

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

73711

**VERGİ YÖNETİMİ KAVRAMI
ÖRGÜTLENMESİ VE ÜLKEMİZ AÇISINDAN
ETKİNLİK SORUNU**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Z.Sacit ÖNEN

Hazırlayan
Faruk MUTLU

T 73711

**T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMAN TACİSİ**

Ankara, 1998

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Faruk MUTLU'ya ait "**Vergi Yönetimi Kavramı, Örgütlenmesi ve Ülkemiz Açısından Etkinlik Sorunu**" adlı çalışma, jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

(İmza)

Başkan

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

(İmza)

Üye

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı (Danışman)

(İmza)

Üye

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

ÖZET

Vergi yönetimi, kamu yönetimi içinde yer alan mali yönetimin bir alt bölümüdür. Kavram olarak süreç veya örgüt anlamında kullanılmaktadır. Biz bu çalışmamızda vergi yönetimini örgüt anlamında ele alarak yönetimin etkinliğini inceleyeceğiz.

Vergi yönetiminin örgütlenme şekli ülkeden ülkeye değişmekle beraber yaygın olan uygulama mali yönetimden ayrı ve bağımsız örgütlenmedir. Bu da merkezde "Bakanlık" veya "Müsteşarlık" düzeyinde taşrada ise bölge düzeyinde gerçekleştirilmektedir.

Vergi yönetiminin bazı işlevleri vardır. Yönetimin, bu işlevleri yerine getirilebilmekdeki başarı derecesi yönetimin etkinliği olarak tanımlanır.

Ülkemizde vergi yönetimi diğer ülkelerdeki yaygın uygulamanın tersine merkezde "Genel Müdürlük" taşrada ise "il ve ilçe" düzeyinde örgütlenmiştir. Bu ise uygulamada önemli sorunların ortaya çıkmasına dolayısıyla vergi yönetiminin etkinliğinin azalmasına neden olmaktadır.

Bu çalışmada vergi yönetiminin örgütlenmesinden kaynaklanan sorunlar ortaya konarak çözüm önerileri geliştirilecektir.

SUMMARY

The Tax Management is a subgroup of the Fiscal Administration that is to be found in the Public Administration.

Tax Management as a concept is used in two ways, firstly as a process and secondly as an organisation.

We will specify our research on Tax Management in terms of organisation and will examine its effect and outcomes.

The types of organising Tax Management vary from country to country. The common way of organising, is the one that is separated and independent from the Fiscal administration. In the headquarters, this is administered by the Ministry itself or the Under-Secretary. In the Province it is administered by the local offices.

Tax Management has some functions. The success in fulfilling the needs of these functions can be interpreted (expressed) as the effectiveness of the Management.

In contrary to other countries, the Tax Management in our country is organised in one headoffice that is in the administrative centre and in Province and town offices that are all over Turkey. This on its part brings serious problems on its application and is therefore the reason for the shortcoming of the effectiveness in Tax Management.

In this research, problems coming out of the organizing of Tax Management will be dealt with and proposals and suggestions will be offered.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
TÜRKÇE ÖZET.....	i
İNGİLİZCE ÖZET.....	ii
İÇİNDEKİLER.....	iii
TABLolar LİSTESİ.....	vii

GİRİŞ.....	1
-------------------	----------

BİRİNCİ BÖLÜM

YÖNETİM KAVRAMI VE SINIFLANDIRILMASI İLE VERGİ YÖNETİMİNİN YÖNETİM İÇİNDEKİ YERİ

1. YÖNETİM KAVRAMI VE SINIFLANDIRILMASI.....	2
1.1. Yönetim Kavramı.....	2
1.2. Yönetimin Sınıflandırılması.....	4
1.2.1. Kamu Yönetimi-Özel Yönetim Ayırımı.....	5
1.2.2. Türk Kamu Yönetiminin Özellikleri.....	6
1.2.3. Mali Yönetimin Kamu Yönetimi İçindeki Yeri.....	6
1.2.4. Vergi Yönetiminin Mali Yönetim İçindeki Yeri.....	7
2. VERGİ YÖNETİMİ.....	8
2.1. Tanımı.....	8
2.2. Öğeleri.....	9
2.2.1. Vergi Örgütü.....	10
2.2.2. Yönetimsel Süreç.....	10

