeier, **Employment and Training Papers Social Security: An Obstacle To Full Employment?**, Employment and Training Department ILO, Geneva 1999, s. 15

³³² Jean Victor Gruat, **Edequacy and Social Security and Principles in Pension Reform**, ILO Social Security Department, Geneva 1997, s. 25

unsuru olan sosyal parafiskal gelirlerin ve bunlara ilişkin usul hukuku uygulamalarının da ekonomik etki ve sonuçlarının olması kaçınılmazdır.

3.2.2.1. Sosyal Parafiskal Gelirlerin Elde Edilme Tekniğinin Ekonomik ve Mali Etkileri

Sosyal parafiskal gelirlerin elde edilme tekniği tabiri ve etkileri ele alınırken üç ana unsur üzerinde durulması gerekmektedir. Bunlar; ödeme gücü veya yararlanma ilkelerine yakınlığı, tarife yapısı ve tahsil şeklidir.

Sosyal parafiskal gelirlerin elde edilme tekniğine ödeme gücü veya yararlanma ilkelerine yakınlığı açısından bakıldığı zaman baskın bir şekilde yararlanma ilkesinin geçerli olduğu görülmektedir. Yararlanma ilkesi, ödenen tutar ile herhangi bir faydanın değişimini esas almaktadır. Başka bir deyişle ödenen tutar, kamu hizmetlerinden faydalanmanın, karşılığı, fiyatı ve bedelidir³³³. Bu açıdan bakıldığında sigortalılar açısından ödemiş oldukları sosyal parafiskal gelirlerin, maruz kaldıkları hastalık veya iş kazaları ile malüllük ve yaşlılık hallerinde ve hatta ölümleri halinde bakmakla yükümlü oldukları kişilere sağlanan yardımların karşılığı olarak nitelendirilmesi neticesinde yararlanma ilkesinin geçerli olduğu görülebilir. Bununla birlikte ödenen sosyal parafiskal gelir ile edinilen yarar arasında miktar olarak birebir eşitliğin olduğunu söylemek imkansızdır. Ayrıca sosyal parafiskal gelirlere ilişkin işveren payları ile ilgili olarak aynı yorumu net bir şekilde yapmak mümkün olmayabilmektedir. Nitekim işverenlerin ödemiş oldukları pay dolayısıyla herhangi bir yararlarının olduğu tartışma konusudur.

Sosyal güvenliğin tüm harcamalarının işçilerden alınacak primlerle sağlanması olanaklı değildir. İşverenlerin, çalıştırdıkları işçilerin sosyal risklere karşı korunmalarında belirli bir yararı da vardır. İşverenin ekonomik faaliyeti ile işçinin emeği arasında doğrudan bir bağlantı söz konusudur. Nitekim, işverenler işçilerin emeği sayesinde gelir elde etmekte ve kar sağlamaktadırlar. Sosyal güvenlik emeğin verimliliğine ve işçinin düzenli

³³³ Uğur Yiğit, **Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi**, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s. 19

olarak mesleki faaliyetini yürütmesine katkıda bulunmaktadır. Bu ise işverenin yararına bir sonuç doğuracaktır. Dolayısıyla işverenin elde edeceği tüm bu yararlar karşılığında, belirli bir fedakarlığa da katlanması gerekir.³³⁴

Ayrıca, işverenin çalıştırdığı işçilerin karşılaşılabilecekleri riskler açısından bir sorumluluğu da bulunmaktadır. İş kazaları ve meslek hastalıkları bunun somut göstergeleridir. Bu risklerin etkilerini giderme görevi SGK tarafından üstlenildiğine göre işverenlerin finansmana katılması da gayet doğaldır.³³⁵ Nitekim gerek ülkemizde gerekse de yabancı ülkelerin çoğunda iş kazası ve meslek hastalıkları sigorta kollarına ilişkin sosyal parafiskal gelirlerin tümü işveren payı olarak ödenmekte ve işçi payı bulunmamaktadır.

Yaptığımız açıklamalar doğrultusunda ülkemizde sosyal parafiskal gelirlerin doğrudan yararlanma ilkesi kıstas alınarak elde edildiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Öyle ki işveren payları açısından dahi ödeme gücü ilkesinin gerekli kıldığı enstrümanların sosyal güvenlik sistemimizde söz konusu olmadığı görülmektedir³³⁶. Bu enstrümanlardan sadece genel sağlık sigortası kapsamında bazı prim ödeme muafiyetlerinin bulunması hususu örnek olarak gösterilebilir. Nitekim geliri belli bir seviyenin altında bulunanlar sisteme katkıda bulunmaksızın sağlık yardımlarından faydalanabilmektedir.

Ülkemizde sosyal parafiskal gelirlerin hesaplanmasında esas alınan tarife yapısına bakıldığında sigorta kolları itibarıyla farklı prim oranlarının bulunduğu ve bu oranların da genel itibarıyla düz oranlı olduğu görülmektedir. Sadece kısa vadeli sigorta kolları prim oranının %1 ila 6,5 arasında değişkenlik gösterdiğini, bu değişkenlikte kıstas alınan hususun ise işveren tarafından yürütülen işin bulunduğu risk grubuna göre tespit edilen tehlike sınıf ve derecesi olduğu görülmektedir. Bunun yanı sıra yine bazı ağır ve tehlikeli işler için fiili hizmet zammı uygulaması gereğince malullük,

³³⁴ Cahit Talas, **Sosyal Ekonomi**, Ankara Üniversitesi SBF Yayınları, 6. Baskı, Ankara 1983, s. 357; Güzel, Okur, Caniklioğlu, **a.g.e.**, s. 68

³³⁵ Güzel, Okur, Caniklioğlu, **a.g.e.**, s. 68

³³⁶ Söz konusu enstrümanlar; artan oranlı tarife yapısı, istisna ve muafiyetlerin bulunması, ayırma ilkesinin ve en az geçim indiriminin söz konusu olmasıdır.

yaşlılık ve ölüm sigorta kolları prim oranları %1 ila 3 arasında artırılmaktadır. Dolayısıyla sosyal parafiskal gelirlere ilişkin tarife uygulamasında ödeme gücü, çalıştırılan işçi sayısı ve ödenen ücretin tutarı gibi hususlar dikkate alınmamaktadır. Durum böyle olunca çeşitli hasıllara ve işçi sayılarına sahip işyerlerinin birim işçi başına ödedikleri prim tutarı değişkenlik göstermemekte ve adaletsizlik ortaya çıkmaktadır. Özellikle küçük karlara sahip ve az sayıda işçisi bulunan işyerleri için ciddi maliyet unsuru olan primler nedeniyle kayıtdışı istihdama yönelik ortaya çıkmaktadır.

Son olarak sosyal parafiskal gelirlerin tahsil edilmesine ilişkin hukuksal altyapının etkilerine değinmek yerinde olacaktır. Çalışmamızın (3.1.5.) başlığı altında da değindiğimiz üzere sosyal parafiskal gelirlerin tahsilinde kullanılan 6183 sayılı Kanun yapısı ve çıkarılış amacı nedeniyle daha çok vergi alacaklarına yönelik ve sosyal güvenlik alacakları ile bire bir örtüşmeyen hükümler içermektedir. Bu durum da SGK'nın 6183 sayılı Kanun'u verimli olarak kullanamamasına, söz konusu kanuna aykırı yönetmelik çıkarıp uygulamasına ve icra gücünün azalmasına neden olmaktadır. Sosyal güvenliğin yaygınlaştırılması ve kayıtdışı istihdamın azaltılması tek başına sosyal güvenlik açıklarını kapatmada yeterli olmamaktadır. Aynı zamanda kapsama alma sonucunda yapılan prim tahakkuklarının da tahsil edilebilmesi gerekmektedir. Nitekim sosyal güvenlik finansmanında kullanılan gelirler hesaplanırken tahakkuk değil tahsilat miktarları göz önünde bulundurulmaktadır. Tahsilat tutarındaki azalış ise direkt olarak sosyal güvenlik açıklarına etkide bulunmaktadır. Nitekim sosyal güvenlik sistemimiz açısından son 7 yıl içinde tahsilat oranı %80-82 civarında seyretmiştir. Bunun anlamı tahakkuk eden prim gelirin %20'sinin tahsil edilemediğidir³³⁷. Tahsilatı yapılamamış tutarın gecikme zammı tutarları da göz önünde bulundurulduğunda maddi kayıp çok fazla olmaktadır. Nitekim 2009 Aralık ayı itibariyle SGK'nın prim ve bu primlere ilişkin toplam alacağı 43 milyar TL civarındadır. SGK'da ortaya çıkan bu tahsilat başarısızlığının en önemli sebebi takip sisteminin zayıflığı ve sahte

³³⁷ Ayrıntılı rakamlar için bkz. SGK Aralık-2009 istatistik bülteni

sigortalılık nedeniyle paravan şirket sayısında son yıllarda ortaya çıkan artıştır. Ayrıca sigorta yardımlarından yararlanmak için tahsilat yerine tahakkuk şartının aranması da önemli bir başka etken olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.2.2.2. Maliyetler Üzerindeki Etkiler

Girişilen uğraşılardan elde edilen sonuç, iki boyutu ile önemlidir. Bunlardan birincisi, eğer sonuç başarılı olmuş ise uğraşının katlanılan maliyetlere değmesi, ikincisi ise; sonuç başarılı olmamış bile olsa, bundan bazı dersler alınması suretiyle daha sonraki girişimlerin başarı şansının yükseltilebilmesidir. Belirlenen amaçlara ulaşabilmek için; eldeki olanakların planlanması, programlanması, modeller üzerinde denemelerinin yapılması, düzeltmeler yapılması ve başarı şansı güçlü ise uygulamaya konularak, daha sonra uygulamadan alınan sonuçlara göre yeniden düzenlemelere gidilmesi gerekir. Burada önemli olan nokta ise işlemin yapılmasından elde edilen yarar ve bu nedenle katlanılan maliyetin durumudur. Aynı durum devletin vergi ve prim toplamadaki yaklaşımları ve yöntemleriyle de ilişkilidir.³³⁸

Sosyal parafiskal gelir maliyeti, sosyal güvenlik uygulaması dolayısıyla primlerin toplanması açısından katlanılan açık ve saklı maliyet unsurlarının tümünü ifade eder. Burada da maliyetin tüm sosyal güvenlik sisteminde toplanan prim miktarına göre miktarı belirlenebileceği gibi, bir veya birkaç işverene tabi olarak hizmet sözleşmesine göre çalışanlar için ayrı, kendi nam ve hesabına çalışanlar için ayrı olarak hesaplanması ve ölçümü mümkündür.

Vergilendirmede nasıl ki idareye karşı sorumlu olan taraf olarak mükellef gösterilmekte ve mükellefin katlanmış olduğu maliyet ayrıca ele alınabilmekteyse sosyal güvenlikte ise idareye karşı sorumlu olan taraf olarak “işveren” ve/veya “sigortalı” gösterilmektedir ve bunların katlanmış

³³⁸ Abdurrahman Akdoğan, “Vergilemenin Açık ve Saklı Maliyeti ve Vergileme Açısından Önemi”, *Yeni İş Dünyası Dergisi*, Yıl 2, S.16, Şubat 1981, s.17

olduğu maliyet ayrıca ele alınabilecektir. Ayrıca çoğu zaman “mükellef” ve “işveren”, hatta “sigortalı” kavramları aynı şahıs üzerinde vücut bulabilir. Böyle bir durumda söz konusu şahıs için vergi ve prim maliyetini içeren toplam bir maliyetten de bahsedilebilir.

Sosyal parafiskal gelirin açık maliyeti sosyal güvenlik hizmetlerinin sunulabilmesi maksadıyla primin konulması ve tahsili ile ilgili olarak, yalnızca sosyal güvenlik bütçesinden yapılan ödemeleri içermektedir. Sosyal güvenlik hizmeti de vergi yönetimi gibi önemli bir kamu hizmeti olup, verginin aksine sosyal parafiskal gelir uygulamasında karşılık söz konusudur ve hizmetin istenilen kalitesi minimum maliyet ile sağlanmalıdır.

Saklı maliyet ise sosyal güvenliğin özellikle uygulanması aşaması ile ilgili olarak ortaya çıkan ve işveren ile sigortalılar üzerinde yük yaratan maliyettir. Maliyeti oluşturan unsurlar içerisinde saklı bir nitelik taşıyan bu maliyet unsurları; direkt ya da dolaylı bir biçimde, devletin kendi sosyal güvenlik uygulama giderlerini mükelleflere finanse ettirmesi biçiminde veya mükellefin sosyal güvenlik karşısındaki (eğitimsel, psikolojik vs.) durumuna bağlı olarak ortaya çıkmaktadırlar.³³⁹

Uygulamada etkinlik bakımından primlerin, sigortalı ve/veya işverenden gerek ekonomik ve mali yönden ve gerekse psikolojik yönden aşırı bir zorlama yaratmayacak şekilde toplanmasının büyük önemi vardır. Her ne kadar primler, vergilerin aksine karşılığı olan ödeme şeklinde olsalar da çeşitli şekillerde ortaya çıkan tepkiler ya da parafiskal yükün azaltılmasına yol açan girişim ve uygulamalar; prim ödememe ve kayıtdışı kalma düşüncesinin bir sonucu olarak ortaya çıkabileceği gibi, idari formalitelere muhatap olmamak düşüncesinden de kaynaklanabilmektedir. Nitekim sosyal güvenlik primleri, kısa ve uzun dönem etkileriyle topluma iyi anlatılmadığı ve kolay tahsil edilemediği taktirde sempatik gelmeyebilir. Bu açıdan bakıldığında primlerin kaynakta kesilmesi yöntemiyle tahsili hem kolaylık hem de psikolojik etki açısından gerekli bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Kaynakta kesme yönteminin işveren açısından yarattığı iş yükü

³³⁹ AKDOĞAN, 1981, **a.g.m.**, s.18

ve maliyet unsurları kuşkusuz göz ardı edilemez. Ancak idarenin milyonlarca sigortalı ile muhatap olmasındansa sayıları belirli olan işverenler ile muhatap olması hem açık hem de saklı maliyeti en aza indirecektir.