2.3. Amaçları.....	10
2.4. İşlevleri.....	10
2.4.1. Tarhiyat İşlevi.....	11
2.4.2. Tahsilat İşlevi.....	12
2.4.3. İnceleme İşlevi.....	13
2.5. Önemi.....	13
2.5.1. Kaynak Dağılımı Yönünden.....	14
2.5.2. Gelir Dağılımı Yönünden.....	14
2.5.3. Büyüme ve İstikrar Yönünden.....	15

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ YÖNETİMİNİN ÖRGÜTLENMESİ ETKİNLİĞİ VE BAZI YABANCI ÜLKELERDEKİ ÖRGÜTLENME MODELLERİ

1. VERGİ YÖNETİMİNİN ÖRGÜTLENMESİ.....	17
1.1. Vergi Yönetiminin Mali Yönetimden Ayrı ve Bağımsız Olarak Örgütlenmesini Savunan Görüş	17
1.2. Vergi Yönetiminin Yürütme Organının Dışında Bağımsız Olarak Örgütlenmesini Savunan Görüş.....	18
1.3. Vergi Yönetiminin Mali Yönetimin İçinde Örgütlenmesini Savunan Görüş.....	19
2. BAZI YABANCI ÜLKELERDEKİ ÖRGÜTLENME MODELLERİ.....	20
2.1. OECD Üyesi Ülkelerde Vergi Yönetiminin Örgütlenme Yapısı	21
2.2. Danimarka’da Vergi Yönetiminin Örgütlenme Modeli.....	22
2.3. Almanya’da Vergi Yönetiminin Örgütlenme Modeli.....	24
2.4. Fransa’da Vergi Yönetiminin Örgütlenme Modeli.....	26

3. VERGİ YÖNETİMİNİN ETKİNLİĞİ.....	30
3.1. Vergi Yönetiminde Etkinlik Kavramı.....	30
3.2. Vergi Yönetiminde Etkinliği Belirleyen Faktörler.....	31
3.2.1. Personel Yönetimi.....	31
3.2.2. Bilgisayar Kullanımı.....	32
3.2.3. Mükellef ile Olan İlişkiler.....	32
3.2.4. Etkin Bir Örgütlenme.....	33

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ YÖNETİMİNİN ÖRGÜTLENMESİ VE ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. TÜRKİYE'DE VERGİ YÖNETİMİNİN ÖRGÜTLENMESİ.....	34
1.1. Türk Vergi Yönetiminin Tarihsel Gelişimi.....	34
1.2. Türk Vergi Yönetiminin Bugünkü Durumu.....	40
1.3. Gelirler Genel Müdürlüğünün Görevleri.....	41
1.4. Gelirler Bölge Müdürlüğünün Görevleri.....	43
1.5. Defterdarlık Biriminin Görevleri.....	44
1.6. Vergi Dairelerinin Görevleri.....	45
1.7. Gelir Müdürlüklerinin Görevleri.....	45
2. VERGİ YÖNETİMİNİN ETKİNLİĞİ	46
2.1. Türk Vergi Yönetiminin Genel Müdürlük Düzeyinde Örgütlenmesi.....	54
2.2. Türk Vergi Yönetiminin Taşra Teşkilatındaki Örgütlenme Şekli.....	58
2.3. Vergi Dairelerinin Durumu.....	61
2.4. Vergi Yönetimi Elemanlarının Niteliği.....	66
2.5. Ücret Sorunu.....	69
2.6. Bilgisayar Kullanımının Yaygınlığı.....	71
2.7. Vergi İstihbarat Arşivinin İşlerliği.....	74

2.8. Vergi İncelemelerinin Etkinliği.....	77
2.9. Yaygın Ve Yoğun Vergi Denetimlerinin Etkinliği.....	91
2.10. İdare-Mükellef -Vatandaş İlişkileri, Vergi Bilincinin Oluşması.....	93
2.11. Vergisel Verilerin Kısa Aralıklarla Kamuoyuna Açıklanması.....	97
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	99
KAYNAKÇA.....	101
EKLER.....	107