Sosyal güvenlik kanunlarındaki karmaşıklık ve sık sık ortaya çıkan değişiklikler hem işveren ve sigortalılar için hem de idare için maliyet unsuru olmaktadır. Sosyal güvenlik yönetiminin sosyal parafiskal gelir maliyeti açısından önemine baktığımızda karşımıza öncelikle idarenin içyapısı, ikinci olarak da denetimdeki etkinlik çıkmaktadır. Bu ikisinin sahip olduğu özellikler açık maliyeti doğrudan, saklı maliyeti ise bazen doğrudan bazen de dolaylı olarak etkilemektedir. Prim maliyetini düşürmeye yönelik en önemli husus otomasyon ve internet üzerinden işlemlerin kolaylıkla gerçekleştirilmesidir.

Sosyal parafiskal gelir maliyetinde etkinliğin sağlanması ibaresinden, optimal fayda sağlanmasını ancak ekonominin yapılan harcamalar açısından bundan mümkün olduğunca az zarar görmesini anlamamız gerekmektedir. Gelirin elde edilmesi maksadıyla yapılan harcamalar hem geliri tahsil eden idare hem de geliri ödeyen açısından mümkün olduğunca düşük seviyede kalmalıdır. Ancak bu “düşük seviyede kalma” hususu gelirin azalmasına ya da kayıtdışılığın artmasına sebebiyet vermemelidir. Şayet primin maliyetini azaltmak maksadıyla harcamalarda azaltmaya gidilirse ve bu azaltma sonucunda gelirin azalması ya da kayıtdışılığın artması söz konusu olursa bu uygulama etkin değildir.

Yapılan bu açıklamaların ötesinde ayrıca sosyal parafiskal gelir maliyetine yönelik dışsalıklardan da bahsetmek mümkündür. Örneğin prim yükümlülüklerine yönelik eğitimsel ve psikolojik maliyetlerin azaltılması maksadıyla işverenlere yardım maksatlı danışmanlık hizmetleri ortaya çıkmıştır. Muhasebecilik veya mali müşavirlik şeklinde adlandırılan bu meslek grubu günümüz itibarıyla önemli bir sektör haline gelmiştir. Bunun yanında avukatlık, matbaacılık, kırtasiyecilik, iş takipçiliği gibi sektörlerde artan maliyetlerin hem sebebi hem sonucu olarak ortaya çıkan sektörlerdir. Ayrıca maliyetlerdeki aşırı derecedeki büyüklükler kayıtdışı ekonomi ve

dolayısıyla kayıtdışı istihdamı tetiklemekte ve negatif bir dışsallık olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bunun yanı sıra mevzuattaki eksikliklerin işletmeler üzerindeki etkileri incelendiğinde küçük işletmelerin daha fazla etkilendiği görülmektedir. Nitekim küçük işletmeler oransal olarak daha fazla uyum maliyetine katlanmaktadırlar³⁴⁰. Ayrıca işçi sayısı azaldıkça uyum maliyetlerinin arttığı yapılan çalışmalarla belirlenmiştir³⁴¹.

Dünyada İşlem maliyeti (bürokrasi ve kırtasiyecilik) yönünden en avantajlı ülkelerin başında ise Finlandiya, İrlanda, Hollanda ve İsveç gelmektedir. Nitekim söz konusu ülkelerde sosyal güvenlik uygulamaları da üst seviyede bulunmaktadır.³⁴²

3.2.2.3. Kayıtdışı İstihdam Üzerindeki Etkiler

Kayıtdışı istihdamın en önemli sebeplerinin başında mali yüke bağlı nedenler, denetimin etkin yapılmaması, caydırıcılığın az olması ve mevzuatın açık ve anlaşılır olmaması gelmektedir. Nitekim yapılan ampirik çalışmalar işverenlerin en çok bu sebeplerle kayıtdışı kalmayı tercih ettiklerini ortaya koymuştur. Bunların yanında vergi ve prime yönelik saklı maliyetin fazlalığı, sosyal güvenlik bilincindeki eksiklik, sosyal güvenlik hizmetlerinin yetersizliği, emeklilik yaşının yüksekliği, aşırı bürokrasi, işsizlik, yoksulluk ve gelir dağılımı problemleri, küreselleşme neticesinde ortaya çıkan zararlı rekabet, af ve tecil beklentileri gibi birçok sebep de sayılabilmektedir.

Aynı zamanda kayıtdışı ekonomiye neden olan faktörler ilgili ülkelerin gelişmişlik düzeyine göre değişebilmekte ve genel olarak bunlar; ekonomik, politik, sosyal, psikolojik ve kurumsal/yasal yapılardan kaynaklandığı

³⁴⁰ Peter Merrill, **Retail Sales Tax Compliance Costs: A National Estimate**, PWC Pub., April 2006, s.E-1

³⁴¹ Helena Blazic, **Tax Compliance Costs Of Companies In Croatia**, University Of Rejika, 2002, s. 8

³⁴² Coşkun Can Aktan, **Avrupa Birliği'nin Rekabet Gücü**, <http://www.canaktan.org/yeni-trendler/yeni-rekabet/ab-rekabetgucu.htm> (14.03.2010)

belirtilmektedir. Bunların yanı sıra, yüksek nüfus artış hızı, bölgesel gelişmişlik dengesizlikleri, kentsel göç, çarpık kentleşme de kayıtdışı ekonomiye ve buna ilişkin kayıtdışı istihdama neden olmaktadır.³⁴³

Sosyal güvenliğe yönelik yükümlülüklerdeki artışlara karşı gösterilecek olan tepkiler meydana gelen etkilere göre değişkenlik gösterebilmektedir. İşveren veya sigortalı, ödediği prim miktarının neden olduğu gelir kaybını telafi etmek maksadıyla daha fazla vaktini çalışmaya ayırabileceği gibi (gelir etkisi) çalışma yerine boş zamanını artırma yoluna da gidebilir (ikame etkisi). Bu tepkilerden özellikle ikame etkisi sosyal güvenlik yükümlülüklerine karşı pasif tepkilerin temelini oluşturmaktadır.

İşverenler prim kaçırmaya (kayıt dışı işçi çalıştırmaya) karar verirlerken bazı faktörleri göz önünde bulundurlar. Bunlardan en önemlileri; denetlenme ihtimali, cezaların caydırıcılığı, gecikme cezası ve gecikme zammı oranları, af beklentisi, sosyal güvenlik ve vergi sisteminin karışıklığı, sosyal güvenlik bilinci ve ahlakı, sosyal güvenlik hizmetlerinin yeterliliği, emeklilik yaşı, alternatif getiri düzeyi ve benzeri durumlardır. Dolayısıyla prim kaçırmayı sadece prim kaçırmanın getirisinin götürüsünden fazla olduğu durumlarda ortaya çıkacağını düşünmek yanlış olacaktır. Bazı durumlarda beklenen fayda beklenen maliyetten çok fazla olsa da sosyal güvenlik bilinci, mevzuatın karışıklığı ve risk almayı sevmeme gibi durumlar nedeniyle işverenler kayıtdışıyla ve prim kaçırmaya yönelmeyebilmektedir.

Klasik ekonomik teoriye göre vergi ve prim kaçakçılığı riskli bir hisse senedine yapılan yatırımla eşdeğerdir. Mükellef ceza miktarı, denetleme oranı, vergi/prim oranı ve gelir gibi faktörleri dikkate alarak beklenen kişisel faydasını maksimize etmek için vergi ve prim kaçırıp kaçırmayacağına, eğer kaçıracaksa miktarına karar vermektedir. Bu yaklaşımda mükelleflerin ve işverenlerin ceza ve denetleme oranı gibi faktörlerin sayısal değerlerini tam olarak bildiği ve fayda fonksiyonlarının sadece gelirden ibaret olduğu varsayılır. Yani kişiler vergi ve prim kaçırdıkları için bir utanç duymadıkları

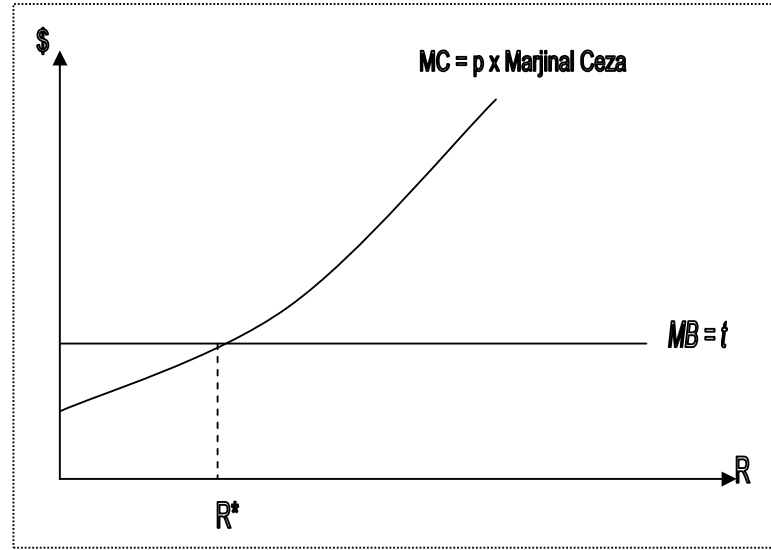
³⁴³ Mustafa Durmuş, “Kayıtdışı Ekonominin Bazı Mali Yönleri: Türkiye Örneği”, **TİSK Akademi Dergisi**, 2006/1, S. 1, s. 145

gibi tam olarak ödedikleri için bir haz da almamaktadırlar. Bu konudaki ilk çalışma fayda maksimizasyonu yaklaşımı kullanılarak Allingham ve Sandmo (1972) tarafından yapılmıştır. Allingham ve Sandmo'nun modeline göre mükellefin beyanı, oran, ceza miktarı ve denetim oranı gibi faktörler tarafından etkilenecektir.³⁴⁴

Genel kabullere göre prim oranı ne kadar yüksekse kayıtdışılık ve prim kaçırma çabası da o derecede yüksek olacaktır. Yüksek marjinal oran üzerinden sosyal güvenliğin sağlanması halinde işverenler, kayıtdışılıktan büyük kazanç sağlayacak ve böylece bu tür işverenlerde direnme daha düşük marjinal orana tabi işverenlerden fazla olacaktır.

Aşağıda kayıtdışılık olgusunun ortaya çıkmasında etkili olan faktörler şekiller vasıtasıyla anlatılmaya çalışılmıştır³⁴⁵.

Şekil 1: Kayıtdışılığın Olduğu Durum ve Marjinal Maliyet



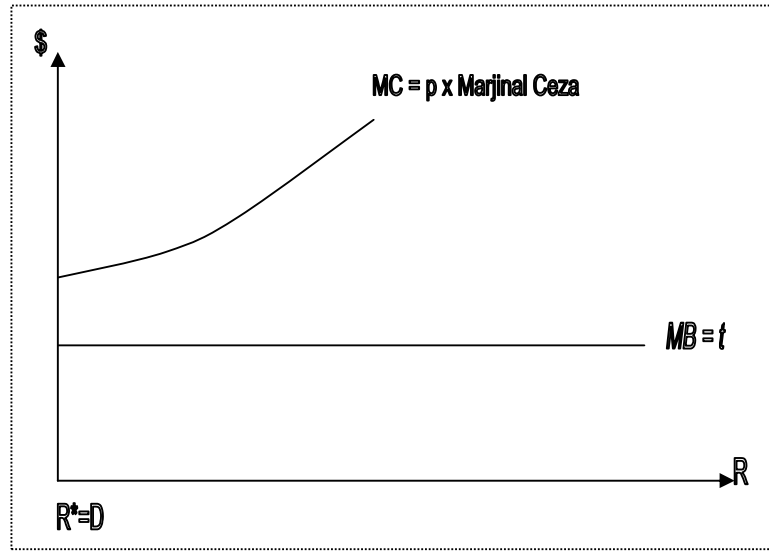
Şekil 1'de yatay ekseninde kaçırılan prim (veya sigortasız çalıştırılan işçi sayısı), dikey ekseninde ise kayıtdışılığın yarattığı maliyet ve faydaların parasal ölçüsü gösterilmiştir. Grafikte kaçırılan her birim primin işverenin

³⁴⁴ Bu konuda ayrıntılı açıklamalar için bkz. Hasan Hüseyin Bayraklı ve Diğerleri, "Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları", **E-Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2004, S.11

³⁴⁵ Harvey S. Rosen, **Public Finance**, McGraw-Hill/Irwin Company, Newyork 2002, s. 329 vd.

gelirini ve/veya tüketimini aynı miktarda artırdığı varsayılmış ve kayıtdışılığın faydası (MB) sadece ödenecek primden yapılacak tasarruf (t) olarak algılanmıştır. Beklenen marjinal maliyet (MC) ise, kaçırılan her bir \$ için cezadaki artışın (marjinal cezanın), denetlenme olasılığıyla (p) çarpılması ile bulunacaktır. Kaçırılacak optimal tutar iki eğrinin kesiştiği R^* noktasında belirlenecektir.

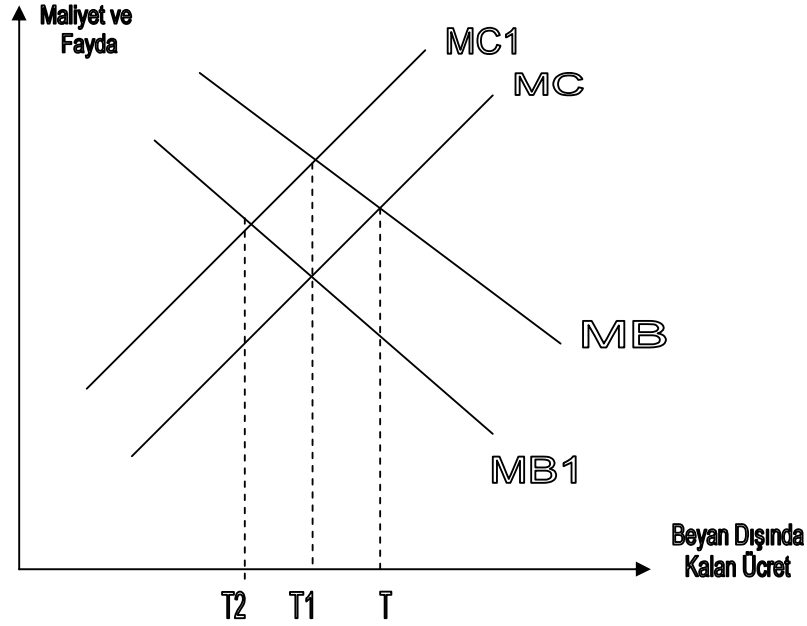
Şekil 2: Kayıtdışılığın Olmadığı Durum ve Marjinal Maliyet



Şekil 2'de ise R'nin her pozitif değeri için, kayıtdışılığın marjinal maliyeti marjinal faydasını aştığından, kaçırılacak optimum tutar sifıra eşittir. Sonuç olarak, marjinal oran arttıkça, kayıtdışılığın marjinal faydası artacağından marjinal maliyetle kesişmesi daha yüksek R değerinde gerçekleşmektedir. Ayrıca, yakalanma olasılığı ve marjinal ceza oranındaki artış, kayıtdışılığın beklenen marjinal maliyetini artırdığı için kayıtdışılık azalmaktadır.

Kayıtdışılığın marjinal maliyetindeki (ceza, denetim ihtimali, mevzuatın karmaşıklığı ve yetersizliği vs.) artış ve mevzuattaki karışıklık ve bürokrasideki azalış kayıtdışılığı azaltacaktır. Aşağıdaki şekilde bu durum gösterilmeye çalışılmıştır.

Şekil 3: Kayıtdışılığın Marjinal Maliyeti ve Marjinal Faydası



Şekil 3'e göre kayıtdışılığın yakalanma ihtimali ve yakalanan işverenlere uygulanacak cezaları arttırmak suretiyle kayıtdışı kalmanın marjinal maliyeti artacak olup marjinal maliyet eğrisi MC'den MC1'e kayacak, böylece kayıtdışılık T'den T1'e düşecektir. Yakalanma ihtimali ve cezalar arttıkça kayıtdışılık eğilimi de azalacaktır. Bunun yanı sıra, idari düzenlemeler ve usul hukukuna yönelik bürokrasiyi ve mevzuat karışıklığını azaltır nitelikteki düzenlemeler kayıtdışı kalmanın marjinal faydasını azaltacak olup kayıtdışılık T2 seviyesine gerileyecektir.

İdari düzenlemeler (işgücü piyasası düzenlemeleri, ticaret engelleri, izin belgesi alma zorunluluğu, yabancı işçilerin çalışmalarına ilişkin sınırlamalar gibi) kayıtlı sektördeki işletmelerin işgücü maliyetini önemli ölçüde arttırmaktadır. Birçok çalışma, bürokratik engellerin fazla olduğu ülkelerde kayıtdışı ekonominin de yüksek olduğunu göstermektedir. Örneğin; tartışmalı olmakla birlikte, gelişmiş, gelişmekte ve geçiş ekonomilerini içeren 84 ülkede, idari düzenleme indeksindeki (1-5 arasında) 1 puanlık bir artışın, kayıt dışı ekonomide % 10'luk artışla ilişkili olduğu görülmüştür. Özellikle işgücü piyasası düzenlemeleri, işgücü maliyetleri ve çalışanların teşviki

üzerinde önemli etkiye sahiptir. İşyerinin ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına kaydı, arazi ve fabrika yapımı, işyerinin işletilmesi sırasında yapılan işlemlerin hem işlem hem de harcanan gün sayısı olarak fazla olması, yerli ve yabancı yatırımcıyı ülkemizde yatırım yapmaktan da caydırmaktadır. Ülkemizde işyeri açma ve işçi çalıştırma ile ilgili bürokratik işlemler fazladır. Bir yabancı işçinin istihdamı için gerekli izinlerin alınması ile ilgili bürokratik işlemlerin sayısı fazladır.³⁴⁶ IMD (International Institute for Management Development) tarafından her sene açıklanan Dünya Rekabet Yıllığı (World Competitiveness Yearbook) ülkelerin rekabet gücü performansını 323 kriter bazında ayrıntılı olarak incelemekte ve uluslararası karşılaştırmalara olanak vermektedir. 2009 Yılı Dünya Rekabet Yıllığı'nda, Türkiye ekonomisinin rekabet gücü bakımından, 57 ülke arasında 47. sırada yer aldığı görülmektedir³⁴⁷. Söz konusu performansın ölçümünde kullanılan kriterlerin arasında mevzuatın karışıklığı ve işlemlerin fazlalığı gibi unsurlar da yer almaktadır³⁴⁸.

Ülkemizde işletme faaliyetlerine ayrılan zamanın %20'sinin bürokrasi nedeniyle heba edildiği tespit edilmiştir³⁴⁹. Söz konusu oran AB ülkelerinde %8 civarındadır. Ayrıca ülkemiz, bir şirketin kuruluşu için gerekli formalite bakımından Avrupa'da ilk sıradadır.³⁵⁰

³⁴⁶ Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, **Kayıtdışı İstihdamla Mücadele (KADİM) Projesi**, Ankara, Eylül 2006, s.8

³⁴⁷ IMD, **The World Competitiveness Scoreboard**, 2009, <http://www.imd.ch/research/publications/wcy/upload/scoreboard.pdf> (14.03.2010)

³⁴⁸ Rosselet McCauley, **Methodology and Principles of Analysis**, IMD World Competitiveness Yearbook 2008, s. 472-476.

³⁴⁹ Ülkemizde, bir şahıs şirketinin ilk kuruluşu aşamasında; imza tescil belgesi alınması, muhtarlıktan ikametgah ilmahuberi alınması, ticaret sicil memurluğuna başvuru, vergi dairesine başvuru, defterlerin alınması ve notere tastiki, yoklama tutanağının düzenlenmesi, vergi levhası ve yazar kasa levhası temini, fatura, irsaliye vs. basımı, ticaret sicil gazetesine ilan verme, ilgili odaya kayıt yaptırma, belediyeden işyeri açma ve çalışma ruhsatı alma, faaliyet alanına göre ilgili il müdürlüğünden izin alma (örneğin fırın işyeri için tarım il müdürlüğü ve sağlık il müdürlüğünden izin alma), SGK'ya işyeri tescili için başvurma, çalıştırılan sigortalıların ve işverenin sigortalılıkları için başvurma gibi yaklaşık 17 farklı işlem yapılmaktadır. (Bkz. <http://www.sirketkurma.com>). SGK'ya işyerinin tescilinde ise dokuz farklı belge istenmektedir.

³⁵⁰ TİSK, **Krizden Çıkış İçin Zorunlu İstikamet: Vergi ve Bürokrasi Reformları**, Eylül 2001, s. 26 vd.

3.2.3. Yönetmelikler

Ciddi tehdit unsuru olan vergileme ve diğer sosyal yükümlülüklerle ilişkin kayıtdışı olgusunun disipline edilmesinde, denetim ve denetimde koordinasyon önemli role sahiptir. Mükellefler, denetimlerin etkin ve yakalanma olasılığının yüksek olduğunu bildiği ölçekte, yasal sorumluluklarını yerine getirmede daha dikkatli olmaktadır.³⁵¹

Kayıtdışı istihdam ile mücadele, kavram olarak daha çok sosyal güvenlik uygulamalarını ilgilendiren bir husustur. Ancak yapılan vergi denetimlerinde de çalışan işçilere yönelik birçok tespitlerde bulunulabilmektedir. Böyle durumlarda sosyal güvenlik denetim birimleri ile koordinasyon halinde bulunulması hem denetimin etkinliğini sağlayacak hem kayıtdışı istihdamın önüne geçilebilecektir.

Türkiye’de vergi ve sosyal güvenlik sisteminde önemli bir sorun alanı olan kayıtdışıyla mücadelede, denetimlerin etkinliği üzerinde örgütlenmeden kaynaklanan ve idari yapıya ilişkin olan pek çok faktör belirleyici olmaktadır. Vergi ve sosyal güvenlik mevzuatlarından, idari örgütlenme kapsamında denetim elemanı kadrolarının nitelik ve niceliklerine kadar genişleyen etki faktöründen söz etmek mümkündür. Özellikle; ülkenin ekonomik ve sosyal şartları çerçevesinde ihtiyaçlara cevap veremeyen ve çok sık yapılan değişikliklerle giderek karmaşıklaşan mevzuat yapısı, kötü niyetli kullanıma izin veren yasal boşluklar, koordinasyon ve işbirliği eksikliği denetimlerin etkinliği üzerinde belirleyici olmaktadır. Diğer taraftan, vergi ve sosyal güvenlik sistemine ilişkin denetim işlevini üstlenen birimlerin nitelik ve niceliğinin de denetim yapısının başarısındaki rolü yadsınamaz.³⁵² Bu eksikliklerin üstesinden gelebilmek için eldeki imkanları en etkin şekilde kullanmak gerekmektedir. Bu da denetlenecek kesimlerin doğru şekilde tespiti ve denetim birimleri arasında koordinasyon ile mümkün olmaktadır.

³⁵¹ Emine Koban, Zerrin Fırat, “Kayıtdışı Ekonomide Vergi ve Sosyal Güvenlik Açısından Denetim Olgusu”, **İş Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi**, Ocak 2007, S.1, s.170

³⁵² Koban, Fırat, a.g.m, s. 172

Ayrıca yapılan bir çalışmada sosyal güvenlik denetimine maruz kalma kaygısı yaşayan mükelleflerin oranının sadece %6,6 olduğu ve bu sebeple kayıtdışı kalınmanın tercih edildiği belirtilmektedir. Ancak aynı durum vergi denetimi için söz konusu değildir.³⁵³ Bu durumun önüne geçilmesi için sosyal güvenlik denetiminin vergi denetim elemanlarının faaliyetlerinden de faydalanması ve koordinasyonun sağlanması çok önemlidir.

Yapılan başka bir çalışmada ise vergi tahsilatının %75' inin yapıldığı 22 ildeki SGK ve vergi idaresi kayıtları karşılaştırıldığında yaklaşık 1.700.000 işçinin SGK'ya bildirilmesine karşın gelir idaresine bildirilmediği tespit edilmiştir. Bunların yarıya yakın bir kısmı özel bina inşaatlarında çalışan ve gelir vergisi açısından "diğer ücretler" başlığı altında vergilendirilenlerin içinde bulunduğu kesimdir.³⁵⁴

Mükelleflerin, ödev ve sorumluluklarının tam olarak idrakinde olmaları halinde uygulamada karşılaşılan birçok sıkıntıdan hem mükellefler hem de idare kurtulacaktır. Yapılacak çalışmalarda her şeyden önce bilinçli bir mükellef profilinin oluşturulması amaç olmalıdır. Diğer taraftan mükelleflerin yanı sıra muhasebeci ve mali müşavirlerinde yaptıkları işin sadece defter tutma ve şekli ödevleri yapma olmadığının bilincinde olmaları sağlanmalıdır. Meslek elemanları aynı zamanda müşavirlik hizmetini de layıkıyla ifa edebilmelidirler. Meslek elemanları sağlıklı bir şekilde mükellefleri, hazine ve mükelleflerin haklarını telif eder nitelikte bilgilendirmeli ve yönlendirmelidirler³⁵⁵.

Diğer taraftan sosyal güvenlik hukukumuzla ilişkin mevcut mevzuatta bulunan eksiklikler ve karışıklıklar idari işlemlerin etkinliğini, hızını ve maliyetini de doğrudan etkilemektedir. Nitekim sosyal güvenlik yönetiminin sosyal parafiskal gelir maliyeti açısından önemine baktığımızda karşımıza öncelikle idarenin içyapısı, ikinci olarak da denetimdeki etkinlik çıkmaktadır. Bu ikisinin sahip olduğu özellikler açık maliyeti doğrudan, saklı maliyeti ise

³⁵³ Koban, Fırat, a.g.m, s. 181

³⁵⁴ Ahmet Burçin Yereli, Oğuz Karadeniz, "Türkiye'de Kayıtdışı İstihdamın Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerine Etkisi", **E-Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2004, S.11

³⁵⁵ Musa Kazım Ünver, "Mükelleflerin Ödevleri", **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2006, S. 158

bazen doğrudan bazen de dolaylı olarak etkilemektedir. Hem açık hem de saklı maliyet açısından önem taşıyan bir başka husus ise eğitimli personel istihdamıdır. İşlerin sürüncemede kalmaması ve hızlı bir şekilde işlemlerin yürütülmesi bir yandan maliyeti azaltırken diğer yandan da sosyal güvenliği sağlayıcı asli hizmetlere daha fazla zaman ayrılmasına destek olmaktadır. Ancak mevzuattaki aksaklıklar ve usul hukukuna yönelik karmaşa bu durumu engellemektedir.

Son olarak, ülkemizde sosyal güvenlik idaresi sadece sosyal parafiskal gelir temin etmeye yönelik kurulmuş bir kuruluş değildir. SGK'nın asli görevi sosyal güvenliğe yönelik hizmetleri etkin, zamanında ve eksiksiz sunabilmektir. Ancak sosyal güvenlik hukukumuzun yapısına ve SGK'nın görev yapısına ilişkin mevzuata bakıldığında hizmetlerin ifasından daha fazla sosyal parafiskal gelirlere ve diğer yükümlülüklerle ilişkin düzenlemelerin bulunduğu görülmektedir. Bu sebeple de sosyal güvenlik idaresinin performansı azalmakta ve etkinlikten kopmaktadır. Öyle ki ülkemizde SGK işsizlik sigortası hariç tüm sigorta kollarına ve tüm vatandaşlara ilişkin yardım ve hizmetleri üstlenmiş hantal bir kurum hüviyetine bürünmüştür. Halbuki çalışmamızın ikinci bölümünde de incelendiği üzere Almanya ve Hollanda'da sigorta kolları dikkate alınmak suretiyle birden fazla sosyal güvenlik idaresi kurulmuş, ayrıca Hollanda ve İsveç'de sosyal güvenlik idaresine prim tahsili ve takibi görevi verilmemiş olup bu görev gelir idaresine bırakılmıştır. Ayrıca ABD, Avustralya, Estonya, Hırvatistan, İngiltere, İrlanda, İsveç, İtalya, Kanada, Norveç, Hollanda ve Rusya gibi birçok ülkede sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin denetim de gelir idaresi tarafından yapılmakta ve sosyal güvenlik idaresinin sosyal güvenlik hizmetlerine ilişkin etkinliği artırılmaktadır³⁵⁶.

³⁵⁶ Karadeniz, a.g.e., s. 10

3.3. TÜRKİYE'DE SOSYAL PARAFİSKAL YÜKÜMLÜLÜKLERİN YERİNE GETİRİLMESİNDE USUL HUKUKUNA İLİŞKİN HÜKÜMLERE YÖNELİK ÖNERİLER

Çalışmamızın dördüncü bölümünde değindiğimiz hususlar doğrultusunda yapmış olduğumuz değerlendirmelere toplu olarak baktığımız zaman ülkemizde sosyal parafiskal yükümlülüklerin yerine getirilmesine ilişkin usul hukukuna ilişkin hükümlerde birçok aksaklıkların bulunduğu görülmektedir. Söz konusu aksaklıkların temelinde ise iki etken yatmaktadır. Bunlar; sosyal parafiskal yükümlülüklerin yerine getirilmesine ilişkin hükümlerdeki eksiklikler ve hatalı uygulamalardır. Söz konusu aksaklıkların giderilmesi noktasında birçok öneri ileri sürülebilmektedir. Çalışmamızın bu başlığı altında söz konusu öneriler iki farklı yaklaşımla ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Birinci yaklaşımda, sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin mevcut hukuksal yapının devamı durumuna ilişkin önerilerde bulunulacaktır. Başka bir deyişle, ülkemizde doğrudan veya dolaylı bir biçimde sosyal parafiskal yükümlülükleri düzenleyen 5510 sayılı Kanun, 6183 sayılı Kanun ve diğer birincil ve ikincil mevzuatların yürürlükte kalmaları durumu dikkate alınarak önerilerde bulunulacaktır. İkinci yaklaşımda ise sosyal parafiskal yükümlülüklerin yerine getirilmesine ilişkin hukuksal yapıya ait mevzuatta, usul kanunu düzenlenmesi temelinde, değişiklikler yapılması yönünde önerilerde bulunulacaktır.

3.3.1. Mevcut Hukuksal Yapının Devamı Durumuna İlişkin Öneriler

Ülkemizde sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin olarak uygulanan usul hukukuna ilişkin hükümlere yönelik mevcut hukuksal yapının devamı yaklaşımı ile getireceğimiz önerileri aşağıdaki şekilde sıralamamız mümkündür;

- Ülkemizde sosyal güvenlik hukuku yapısı itibariyle hem gelir (sosyal parafiskal gelirler yönüyle) hem de hizmet sunumuna yönelik hükümleri

içeriğinde bulunduran karma bir kanun yapısına sahiptir. Bu yönüyle de kısmen mali hukuk ile ilişkili bulunmaktadır. Dolayısıyla mali hukukun önemli kavramlarının, uzantılarıyla birlikte, mevzuatta yer alması ve açıklanması önem arz etmektedir. Sosyal güvenlik hukukumuzda sosyal parafiskal yükümlülüklerin yerine getirilmesine ilişkin hükümlerde hizmet sunumu yaklaşımı esas alınarak sigortalı ve işveren kavramlarına yer verilmiş, ancak parafiskal gelir boyutu göz ardı edilerek mükellef ve sorumlu kavramlarına net bir şekilde yer verilmemiştir. Bu sebeple 5510 sayılı Kanun'da mükellef ve sorumlu kavramları açıklanarak kapsamı net bir şekilde belirtilmeli, bunun uzantısı olarak da ehliyet, muafiyet ve yasak faaliyetlerin yapılması halinde mükellefiyet ve sorumluluk gibi kavram ve açıklamalara yer verilmelidir.

- Mali hukukta süreler ve hesaplanması büyük öneme sahiptir. Bu nedenle uyumsuzluklara da mahal vermemek amacıyla, sosyal güvenlik uygulamalarında birincil mevzuat olan 5510 sayılı Kanun'da süreler ve sürelerin hesaplanma usulü net bir şekilde belirtilmeli veya bu hususla alakalı olarak kanun metninde vergi uygulamalarına atıfta bulunarak VUK'un ilgili maddelerinin geçerli olduğu kabul edilmelidir. Ayrıca sürelerin tebliğler ile belirlenmesi uygulamasından vazgeçilmeli ve mevzuatsal dağınıklığa yer vermemek ve istikrar ilkesi doğrultusunda sürelerin Kanun ile belirlenmesi benimsenmelidir.

- Ölüm nedeniyle sürelerin uzaması durumu sadece işyeri bildirelerinin Kuruma verilmesi ile sınırlandırılmamalı, bunun yanı sıra VUK 16. maddesinde yer aldığı şekilde sosyal güvenlik mevzuatımızda genel olarak tüm yükümlülükleri kapsayan bir ölüm haliyle sürelerin uzaması hükmünün getirilmesi gerekmektedir. Getirilecek bu hükmün de vergi hukuku uygulamaları ile paralel nitelikte olması, uygulamada birlik ve mevzuat farklılığını giderme açısından yerinde olacaktır.

- Sosyal güvenlik hukukumuzda, sosyal parafiskal gelirlerle ilişkili olarak primi doğuran olay, tarh ve tahakkuk gibi teknik kavramların yer alması, tanımlanması ve türlerinin belirtilmesi gerekmektedir. Bu durum,

gelirin elde edilmesi, itiraz ve dava süreci, zamanaşımı ve mevzuatsal karmaşa açısından büyük öneme sahiptir. Ayrıca resen yapılan tarhiyatlar ile ilgili olarak 5510 sayılı Kanun'da yer alan birden fazla açıklama gereksiz olup tek bir maddede açıklama yapılması ve tarhiyat aşaması Kanunda belirtilirken idarece yapılan tarhiyatın tek bir çeşit olarak düzenlenmesi basitlik ve karmaşıklığın giderilmesi açısından yerinde olacaktır. Nitekim tarhiyatın birden çok türde tanımlı olması, icracı birimlerde şekli unsurları asli unsurlardan daha önemli görmeye yönelik zafiyet yarattığı görülmektedir³⁵⁷.

- Bir işyeri kuruluşu aşamasında birden fazla makama başvurunun ve aynı belgelerin her Kuruma ayrı ayrı verilmesi uygulamasından vazgeçilmelidir. Bu doğrultuda 5838 sayılı Kanun ile yapılmış olan düzenlemeler olumlu fakat yetersizdir. Bu doğrultuda, geniş bir veri tabanı ve elektronik bilgi deposu oluşturulmak suretiyle, Sosyal Güvenlik Kurumu, Çalışma Bölge Müdürlükleri, Türkiye İş Kurumu ve Ticaret Sicil Memurluğu'nun yanı sıra Gelir İdaresini de kapsayacak şekilde işyeri tescilinin bir seferde yapılabilmesine imkan verilmelidir. Bu konuda çalışmamızın birinci bölümünde değinilen Almanya örneğinde olduğu gibi yalnızca ticaret siciline kayıt yapılmasının diğer kamu kuruluşlarına da kayıt yapılmış olarak kabul edilmesi uygun olacaktır. Benzer imkanlar, işyeri tescilinin yanı sıra sigortalı (işçi) tescili ve aylık prim ve hizmet belgesi ile muhtasar beyannamelerin birleştirilmesi için de getirilmeli ve etkin bir koordinasyon sistemi kurulmalıdır. Bu durum kayıtdışı istihdamla mücadele ve maliyetlerin azaltılması açısından büyük önem arz etmektedir.

- İşverenlerin arşiv işlemlerini sağlıklı yürütebilmeleri ve mevzuat farklılığının ortadan kaldırılması amacıyla kayıt ve belgelerin saklanmasına ilişkin sürelerin 5510 sayılı Kanun, VUK, TTK ve diğer mevzuatlar açısından eşitlenmesi gerekmektedir.

- 5510 sayılı Kanun uyarınca belirlenmiş olan söz konusu gecikme cezası ve gecikme faizi uygulamasından vazgeçilerek, 6183 sayılı Kanunun

³⁵⁷ İsmail Hakkı Dura, "Tarhiyat Tek Tür Olamaz mı?", **Vergi Sorunları Dergisi**, Ocak 2010, S. 256, s. 65

51. maddesinde yer alan gecikme zammı oranının uygulanması hem kamuda uygulamada birlik açısından hem de anlaşılabilirlik ve basitlik açısından yerinde olacaktır.

- 6183 sayılı Kanun'un yapısı sosyal parafiskal gelirleri de kapsar nitelikte değiştirilmeli, bunun yanı sıra SGK tarafından 6183 sayılı Kanuna aykırı nitelikte hazırlanmış olan yönetmeliklerde gerekli düzeltmeler yapılmalıdır. Böylece Kurum alacağını koruma yöntemlerinin daha etkin bir şekilde kullanılmasının önü açılmalıdır. Ayrıca SGK tarafından çıkarılmış olan 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasına ilişkin yönetmelikte yer alan ve 6183 sayılı Kanun'daki hükümleri tekrarlayan maddeler kaldırılmalıdır.

- Erken ödeme uygulaması primlerin tahsilinin öne alınması ve teşviki açısından önemli bir düzenleme olup kapsam açısından yetersiz bulunmaktadır. Bunun yerine gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında yer alan geçici vergi müessesesine benzer, ancak isteğe bağlı olarak düzenlenecek, erken ödeme indirimini de bünyesinde barındıracak, 4/a ve 4/c kapsamındaki sigortalıları çalıştıran işverenleri de kapsar bir düzenleme hem işverenler hem de Kurum açısından faydalı olacaktır. Nitekim çoğu işyeri yaptıkları programlar çerçevesinde izleyen dönemlerde ne kadar prim ödeyeceklerini önceden kestirebilmektedirler. Şayet izleyen dönemler için fazladan peşin ödeme yapılmışsa erken ödeme indirimi mahsup edilerek fazla yapılan tahsiller önceden belirlenecek periyotlarla işverene iade edilebilmelidir.

- 5510 Sayılı Kanun'da yer verilmiş olan idari para cezası öngörülen bir fiil için başka kanunlarda da ayrıca idari para cezası öngörülmüş olmasının 5510 Sayılı Kanun dahilinde idari para cezası uygulanmasına engel teşkil etmemesine ilişkin düzenlemenin hukuka uygun olup olmadığı tartışılabilir bir konu olmaya devam etmektedir. Kanaatimizce bir fiil için farklı kanunlarda ayrı cezalar öngörülmesi, her ne kadar 5510 sayılı Kanun hükmü buna cevaz verse de, hukuk açısından uygun değildir. Bu sebeple, özellikle geçersizlik hallerine ilişkin cezalara yönelik olarak farklı kanunlarda

düzenlenmiş ceza hükümleri gözden geçirilmeli ve bir fiil için birden fazla ceza verilmesi uygulamasından vazgeçilmelidir.

- Sosyal güvenlik bilincinin artırılması ve kayıtdışı ile mücadelede etkinlik sağlanması amacıyla kayıtdışı işçi çalıştırmaya yönelik idari para cezalarının caydırıcılığı artırılmalıdır.

- İdari para cezalarına yönelik uygulanan tekerrür hali, caydırıcılık ve suç işlemekten vazgeçme açısından büyük öneme sahiptir. 5510 sayılı Kanun'da tekerrür halinin sadece sigortalı işe giriş bildirgesinin süresinde verilmemesi durumu için öngörülmüş olması anlamsızdır. Bu sebeple tekerrür halinin işyeri tescili (işveren bazında dikkate alınarak), prim belgelerinin Kuruma verilmesi, sigortalılığın sona ermesinin bildirilmesi gibi yükümlülükler için de uygulanmasına yönelik düzenleme yapılması yerinde olacaktır.

- İdari para cezası gerektiren geçersizlik halleri tamamen 5510 sayılı Kanun'da düzenlenmelidir. Böylece hem kanunsuz suç ve ceza olmaması ilkesine aykırı işlem yapılmamış olacak hem de mevzuattaki dağınıklığın önüne geçilecektir.

- Yapılan denetimler ile ilgili olarak ilgili kurumlardan istenen bilgi ve belgelerin sunulmaması fiiline ilişkin idari para cezası uygulamasının asgari işçilik incelemeleri ile sınırlı tutulması uygulamasından vazgeçilmeli ve tüm denetimleri kapsar şekilde kapsamın yeniden belirlenmesi gerekmektedir.

- Sosyal güvenlik denetimlerinde karşılaşılan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge niteliğindeki tespitler halinde VUK 359. maddesinde öngörülen kaçakçılık cezalarının uygulanabilmesine ilişkin mevzuat düzenlemesinin yapılması, caydırıcılığın artırılması ve kanunlar arasında uygulamaya yönelik eşgüdümün artırılması noktasında önem arz etmektedir.

- Sosyal güvenlik hukukumuzda sadece işyeri bildirgelerinin süresinde verilmemesi hali için uygulanan idari para cezalarına öngörülmüş olan pişmanlık indiriminin kapsamı genişletilmeli sigortalı işe giriş bildirgesi ve prim belgeleri için de uygulanmalıdır.

- Uyuşmazlıkların hem ortaya çıkışının önlenmesi hem de yargıya taşınan davaların sayısının azaltılması veya idare lehine döndürülmesi bakımından idarece alınması gereken bazı önlemler söz konusudur. Bunlar; hangi uyuşmazlıkların yargı aşamasına götürülebileceği konusunda daha dikkatli olunması, mevzuata açıkça aykırı nitelikte idari işlemlerin yapılmaması, davaların tüm kanun yolları tükeninceye kadar sürdürülmesi, yeni yasal düzenlemelere yönelik açıklama gerektiren konularda idarenin gerekli düzenleyici işlemleri zamanında yapması gibi önlemlerdir. Yine, uyuşmazlıkların özellikle idari aşamada çözümünde diğer idari yolların da etkinleştirilmesine yönelik mükelleflerin bilgilendirilmesi veya ikna edilmesine ilişkin etkin önlemler alınması ve bu konudaki gerekli düzenlemelere gidilmesi, idare personelinin hizmet içi eğitim ile güncel gelişmeleri izlemelerinin sağlanması ve personel kalitesinin artırılmasına çalışılması gerekmektedir. İdarenin, yargı kararları çerçevesinde işlem tesis etmeye çalışması ancak bu kararların da mahkemeler ve daireler arasında olduğu gibi aynı daire içinde farklı yönlerde kararlar alınması gibi çelişkili durumların en az düzeye çekilmesine özen gösterilmelidir.

- SGK bünyesinde oluşturulmuş olan itiraz komisyonlarının yapıları tekrar gözden geçirilmeli ve İYUK 11. maddesi de dikkate alınarak teşekkül etmeleri sağlanmalıdır.

- Sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin uyuşmazlıklarda ortaya çıkan yargı mercilerine yönelik çok başlılık giderilmelidir. Bu bağlamda sosyal güvenlik uyuşmazlıklarına bakan (çalışmamızın birinci bölümünde değinilen Almanya örneğinde olduğu gibi) ayrı bir yargı merciinin oluşturulması önem arz etmektedir. Ayrıca sosyal parafiskal gelirlerin elde edilmesine yönelik 6183 sayılı Kanun'dan kaynaklanan uyuşmazlıkların uygulamada birliği ve uzmanlaşmayı pekiştirmek açısından vergi mahkemelerinde sonuçlandırılması yerinde olacaktır.

- Sosyal güvenlik mevzuatımıza hataların düzeltilmesine ilişkin hükümler konmalıdır. Böylece basit hatalar nedeniyle denetim istenmesi veya yargı yoluna gidilmesinin önüne geçilmiş olacaktır.

- Gerek kayıtdışılığın mümkün olduğunca engellenmesi gerekse de sosyal güvenlik suiistimallerine önceden müdahale edilebilmesi amacıyla vergi uygulamalarındaki benzer nitelikte bir "yoklama" müessesesinin getirilmesi büyük önem taşımaktadır. Öyle ki sosyal güvenlik uygulamalarında, birçok sahte ve paravan şirket kurma yöntemiyle sahte sigortacılık işlemi ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple şirket kuruluşundan sonra belli bir süre içinde yoklama ile görevli memurlarca işyerinde yerel denetim yapılması, böylece işyerinin gerçek olup olmadığı, işçi kapasitesinin ne kadar olduğu ve kayıtdışı istihdam söz konusu olup olmadığı da tespit edilebilecektir. SGK bünyesinde böyle bir yapılanmaya gidilebileceği gibi daha etkin bir şekilde vergi idaresi yoklama memurlarınca işyeri açılışına ilişkin yapılan tespitlerin SGK tarafından belirlenecek hususları da içermesini sağlamak suretiyle düzenlenen tutanağın bir nüshasının ilgili sosyal güvenlik idaresine gönderilmesine yönelik koordinasyon esaslı bir uygulamaya da gidilebilir. Böyle bir uygulama personel, maliyetler ve mükellef psikolojisi açısından daha doğru olacaktır.

- Sosyal güvenlik hukukumuzun birincil kaynağı niteliğindeki 5510 sayılı Kanun'un karmaşıklığı ve usul hukuku yönünden yetersizliği beraberinde ikincil mevzuatın (yönetmelik, tebliğ ve genelgelerin) sayısının fazla olmasını da beraberinde getirmiştir. Bunun yanı sıra, söz konusu ikincil mevzuat, 5510 sayılı Kanun'da yer alan hükümlerden açıklık kazandırılması gerekenlere yönelik olarak çıkartılması gerekirken daha çok tekrarlamalar yapma yoluna gidilmiştir. Öyle ki 22/10/2008 tarih ve 27032 sayılı Resmi Gazetede Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliğinde değişiklik yapılmasına dair Tebliğ yayımlanmış olup; bu Tebliğin 10. maddesinde; "Kurum bu Tebliğ hükümlerinde yapacağı değişiklikleri Genelge ile duyurur." hükmü yer almıştır. Halbuki tebliğlerde yapılan değişiklikler Resmi Gazete aracılığıyla kamuoyuna durulmaktadır. Nitekim genelge bir duyuru kaynağı değil, açıklayıcı kaynaktır. Bu gerekçelerle sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin ikincil mevzuatın açıklayıcı, tekrarlamalardan uzak ve karmaşık olmayan bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

3.3.2. Sosyal Güvenlik Usul Kanunu Hazırlanmasına ve Sosyal Parafiskal Gelirlerin Tahsiline İlişkin Öneriler

Ülkemizde sosyal güvenlik hukukunun en önemli kaynağı durumunda olan 5510 sayılı Kanun yapısı itibariyle hem sosyal güvenliğe yönelik hizmet sunumuna ilişkin hükümleri hem de sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin usul hükümlerini bünyesinde barındıran bir kanundur. İçeriği itibariyle çok farklı hususları içermesi ve sosyal güvenlik hukukumuzda hizmet sunumuna ilişkin uygulamalara ağırlık verilmesi nedeniyle sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin hükümler hep hizmet sunumunun gölgesinde kalmış durumdadır.

Sosyal parafiskal gelirlerin takip ve tahsili hususunda da usul hukukuna bağlı birçok aksaklık söz konusudur. Nitekim 6183 sayılı Kanun daha çok vergi gelirlerinin tahsili amacıyla kullanılan bir yapıya sahip olup çoğu hususta sosyal parafiskal gelirlerin tahsili açısından yetersiz kalmaktadır. Bu durum da beraberinde yetersiz, kalabalık ve kanuna aykırı yönetmelik ve tebliğlerin çıkartılmasına neden olmaktadır.

Usul hukuku, hukuki güvenliğin sağlanması, keyfiliğin önüne geçilmesi, maddi gerçeğin ve adaletin temini, yargılama sürecinde akıcılığın gerçekleşmesi, şekilcilik sayesinde bir yargılamanın sonucunun önceden kestirilebilmesi, tarafların işlemleri ne zaman ve nasıl yapacaklarını önceden bilmeleri, yargı organlarının keyfiliğini önlemesi ve taraflar arasında eşitliği sağlaması açısından çok büyük öneme sahiptir ve doğru-anlaşılır bir şekilde mevzuatlaştırılması belirtilen faydaların ortaya çıkarılması açısından vazgeçilmez bir gerekliliktir.

Sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin hem uygulama hem de takip ve tahsile ilişkin usul hukukunda ortaya çıkan ve çalışmamızın önceki bölümlerinde ayrıntılarıyla değinilen eksiklikler sosyal güvenlik sisteminin de sağlıklı bir şekilde yürütülmesini engellemekte, kayıtdışı istihdama teşvik etmekte, maliyetleri artırmakta, idari işlemlerde hataları ve yargı yoluna başvuruları ortaya çıkarmaktadır. Sayılan bu sebepler doğrultusunda 5510 sayılı Kanun'da ve ikincil mevzuatta değişiklikler ve eklemeler yapmak

sorunu tamamiyle çözmek noktasında yetersiz kalabilecektir. Nitekim 5510 sayılı Kanun ve ikincil mevzuatı, yapıları itibariyle, yapılacak eklemeler ve değişiklikler neticesinde daha karmaşık ve dağınık hale gelmeye elverişli bir niteliğe sahiptir. Bu sebeple sosyal güvenlik hukukumuzda sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin usul hükümleri temelinde bazı köklü mevzuat değişiklikleri yapmak gerekmektedir.

Sosyal güvenlik hukukumuzun temel kaynağı olan 5510 sayılı Kanun'daki karışıklık, anlaşılmazlık ve dağınıklığı çözmek noktasında mevzuatsal anlamda yapılması gereken en önemli düzenleme, her ne kadar direkt olarak sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin usul hükümleri ile ilişkili olmasa da, sigorta kolları esas alınarak 5510 sayılı Kanunu parçalara bölerek birden fazla sosyal sigorta kanunu oluşturmaktır. Çalışmamızın (1.5. Bazı Ülkelerde Sosyal Güvenlik Usul Hukukunun Genel Çerçevesi) başlığı altında da açıkladığımız üzere Almanya, Hollanda, İsviçre gibi ülkelerde her bir sigorta kolu için ayrı ve kapsamlı kanunlar çıkartılmış olup bu sayede hem ikincil mevzuat mümkün olduğu kadar asgariye indirilmiş hem de anlaşılmazlık ve karmaşanın önüne geçilerek idari işlemlerin doğru şekilde yapılması sağlanacaktır. Bu bağlamda yürürlüğe konulacak olan kanunların kapsamlarının aşağıdaki şekilde olması gerekmektedir;

a) Sağlık Sigortası Kanunu: Söz konusu kanun hastalık ve analık sigorta kollarını bünyesinde bulunduracak olup aynı zamanda 5510 sayılı Kanun'da yer alan genel sağlık sigortasını da kapsayacaktır. Genel sağlık sigortasının hastalık ve analık hali ile birlikte düzenlenmesi kısa vadeli sigorta kolu primi adı altında çifte prim alınmasını da önleyecektir. 5510 sayılı Kanun ile sosyal güvenlik hukukumuzda genel sağlık sigortası primi alınmak suretiyle aynı konu veya aynı sigorta kolu üzerinden bir çifte prim uygulaması yapılmaktadır. Bu uygulama hiç kuşkusuz hukuka da aykırıdır. Bunun yerine 5510 sayılı Kanun öncesinde uygulandığı şekilde iş kazası ve meslek hastalığı sigorta kolu, hastalık sigorta kolu ve analık sigorta kolu olmak üzere üç ayrı sigorta kolu için farklı prim oranları öngörülebilir veya mevcut kısa vadeli sigorta kolları prim oranı genel sağlık sigortası prim oranı

da dikte alınarak yükseltmeli ve dolayısıyla genel sağlık sigortası primi uygulamasından vazgeçilmelidir. Hiç kuşkusuz önerdiğimiz sistem açısından ilk alternatif daha uygundur.

b) İş Kazası ve Meslek Hastalığı Sigortası Kanunu: Bu kanun ile şartlar, yükümlülükler, yardımlar ve tarife açısından farklı şekilde ele alınması gereken iş kazası ve meslek hastalığı sigorta kolları ayrı bir şekilde düzenlenecektir. Böylece kısa vadeli sigorta kolları primi uygulamasından vazgeçilecek ve yapılan işin tehlike sınıfı ile hastalık ve analık hali arasındaki ilgisizliğe karşın uygulanan tarife yapısından da vazgeçilmiş olacaktır.

c) Uzun Vadeli Sigorta Kolları Kanunu: Yaşlılık, malullük ve ölüm sigorta kollarına ilişkin şartlar ve hesaplamaların yanı sıra hizmetlerin birleştirilmesi ve borçlanma hükümlerine yer verilecektir.

d) İşsizlik Sigortası Kanunu: Bu sigorta kolu ile ilgili olarak yürürlükte bulunan 4447 sayılı Kanun'un uygulamasına devam edilebilecektir.

e) İsteğe Bağlı Sigorta Kanunu

f) Sosyal Yardım Kanunu: Ülkemizde yapılan sosyal güvenlik reformu ile birlikte sosyal yardımlar da SGK'nın faaliyet alanına katılmış, bu hususla alakalı olarak Primsiz Ödemeler Genel Müdürlüğü oluşturulmuş, ancak 5510 sayılı Kanun'da primsiz ödemeler ve sosyal yardımlarla ilgili bir düzenleme yapılmamıştır. Dolayısıyla sosyal yardımlar noktasında günümüz itibariyle büyük bir mevzuatsal boşluk bulunmaktadır. Bu sebeple yabancı ülke uygulamalarında da olduğu gibi ayrı bir sosyal yardım kanuna ihtiyaç bulunmaktadır.

Sigorta kolları ile alakalı olarak yukarıda belirtmiş olduğumuz altı farklı kanuni düzenleme yapıldıktan sonra bu sigorta kolları ile alakalı ortak hükümleri ve sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin usul hükümlerini içerecek bir "Sosyal Sigortalar Usul Kanunu"nun çıkartılması gerekmektedir (Almanya ve İsveç uygulamalarında olduğu gibi). Ülkemizde genel bir idari usul kanunu mevcut değildir. Bu anlamda sosyal sigorta ve sosyal parafiskal gelir işlemlerini düzenleyen bir usul kanuna ihtiyaç duyulmaktadır. Bir sosyal

sigortalar usul kanunu çıkartılması noktasında uygulanabilecek iki farklı alternatif bulunmaktadır;

1- Hazırlanacak usul kanunu, hem sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin usul hükümlerine, hem 6183 sayılı Kanun'dan bağımsız olarak sosyal parafiskal gelirlerin SGK tarafından tahsiline yönelik usul hükümlerini hem de sosyal sigorta kollarından doğan hakların elde edilmesi için gerek işveren gerekse de sigortalı tarafından yerine getirilmesi gereken usule müteallik yükümlülükleri (iş kazasını bildirme, emeklilik başvurusunda bulunma, sağlık karnesi çıkarma, malullük için kontrol muayenesinden geçme gibi) içerecek nitelikte hazırlanabilir. Söz konusu usul kanunu hazırlanırken çalışmamızın (3.3.1) başlığı altında belirtmiş olduğumuz öneriler de göz önünde bulundurulmalıdır.

2- Hazırlanacak usul kanunu, sadece sosyal parafiskal yükümlülüklerin yerine getirilmesine ve sosyal sigorta kollarından doğan hakların elde edilmesi için gerek işveren gerekse de sigortalı tarafından yerine getirilmesi gereken usule müteallik yükümlülüklerle yönelik, sosyal parafiskal yükümlülükler açısından bir bakıma Vergi Usul Kanunu hüviyetindeki bir kanun niteliğinde olabilecektir. Bu durumda sosyal parafiskal gelirlerin takip ve tahsili tamamiyle SGK tarafından 6183 sayılı Kanun aracılığıyla yapılacaktır. Ancak böyle bir alternatifin kabulü halinde 6183 sayılı Kanun'un da sosyal parafiskal gelirlerin tahsiline imkan verecek çalışmamızın (3.3.1) başlığı altında belirtmiş olduğumuz bazı düzenlemelere gitmesi gerekecektir. Bu şekilde oluşturulacak usul kanununun aşağıda belirtilen bölümleri ve başlıkları ihtiva etmesi gerekmektedir;

a) Birinci Bölüm: Kanunun amacı, kapsamı ve önem arz eden tanımlamaları içermesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra sosyal sigorta kanunlarının uygulanması ve ispat hükümlerine yer verilmelidir.

b) İkinci Bölüm: Sosyal güvenlik idaresi, yetkileri, yasaklar, idareye yardımlar, işyeri, mükellef ve sorumluluk, sigortalılık, işveren, alt işveren, işveren vekili, ehliyet, kanuni temsilci, mirasçılarının sorumluluğu gibi hükümleri içermelidir.

c) Üçüncü Bölüm: Sürelere ilişkin tanımlar, sürelerin uzama halleri, mücbir sebep halleri, sürelerin hesaplanması gibi hükümleri içermelidir.

d) Dördüncü Bölüm: Prim alacağının tayinine ilişkin aşamalar, primi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil halleri, esasları, usulleri ve çeşitleri, zamanaşımı, terkin, hataların düzeltilmesi gibi hükümleri içermelidir.

e) Beşinci Bölüm: Sosyal güvenliğe yönelik yoklama ve inceleme yetkileri ve usulleri, asgari işçilik, hizmet tespiti gibi hükümleri içermelidir.

f) Altıncı Bölüm: İşverenlerin sosyal güvenlik hukukundan kaynaklanan ve sosyal parafiskal gelirlere ilişkin ödev ve yükümlülüklerini içermelidir. Bunun altında düzenlenmesi gereken belgelerin özellikleri, prim belgeleri, işyeri kayıtları, prime esas kazancın tespiti, geçersizlik halleri, kayıt nizamı gibi hükümler de yer almalıdır.

g) Yedinci Bölüm: Sosyal sigorta kollarından doğan hakların elde edilmesi için gerek işveren gerekse de sigortalı tarafından yerine getirilmesi gereken usule müteallik yükümlülükler (iş kazasını bildirme, emeklilik başvurusunda bulunma, sağlık karnesi çıkarma, malullük için kontrol muayenesinden geçme gibi) yer almalıdır.

g) Sekizinci Bölüm: Sosyal parafiskal yükümlülüklerle ve diğer sosyal güvenlik uygulamalarına ilişkin idari para cezaları, ceza kesme usulü ve cezaları ortadan kaldıran haller ile ilgili hükümleri içermelidir. Bu bölüm altında ayrıca çalışmamızın (3.3.1) başlığı altında belirtmiş olduğumuz şekilde tekerrür, cezada indirim, kaçakçılık suçları ve cezaları gibi hususlar da yer almalıdır.

h) Dokuzuncu Bölüm: Uzlaşma, itiraz komisyonları ve sosyal güvenlik davaları ile ilgili hükümler yer almalıdır.

Yukarıda belirtmiş olduğumuz sosyal güvenlik usul kanunu çıkartmaya yönelik alternatiflerden ikincisi kanaatimizce daha uygun olacaktır. Böylece, oluşturulacak usul kanunu hem karmaşık ve yoğun olmayacak hem de içerdiği hükümlerin kapsamı neticesinde ikincil mevzuat mümkün olduğu kadar az sayıda olacaktır.

Oluşturulacak usul kanununa ilişkin değindiğimiz alternatiflerden bağımsız olarak yabancı ülke uygulamalarından edindiğimiz bilgiler doğrultusunda sosyal parafiskal gelirlerin tahsil yöntemi ile alakalı olarak da bazı öneriler de bulunulabilecektir. Birçok yabancı ülkede sosyal parafiskal gelirler prim veya vergi adı altında gelir idaresi tarafından tahsil edilmekte ve akabinde sosyal güvenlik idaresi btcesine aktarılmakta veya sosyal güvenliğin finansmanı genel btçeden karřılanmaktadır³⁵⁸. Ülkemizde de sosyal parafiskal gelirlerin gelir idaresi tarafından takip ve tahsilinin yapılması, akabinde toplanan gelirlerin SGK btcesine aktarılması³⁵⁹ ile SGK'nın sadece hizmet sunucu bir konuma getirilmesi hem SGK'nın daha etkin bir çalışması, hem de tahsil gücünün artırılması açısından önem arz etmektedir.

Sosyal güvenliğe yönelik denetimlerden sosyal güvenlik suiistimleri, primler ve asgari işçilik ile genel denetimler sonucunda ortaya çıkacak olan matrah farkları aynı zamanda vergi boyutuyla gelir idaresini de ilgilendirmektedir. Öyle ki sosyal güvenlik idaresinde tescilsiz olarak görünen bir sigortalının aynı zamanda muhtasar beyanname yoluyla vergi idaresine de beyanı ve vergi tahakkuku yapılmamış olabilmektedir. Bu itibarla sosyal güvenlik denetimi sonrasında tespit edilen sigortasız işçilerin ve fark matrah tutarlarının gelir idaresine de bildirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca bazı durumlarda işverenler sigortalılara fazla ücret demelerine karşın sigorta primine esas kazancın alt sınırından prim ve vergi tahakkuku yapılabilir. Böyle durumlarda da denetim ister vergi ister sosyal güvenlik denetim elemanlarınca yapılmış olsun durumun diğer birime bildirilmesi gerekmektedir. Çünkü bu durum hem vergi hem de prim matrahını azaltıcı birer unsurdur.

³⁵⁸ İsveç, Hollanda, ABD, İngiltere, İrlanda, Danimarka, Yunanistan, İtalya, Norveç, Portekiz ve İspanya örneklerinde olduğu gibi. (Bkz. Gülbiye Yenimahalleli Yaşar, Ece Uğurluoğlu, "Sosyal Sağlık Sigortacılığı Mı? Vergilerle Finansman Mı? Sağlık Harcamaları Ve Sağlık Sonuçları Açısından Değerlendirme" **Sosyal Güvenlik Dünyası Dergisi**, Mart Nisan 2010, S. 66, s. 20)

³⁵⁹ İşsizlik sigortası primlerinin SGK tarafından takip ve tahsil edilerek İş-Kur btcesine aktarılması rneği gibi.

Görüldüğü üzere sigorta primine esas kazanç aynı zamanda vergi matrahı da olmaktadır. Nitekim işverenler (dolayısıyla mükellefler) işçilerine ödemiş oldukları ücretler üzerinden hem sigorta primi hem de vergi kesintisi yapmakta, yapmış oldukları bu kesintileri ise ayrı ayrı hem sosyal güvenlik idaresine hem de vergi idaresine beyan edip ödemektedirler. Bu durumun doğal bir sonucu olarak da yapılan/yapılması gereken kesintilere yönelik denetimler de ayrı ayrı yapılmaktadır. Sonuç olarak ise zaten etkin olarak kullanıldıkları tartışılır bir husus olan vergi ve sosyal güvenlik denetim elemanları yönünden hem mükerrer denetimler yapılabilmekte hem de vergi/prim toplama maliyetleri artmaktadır.

Yukarıda belirtilen bu durumun önüne geçilebilmesi için iki yol bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, vergi ve sosyal güvenlik denetim organları arasında etkin bir koordinasyon sistemi kurmaktır. İkincisi ise tahsilat tekniği ve imkanları açısından daha önde bulunan vergi idaresi tarafından prim tahsilatının gerçekleştirilmesi ve bu husustaki denetimlerin de vergi denetim elemanlarınca yapılmasıdır. Bu ikinci seçeneğin uygulanması ile işverenlerin maliyetleri de tek bir Kurumla muhatap olacakları için önemli oranda azalacaktır. Ayrıca bu durumda sosyal güvenlik denetim elemanları da asıl işleri olan sosyal güvenlik suistimalleri, asgari işçilik incelemeleri ve sağlık sektörüne yönelik usulsüzlüklerin denetimine yoğunlaşabileceklerdir. Söz konusu bu denetimler yapılırken karşılaşılabilecek primlere yönelik tespitler ve tarhiyatlar da direkt olarak sosyal güvenlik müfettişlerince yapılabilmesi ve haber verilmek suretiyle gerekli tahakkuk ve tahsilat vergi idaresince yapılabilmelidir. Hiç kuşkusuz belirtmiş olduğumuz söz konusu önlemlerin ve düzenlemelerin önerdiğimiz sosyal güvenlik usul kanununda yer alması ve bunun için de etkin bir yapının oluşturulması gerekmektedir.

SONUÇ

Sosyal güvenlik, sosyal politika uygulamaları ve kişilerin karşı karşıya kalmış oldukları sosyal riskler nedeniyle ortaya çıkan bir olgudur. Bireyler yaşamları boyunca gelir kayıplarına uğramalarına yol açabilecek sosyal risklerle sık sık karşılaşabilmekte hatta bazen de vücut ve ruh sağlığı için çok büyük harcamalar yapmaktadırlar. Tarih boyunca aile içi yardımlaşma, bireysel tasarruf, dinsel yardımlar ve çevresel dayanışma gibi geleneksel koruma teknikleri ile sosyal güvenlik sağlanmaya çalışılmıştır. Zamanla toplumsal yapıda meydana gelen değişiklikler, aile içi dayanışmanın azalması gibi sebeplerden dolayı ülkemizde oldukça yaygın olan geleneksel koruma sistemi etkinliğini yitirmiştir. Bunun sonucunda, bireylerin kendilerinin ve ailelerinin karşılaştıkları sosyal tehlikeleri önlemek için bir güvence aramaları sosyal güvenlik kavramını doğurmuştur.

Her ne kadar tarih boyunca kişilerin bir araya gelerek karşılıklı yardım esasına dayanır şekilde, gelenekler ve dini değerler altında meydana getirdikleri oluşumlar da birer sosyal güvenlik girişimleri gibi görünse ve kabul edilse de bir sosyal güvenlik sisteminden bahsedilebilmesi için devlet korumacılığı ve hukuki dayanak gerekmektedir.

Bir çok gelişmiş ve gelişmekte olan ülke ile ülkemizde devletin asli görevleri arasında sayılan sosyal güvenlik hizmeti, finansman stratejisi, temeli ve uygulanma şekli açısından diğer kamu hizmetlerinden önemli farklılıklar içermektedir. Sosyal güvenliğin finansmanı noktasında ülkeler arasında bazı ciddi farklılıklar olmasına karşın ülkemizin de arasında bulunduğu birçok ülkede sosyal parafiskal gelirler önemli yere sahip bulunmaktadır. Sosyal parafiskal gelirler; karşılıklılık, tahsil eden birim ve yer aldığı bütçe açısından diğer kamu gelirleri ile önemli farklılıklar içermekte olup, beraberinde bazı şekli yükümlülükleri de (sosyal parafiskal yükümlülükler) getirmektedir.

Sosyal güvenlik hukuku, bünyesinde bulundurduğu kaynaklar vasıtasıyla finansmana, dolayısıyla da sosyal parafiskal yükümlülüklerle de yer veren bir hukuk dalıdır. Sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin hak,

ödev ve şekle ilişkin hükümler ise sosyal güvenlik usul hukukunun konusuna girmektedir. Usul hukuku, uygulama şeklini göstermek, keyfiliği önlemek ve yükümlülükleri belirginleştirmek açısından büyük öneme sahiptir. Bu sebeple usul hukukuna ilişkin mevzuat hükümlerinin doğru, eksiksiz ve anlaşılır şekilde düzenlenmesi büyük önem taşımaktadır.

Ülkemizde sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin usul hükümleri 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile düzenlenmiştir. Ancak söz konusu kanun, sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin usul hükümlerinin yanı sıra sosyal güvenlik hizmetinin sunumuna ve sigorta kollarının uygulanmasına ilişkin hükümleri de bünyesinde barındıran geniş bir kanundur.

5510 sayılı Kanun'un yapısı itibariyle sadece bir usul kanunu olmaması ve hizmet sunumunu ön plana çıkartan bir yapıda olması, sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin usul hukuku uygulamalarında bir çok hata ve eksikliği de beraberinde getirmiştir. Söz konusu hata ve eksiklikler beraberinde, ikincil mevzuattın yoğunlaşmasına ve karmaşıklaşmasına, bürokrasinin artmasına, açık ve saklı maliyetin artmasına, kayıtdışı istihdamın artmasına ve uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Sosyal güvenlik hukukumuzdaki sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin hata ve eksikliklerin ortaya çıkardığı etkilerin giderilmesi için bazı önemli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Mevcut uygulamaya yönelik olarak 5510 sayılı Kanun'da mali hukuka ilişkin temel tanımlama ve açıklamalara, sürelerin hesaplanmasına, sürelerin uzamasına, tahsilat sürecinin belirginleştirilmesine, gecikme zammı uygulamasına, uyuşmazlıkların çözümüne ve bürokratik işlemlerin azaltılmasına yönelik düzenlemeler yapılması gerekmektedir. Bunun yanı sıra 5510 sayılı Kanun'da bazı değişiklikler yapma şeklinde sorunları çözmek yerine sosyal parafiskal yükümlülükleri düzenleyen yeni bir usul kanunu hazırlanması ve uygulanması daha çözümsel ve faydalı olacaktır. Bu doğrultuda hazırlanacak olan usul kanununun, sadece sosyal parafiskal yükümlülüklerin

yerine getirilmesine yönelik bir kanun niteliğinde olması ve tahsil ve takibin 6183 sayılı Kanun ile yapılmaya devam olunması yerinde olacaktır.

Ayrıca, sosyal parafiskal gelirlerin takip ve tahsili hususunda İsveç, Hollanda ve ABD örneklerinde olduğu gibi yetkinin tamamen gelir idaresine bırakılması, bürokrasinin azaltılması ve açık maliyetinin ortadan kaldırılması açısından önemli bir düzenleme olacaktır.

KAYNAKÇA

- AAME; **Accountants and International Tax Advisors**,
[http://www.aame.nl/upload/ Withholdingpayrolltaxes.pdf](http://www.aame.nl/upload/Withholdingpayrolltaxes.pdf)
- AGN International-Europe Limited; **Salary Taxes, Social Security and Expatriate Taxation**, 2009
- AKDENİZ, Selim; **Avrupa İstihdam ve Sosyal Politikası Hakkında Mesleki Eğitim**, Leonardo Da Vinci Hareketlilik Projesi, Ankara 2008
- AKDOĞAN, Abdurrahman; "Vergilemenin Açık ve Saklı Maliyeti ve Vergileme Açısından Önemi", **Yeni İş Dünyası Dergisi**, Yıl 2, S.16, Şubat 1981
- AKDOĞAN, Abdurrahman; "Vergide Tahsil Yönteminin, Vergilendirmenin Etkinliği Açısından Önemi ve Fonksiyonu", **G.Ü.İ.B.F. Dergisi**, 1992, Cilt 8, S.1
- AKDOĞAN, Abdurrahman; **Kamu Maliyesi**, 5. Baskı, Gazi Büro Kitabevi, 1996
- AKDOĞAN, Abdurrahman; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Yedinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2008
- AKI, Erol; **Hukukun Temel Kavramları**, Sekizinci Baskı, Barış Yayınları, İzmir 2003
- AKTAN, Coşkun Can; **Avrupa Birliği'nin Rekabet Gücü**,
<http://www.canaktan.org/yeni-trendler/yeni-rekabet/ab-rekabetgucu.htm>
- AKTAN, Coşkun Can, IŞIK, A. Kadir; **Sağlık Hizmetlerinin Finansmanı ve Alternatif Yöntemler**, <http://www.canaktan.org/ekonomi/saglik-degisim-caginda/pdf-aktan/sunum-alternatif.pdf>
- AKYILDIZ, Hüseyin; **Sosyal Güvenlik Hukuku**, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 43, Isparta 2004
- ALBRIGHT, Madeleine K., SOTO, Hernando de; **Making The Law Work For Everyone**, Commission on Legal Empowerment of the Poor and United Nations Development Programme, Newyork
- ALPER, Yusuf; **Türkiye'de Sosyal Güvenlik ve Sosyal Sigortalar**, Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayını No:15, Bursa 1997

- ALPER, Yusuf; "5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun İşveren Yükümlülükleri Açısından Değerlendirilmesi", **Mercek Dergisi**, Temmuz 2009, S. 55
- ALPER, Yusuf; "Sosyal Güvenlik Reformunun İkinci Yılına Girerken Genel Sağlık Sigortası: Sağlanan Gelişmeler ve Sorunlar", **Mercek Dergisi**, Ocak 2010, S. 57
- ANDERS, Susan B., HULSE, David S.; "Social Security: The Past, the Present, and Options for Reform", **The CPA Journal**, New York, May 2006
- ARABACI, Rabihan Yüksel; "Gelirin Yeniden Dağılımında Bir Araç Olarak Sosyal Güvenlik", **Uludağ Üniversitesi SBE Çalışma Ekonomisi ve Endüstriyel İlişkiler Anabilim Dalı**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Bursa 2007
- ARICI, Kadir; "Son Dönemde (2008-2009 Yıllarında) Sosyal Güvenlik Alanında Meydana Gelen Mevzuat Değişiklikleri Üzerine Düşünceler", **Mercek Dergisi**, Ekim 2009, S. 56
- ARIN, Tülay; **Sosyal Sigorta Değil, Sosyal Güvenlik Sistemi: Sosyal Riskler, Sosyal Haklar ve Sosyal Güvenceler**, TÜSES (Türkiye Sosyal Ekonomik Siyasal Araştırmalar Vakfı) Yayın No: 2002/2, İstanbul, 2002
- ARMAĞAN, Ramazan; "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme", **Maliye Dergisi**, Ocak-Haziran 2009, S. 156
- ARPACI, Altar Ömer; "Vergi Denetimi, Vergi İncelemesini de İçeren Geniş Kapsamlı Bir Tanımdır", **e-Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2004, S. 13
- ARSLAN, Şehmuz; **Medeni Usul Hukuku**, Yargı Yayınevi, Ankara 2006
- ASLANKÖYLÜ, Resul; **Sosyal Sigortalar Kanunu Yorumu**, Nurol Matbaacılık, Ankara 2003
- AYDIN, Ufuk; **Sosyal Güvenlik Sorunlarının Çözümünde Özel Sigortalar**, Anadolu Üniversitesi İİBF Yayını, 1999

- BAKKAL, Ufuk; **Kayıtdışı Ekonomi**, Derin Yayınları, İstanbul 2007
- BALKAYA AKÇA, F.Nilgün; "Vergi Maliyeti Üzerine", **G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı 99/1, Ocak 1999
- BAYKARA, Bekir; "Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi", **E-Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2004, S. 7
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin; "Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları", **E-Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2004, S.11
- BENNMARKEr, Helge, MELLANDER, Erik, ÖCKERT, Björn; **Do Regional Payroll Tax Reductions Boost Employment?**, Swedish National Audit Office, September 2008
- Berlin Çalışma Ateşeliği; **İkinci Ayak Emeklilik Sistemleri ve Genel Sosyal Güvenlik Rejimi İçindeki Yeri**, 2008
- BİLGİLİ, Özkan; "Yönetmelikle Belirlenen Geçersizlik Hallerinden Dolayı Uygulanan İdari Para Cezaları Anayasa'ya Uygun Mu?", **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2005, S. 148
- BİLİCİ, Nurettin; **Vergi Hukuku**, 14. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2006
- Bİx, Brian H.; "Natural Law Theory: The Modern Tradition", **The Oxford Handbook of Jurisprudence and Legal Philosophy**, Oxford: Oxford University Press, 2000
- BLAZIC, Helena; **Tax Compliance Costs Of Companies In Croatia**, University Of Rejika, 2002
- BORSCH SUPAN, Axel, SCHNABEL, Reinhold; **Social Security and Retirement in Germany**, Social Security and Retirement around the World, University of Chicago Press, January 1999
- BOZKURT, Enver; **Hukukun Temel Kavramları**, Beşinci Baskı, Gazi Üniversitesi Yayınları
- BROWN, Jeffrey R., CORONADO, Julia Lynn, FULLERTON, Don; **The Progressivity of Social Security**, NBER Working Paper No. 7520, December 2006

- BULUT, Mehmet; **İdari Para Cezaları, İtiraz ve Dava Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2009
- Bundesministerium für Arbeit und Soziales Referat Information (BMAS); **Social Security**, Bonn 2009
- BÜYÜKBAŞ, Hakkı, ÖREN, Kenan; **Küreselleşme, Birleşmiş Milletler ve Uluslararası Sosyal Düzen Arayışı**, Erciyes Üniversitesi İİBF
- BÜYÜKEREN Buğra; **Hukuk Nedir?**, http://www.bugrabuyukeren.av.tr/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=7 (02.04.2010)
- CANIKLİOĞLU, Nurşen; "Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanun Tasarısına Göre Kısa Vadeli Sigorta Hükümleri, **Çalışma ve Toplum Dergisi**, 2006/1
- CERAN, Canpolat; "Alman İş Teftiş Sistemi-I", **İş Denetimi Bülteni**, Ocak-Nisan 2002
- CEVAHİR, Egemen, ÇATAR, Özgür; "Sağlık Hizmetlerinin Sunumunda Devletin Değişen Rolü ve Sağlıkta Eşitlik İlkesi", **Sağlık Düşüncesi ve Tıp Kültürü Dergisi**, Haziran-Temmuz-Ağustos 2009, S. 11
- CHAPPELL, Duncan ve DÍ MARTÍNO, Vittorio; "Violence at the Workplace: the Global Challenge", Tebliğ, **International Conference on Work Trauma**, Johannesburg, 8 - 9 Kasım 2000, ILO, InFocus Programme on Safety and Health at Work and the Environment, 2000
- CHU, Ke-Young, HEMMING, Richard (Çev. Doğan Cansızlar); **Kamu Harcamaları Rehberi**, IMF, Washington DC, 1991
- CLASEN, Jochen, OORSCHOT, Wim van; "Changing Principles in European Social Security", **European Journal of Social Security**, Volume 4/2, 89-115, 2002
- COŞKUN, Mustafa Haki; **İsviçre'de Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele için Tedbirler**, Zürih Çalışma ve Sosyal Güvenlik Ateşeliği
- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı; **Kayıtdışı İstihdamla Mücadele (KADİM) Projesi**, Ankara, Eylül 2006

- ÇELEBİ, Süleyman; “Sağlıkta Gerçek Bir Reform Kaçınılmazdır: Genel Sağlık Sigortası Bir Sosyal Sigorta Olarak Yeniden Düzenlenmelidir”, **Mercek Dergisi**, Ocak 2010, S. 57
- ÇUBUK, Ali; **Sosyal Politika ve Sosyal Güvenlik**, Gazi Üniversitesi İİBF Yayınları, Ankara 1983
- DEMİR, Nesrin; “Avrupa Birliği Sosyal Politikaları Çerçevesinde Sosyal Güvenlik”, **Sosyal Güvenlik Dünyası Dergisi**, Temmuz-Ağustos 2004, S.26
- DEMİRAY, Muhammet Selim; “Sosyal Güvenlik Kurumlarının Türk Kamu Mali Yapısı İçindeki Yeri”, **Marmara Üniversitesi SBE Mali İktisat Bilim Dalı**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2006
- DİLİK, Sait; “Sosyal Güvenliğin Finansman Kaynaklarında Yansıma Olayı”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 24. Seri, İstanbul 1978
- DİMİTRİJEVIĆ, Marina, OBRADOVIĆ, Goran; **Funding Social Insurance (Theoretical Aspect)**, Facta Universitatis, Series: Law and Politics, Vol. 3, No: 1, 2005
- DOĞRUSÖZ, M. Ezhan; “Tarh İşleminin İdari Unsurları”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2004, S. 139
- DPT; **VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı, Küreselleşme Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara 2000
- DURA, İsmail Hakkı; “Tarhiyat Tek Tür Olamaz mı?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ocak 2010, S. 256
- DURMUŞ, Mustafa; “Kayıtdışı Ekonominin Bazı Mali Yönleri: Türkiye Örneği”, **TİSK Akademi Dergisi**, 2006/1, S. 1
- ECKERLE, Tobias H.; **İnvensment in Germany**, KPMG International, May 2004
- EDİZDOĞAN, Nihat, GİRAY, Filiz; **Teoride ve Türkiye’de Parafiskal Gelirler**, Ezgi Kitabevi, Bursa, Ocak 2007
- EGELİ, Haluk; **Parafiskalite ve Parafiskal Yükümlülükler**, 2. Baskı, İlkem Ofset, İzmir 2005

- EKDEMİR, H. Şadi; **Avrupa Birliği-Türkiye Sosyal Güvenlik Normları**, TİSK Yayınları, Ankara 2005
- EKMEKÇİ, Ömer; **5510 Sayılı Yasa'da İşveren Yükümlülükleri**, Sosyal Güvenlikte Yeni Dönem ve İşveren Yükümlülükleri Semineri-II, Oturum, TİSK Yayınları, Aralık 2006
- EREM, Faruk; **Diyalektik Açından Ceza Yargılaması**, www.farukeremvakfi.org.tr/g/s1.html (01.04.2010)
- ERİM, Muharrem; "Sürelerin Hukuki Niteliklerinin Vergilendirmeye Etkisi", **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2003, S. 128
- ERMENEK, İbrahim; "Medeni Usul Hukukunda Şekilcilik", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Haziran-Aralık 2000, S.I-II
- European Commission; **E-Government in The Netherlands**, <http://epractice.eu>, June 2009, Edition 12.0
- EYCE, Hadi; "Kayıtdışı İstihdamın Caydırılmasına Yönelik Yaptırımlardan Biri Olan Para Cezalarındaki Adaletsiz Uygulama", **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2010, S. 206
- Forsakringskassan; **Social Insurance**, www.forsakringskassan.se
- GÖZLER, Kemal; **Kanun Hükmünde Kararnamelerin Hukuki Rejimi**, Ekin Kitabevi, Bursa 2000
- GÖZLER, Kemal; **Genel Hukuk Bilgisi**, Yedinci Baskı, Ekin Basın Yayın ve Dağıtım, Bursa, Eylül 2008
- GRUAT, Jean Victor; **Edequacy and Social Security and Principles in Pension Reform**, ILO Social Security Department, Geneva 1997
- GURVİTCH, George; **Tabii Hukuk mu, Yoksa Sezgiye Dayanan Müspet Hukuk mu?**, Çev. Hamide Uzbank, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/234/2060.pdf>, (30.03.2010)
- GÜZEL, Ali, OKUR, Ali Rıza; **Sosyal Güvenlik Hukuku**, İstanbul, 2003

- GÜZEL, Ali, OCAK, Saim; “5510 Sayılı Yasa ile İşverenlere Getirilen Ek Sosyal Sigorta Yükümlülükleri”, **Legal İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku Dergisi**, 2007, S. 13
- GÜZEL, Ali, OKUR, Ali Rıza, CANIKLIOĞLU, Nurşen; **Sosyal Güvenlik Hukuku**, 11. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, Ocak 2008
- HEREKMEN, Aykut; **Teoride ve Türkiye’de Parafiskal Gelirler**, EİTİA Yayını, No:99/55, Ankara 1972
- IMD; **The World Competitiveness Scoreboard**, 2009, <http://www.imd.ch/research/publications/wcy/upload/scoreboard.pdf>
- IRMAK, Ramazan; “Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi Cezalarında Tekerrür Uygulamasına İlişkin Uygulama Birliği Sağlamalıdır”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Mart 2007, S. 44
- KARA, Mehmet; “Sosyal Sigortalar Uygulamasında Faiz, Gecikme Zammı, Gecikme Cezası”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2007, S. 50
- KARADENİZ, Oğuz; **Sosyal Sigortalar Sisteminde Dış Denetimde Etkinlik**, Ankara Eylül 2004
- KAYA, Pir Ali; **Uluslararası Çalışma Normları ve Türk İş Hukuku Üzerine Etkileri**, Türk Ağır Sanayi ve Hizmet Sektörü Kamu İşverenleri Sendikası, Ankara 1999
- KESKİNSOY, Ömer; “Sosyal Güvenlik Hakkının Anayasa Mahkemesi Kararlarındaki Görünümü”, **Sosyal Güvenlik Dünyası Dergisi**, Ocak-Şubat 2005, Sayı 29
- KIZILOT, Şükrü, ŞENYÜZ, Doğan, TAŞ, Metin, DÖNMEZ, Recai; **Vergi Hukuku**, İkinci Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, 2007
- KIZILOT, Şükrü; “Bordroda Ücreti Düşük Gösteren İşverenlere Hapse Girme Tehlikesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2008, S. 184
- KIZILOT, Şükrü; “Vergi İncelemesi Sırasında Teminat İstenmediği Durumlarda Sonradan Teminat İsteme Ve İhtiyati Haciz Yoluna Gidilemeyeceği”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2009, S. 198

- KIZILOT, Şükrü, KIZILOT, Zuhâl; **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2009
- KIZILOT, Şükrü; “Üç Aylık Gecikme Cezası 10 Yıllıktan Fazla Olur mu?”, **Hürriyet Gazetesi**, 21.01.2010
- KIZILOT, Şükrü; “Vergi İncelemesi Bittikten Sonra Teminat ve Haciz Uygulanamayacağı”, **Yaklaşım Dergisi**, Mart 2010, S. 207
- KOBAN, Emine, FIRAT, Zerrin; “Kayıdışı Ekonomide Vergi ve Sosyal Güvenlik Açısından Denetim Olgusu”, **İş Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi**, Ocak 2007, S.1
- KOÇ, Muzaffer; “Sosyal Güvenlik ve Risk Kavramları”, **Sosyal Güvenlik Dünyası Dergisi**, Eylül-Ekim 2004, Sayı 27
- KOÇ, Muzaffer; **Sosyal Güvenlik Sisteminin Ekonomik Büyüklüklerle İlişkisi**, Ofis Matbaacılık, Malatya 2005
- KOMAMURA, Kohei, YAMADA, Atsuhiko; “Who Bears the Burden of Social Insurance? Evidence From Japanese Health and Long-Term Care Insurance Data”, **Journal of the Japanese and International Economics**, 2004
- KORAY, Meryem; **Sosyal Politika**, 2. Baskı, İmge Yayınevi, Kasım 2005
- LARSSON, Lennart O., STRANNE, Andreas, **Sweden Tax Deskbook**, Lex Mundi International Tax Deskbook, Advokatfirman Vinge KB, March 2006
- MCCAULEY, Rosselet; **Methodology and Principles of Analysis**, IMD World Competitiveness Yearbook 2008
- MERRİLL, Peter; **Retail Sales Tax Compliance Costs: A National Estimate**, PWC Pub., April 2006
- Ministry of Finance Operational Management & Communications Directorate; **Taxation in the Netherlands Information for Companies Operating Internationally**, The Netherlands May 2008

- MITCHELL, Olivia, ZELDES, Stephen; "Social Security Privatization: A Structure for Analysis", **The American Economic Review**, V:86, May 1996
- NADAROĞLU, Halil; **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, Beta Yayınevi, 2000
- OLGAC, Cüneyt, BULUT, Mehmet; **1001 Soruda Sosyal Güvenlik Reformu ve İlgili Mevzuat**, TÜRMOB Yayınları, Ankara 2009
- OLSSON, Gunnar; **Introduction to Taxes and Tax Administration in Sweden**, Head of the Evaluation Unit Swedish National Tax Board, Annex 1, 2008
- ORDU, Harun; "Prim Alacaklarının Zamanaşımı Sürelerinde Önemli Değişiklikler Yapıldı", **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2009, S. 197
- ÖNCEL, Türkan; **Parafiskal Yükmlülükler**, Güryay Matbaası, İstanbul 1983
- ÖNCEL, Mualla, ÇAĞAN, Nami, KUMRULU, Ahmet; **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, Ankara 2001
- ÖZDEN, T. Murat; **Mali Af**, G.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1993
- PALME, Marten, SVENSSON, Ingemar; **Social Security, Occupational Pensions, and Retirement in Sweden**, Working Paper Series in Economics and Finance No.184, August 1997
- PEKCANITEZ, Hakan, ATALAY, Oğuz, ÖZEKES, Muhammet; **Medeni Usul Hukuku**, 4. Bası, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2005
- PEKER, Ayşe; **Sosyal Güvenlik Sisteminin Yeniden Yapılandırılması Tartışmaları ve Çözüm Yolları**, TCMB Araştırma Genel Müdürlüğü, Ankara 1997
- PFEIFFER, Michael; **Investment Guide to Germany**, www.invest-in-germany.com, September 2009
- PULAŞLI, Hasan, KORKUT, Ömer; **Temel Hukuk**, Yedinci Baskı, Karahan Kitabevi
- ROSEN, Harvey S.; **Public Finance**, 6. Edition, Newyork 2002

- RUIËTEN, Hans van; **Employment in the Netherlands Conditions of Employment, Tax and Social Security Aspects**, Loyens&Loeff Series, Edition 2008
- RUKANCI, Fatih; **Türkiye’de Hukuk Kaynaklarının Bibliyografik Denetimi**, Ankara 2005
- SCHNEİDER, Friedrich; **The Shadow Economy: Black Hole**, 1998, www.enpc.fr
- SONKAYA, Çetin; “Tek Bildirge İle İşyerinin Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı ve Sosyal Güvenlik Kurumu’nda Tescilinde Mevzuattan Kaynaklanan Engeller”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2010, S. 205
- SÖNMEZ, Nezihe; **Maliye Teorisi**, E.Ü. İktisat Fakültesi Yayını, No:24, İzmir 1979
- SYK, Niklas, ÖSTBERG, Anders; **Budget And Employment Effects Of A Change In The Payroll Tax**, Jönköping University, Jönköping 2006
- TALAS, Cahit; **Sosyal Ekonomi**, Ankara Üniversitesi SBF Yayınları, 6. Baskı, Ankara 1983
- TAŞ, Metin; “Yanılıcı Belge Düzenlenmesi Fiiliyle İşlenen Kaçakçılık Suçu Kayıtdışı İstihdam Açısından Nasıl Teşvik Edici Olabilir?”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2009, S. 199
- TEGTMEİER, Werner; **Employment and Training Papers Social Security: An Obstacle To Full Employment?**, Employment and Training Department ILO, Geneva 1999
- TERWEY, Franz; **The Structure of Social Insurance in Europe**, European Social Insurance Platform, December 2005
- TİSK; **Krizden Çıkış İçin Zorunlu İstikamet: Vergi ve Bürokrasi Reformları**, Eylül 2001
- TUĞ Adnan, **Türk Özel Hukukunda Şekil**, Konya 1994
- TUNCAY, Can; **Sosyal Güvenlik Hukuku Dersleri**, 5. Baskı, İstanbul 1992

- TUNCER, Selahattin; “Vergi Hukukunda Kaynaklar Arasında Hiyerarşi-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2009, S. 194
- TÜĞEN, Kamil; **Parafiskalite ve Parafiskal Gelirler**, Anadolu Matbaacılık, İzmir 1993
- Türk Hukuk Kurumu, **Türk Hukuk Lügatı**, [www.turkhukukkurumu.org.tr/th1/metin/ U.pdf](http://www.turkhukukkurumu.org.tr/th1/metin/U.pdf) (02.04.2010)
- ULUATAM, Özhan; **Kamu Maliyesi**, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 1997
- USLU, Salim; “Sağlık Vazgeçilmez bir İnsanlık Hakkıdır”, **Mercek Dergisi**, Ocak 2010, S. 57
- UZUN, Mehmet; “SGK’ya Yapılan Bildirimler 01.08.2009 Tarihinden İtibaren İlgili Diğer Kurumlara Yapılmış Sayılacak”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2009, S. 196
- UYSAL, Bahadır; **İsveç Sosyal Güvenlik Sistemine İlişkin Bilgi Notu**, TC Stokholm Büyükelçiliği Çalışma ve Sosyal Güvenlik Müşavirliği, 16.11.2009
- ÜNVER, Musa Kazım; “Mükelleflerin Ödevleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2006, S. 158
- WILLIAMS, David; “Social Security Taxation”, **Tax Law Design and Drafting**, Volume 1, International Monetary Fund 1996
- YALMAN, Süleyman; **Hukuka Giriş**, Sayram Yayınları, Konya 2005
- YAZGAN, Turan; **Gelir Dağılımı Açısından Sosyal Güvenlik**, Fatih Gençlik Vakfı Matbaası İşletmesi, İstanbul, 1975
- YENİMAHALLELİ YAŞAR, Gülbiye, UĞURLUOĞLU, Ece; “Sosyal Sağlık Sigortacılığı Mı? Vergilerle Finansman Mı? Sağlık Harcamaları Ve Sağlık Sonuçları Açısından Değerlendirme” **Sosyal Güvenlik Dünyası Dergisi**, Mart Nisan 2010, S. 66
- YERELİ, Ahmet Burçin; “Türk Hukuk Sisteminde Parafiskalite”, **Sosyal Güvenlik Dünyası Dergisi**, Sayı 14, Nisan-Haziran 2002

- YERELİ, Ahmet Burçin, KARADENİZ, Oğuz; "Türkiye'de Kayıtdışı İstihdamın Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerine Etkisi", **E-Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2004, S.11

- YILMAZ, Ejder; **Rekabet Kanunu Uygulamasında Usul ve İspat Sorunları**, Perşembe Konferansları, 1999

- YİĞİT, Uğur; **Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi**, Yaklaşım Yayıncılık, 2008

- Zürih Çalışma ve Sosyal Güvenlik Ateşeliği; **İsviçre Sosyal Güvenlik Sistemi ve Hastalık Sigortası (Gerçekleştirilen ve Planlanan Revizyon ve Planlar)**, Zürih Şubat 2006

- <http://www.arbeidsinspectie.nl>; **European Employees in The Netherlands**, Institute for Employee Benefit Schemes

- <http://www.expatax.nl/socialsecurityexpatax.htm>

- <http://www.muhasibat.gov.tr/mbulten/T12-2-1.xls>

- <http://www.sirketkurma.com>

ÖZET

BULUT, Mehmet. Türkiye’de Sosyal Parafiskal Yükümlülüklerin Yerine Getirilmesine İlişkin Usul Hukuku Hükümlerinin İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi, Doktora Tezi, Ankara, 2010

Sosyal parafiskal gelirler, birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülke ile birlikte ülkemizde de sosyal güvenliğin finansmanında kullanılan en önemli kaynaklardan birisidir. Sosyal parafiskal gelirlerin ödenmesi, beraberinde mükellef ve sorumluya bazı şekli yükümlülükler de getirmektedir. Söz konusu sosyal parafiskal yükümlülüklerin yerine getirilmesinde sosyal güvenlik usul hukukuna ilişkin kaynaklar belirleyici olmaktadır.

Bu çalışmada Türkiye’de sosyal parafiskal yükümlülüklerin yerine getirilmesine ilişkin usul hukuku uygulamaları incelenmiştir. Ayrıca Almanya, Hollanda ve İsveç gibi bazı ülkelerdeki uygulamalar, karşılaştırma ve değerlendirmelerde yararlanmak amacıyla araştırılmıştır. Türkiye’de sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin usul hukuku uygulamalarınının 5510 sayılı Kanun’dan kaynaklanan birçok hata ve eksikleri bünyesinde bulundurduğu anlaşılmaktadır. Bu doğrultuda tezimiz, sosyal parafiskal yükümlülüklerle ilişkin olarak bağımsız bir usul kanunu düzenlenmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Anahtar Sözcükler

- 1. Sosyal Güvenlik**
- 2. Parafiskal Gelirler**
- 3. Sosyal Parafiskal Yükümlülükler**
- 4. Usul Hukuku**
- 5. Usul Kanunu**

ABSTRACT

BULUT, Mehmet.The Review and Evaluation of the Provisions on Procedural Law Relating to the Fulfillment of Social Parafiscal Obligations in Turkey, Ph.D.Thesis, Ankara, 2010

The social parafiscal income, in many developed and developing countries, as well as in our country, is one of the most important resources in financing of social security expenditures. Payment of social parafiscal incomes, brings out some obligatory requirements and responsibilities. In the fulfillment of these social parafiscal obligations, the sources concerning to Social Security Procedural Law has become determinant.

In this study; procedural law applications relating to fulfillment of social parafiscal obligations in Turkey are evaluated. Also, applications in some countries like Germany,Netherlands and Sweden have been investigated in order to make in comparisons and further evaluations.It is found out that Procedural law in Turkey regarding social parafiscal obligations keeps numerous mistakes and shortcomings stemming from the implementation of Act No. 5510. Our thesis in this direction, suggests that there is a need for regulation of a new independent Procedural Act relating to social parafiscal liabilities.

Key Words

- 1.Social Security**
- 2.Parafiscal Income**
- 3.Social Parafiscal Obligations**
- 4.Procedural Law**
- 5.Procedural Act**