TABLOLARIN LİSTESİ

Sayfa

1. Son Beş Yılın Bütçe Gelirleri ve Gelirlerin	
Kaynağına Göre Dağılım	55
2. Ankara İlindeki Bazı Vergi Dairelerinin Mükellef	
ve Memur Sayıları	62
3. OECD Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin	
GSYİH'ya Oranları	78
4. Vergi İnceleme Elemanlarının Sayısı	81
5. Türkiye Geneline Mükellef Sayıları	81
6. Vergi Denetmenlerinin Son Beş Yıllık İnceleme Sonuçları.....	82
7. Hesap Uzmanlarının Son Beş Yıllık İnceleme Sonuçları	83
8. Gelirler Kontrolörlerinin Son Beş Yıllık İnceleme Sonuçları.....	83
9. Vergi Denetmenlerine Valilik Makamınca Verilen İşlerin	
Yıllara Göre Dağılımı ve Bu İşler İçin Harcanan Süreler.....	88
10. Ülkemizdeki Bazı Az Gelişmiş İllerin Mükellef Sayıları	
İle Toplam Tahsilattaki Payları.....	89
11. Ülkemizdeki Bazı Gelişmiş İllerin Mükellef Sayıları	
ile Toplam Tahsilattaki Payları.....	89

GİRİŞ

Vergi yönetimi kavramı, birincisi "yönetmel faaliyetler, yönetmek, süreç", ikincisi ise "örgüt" anlamına gelmektedir. Genel olarak dar anlamda vergi yönetimi denildiğinde "örgüt", geniş anlamda vergi yönetimi denildiğinde ise "süreç" anlaşılmaktadır. Çalışmamızda vergi yönetimi "örgüt" anlamında ele alınarak etkinliğı araştırılacak ve etkinliğinin sağlanmasına ilişkin çözüm önerilerinde bulunulmaya çalışılacaktır.

Bu amaçla çalışmamızın birinci bölümünde, yönetim kavramı açıklanmış, yönetimin sınıflandırılması yapılmış ve bu sınıflandırmada vergi yönetiminin yeri belirlenmiştir. Daha sonra vergi yönetiminin tanımı, amaçları, işlevleri, öğeleri ve önemi açıklanmıştır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde, genel olarak vergi yönetiminin örgütlenme modelleri incelenmiş ve bazı yabancı ülkelerdeki örgütlenme modellerinden örnekler verilerek ülkemizdeki uygulama ile karşılaştırma yapma imkanı sağlanmıştır. Ayrıca, vergi yönetiminin etkinliğı kavramı açıklanmış olup, etkinliğı belirleyen faktörler üzerinde durulmuştur.

Üçüncü ve son bölümde ise, ülkemizde vergi yönetiminin örgütlenmesinin tarihsel gelişimi ile bugünkü yapısı hakkında açıklamalar yapılmış, Türk vergi yönetiminin etkinliğı araştırılmış, etkinliğini azaltan faktörler üzerinde durularak konuya ilişkin çözüm önerileri geliştirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

YÖNETİM KAVRAMI VE SINIFLANDIRILMASI İLE VERGİ YÖNETİMİNİN YÖNETİM İÇİNDEKİ YERİ

1. YÖNETİM KAVRAMI VE SINIFLANDIRILMASI

1.1. Yönetim Kavramı:

"Yönetim", çok değişik anlamlarda tanımlanmakta olup, ortak bir tanımı bulunmamaktadır. Çünkü, yönetim kavramı birden çok anlama gelmektedir. Yönetim bazen örgüt, bazen yönetsel etkinlikler, bazen de her ikisini kapsayan anlamda kullanılır.

Ancak, çeşitli anlamlarda kullanılmakla birlikte yönetim kavramından bahsedebilmek için belirgin üç özelliğin bulunması gerekir. Öncelikle insanlar olmalıdır, insanlar arasında işbirliği sağlanmalıdır, sağlanan işbirliği bir amaca yönelik olmalıdır.

Buna göre; yönetimde yöneten ve yönetilen insandır. Yönetimde en azından bir yöneten ve bir de yönetilene ihtiyaç olduğuna göre tek bir insanın olduğu ortamda yönetimden bahsedilemez. Birden çok kişiye, bir gruba ihtiyaç vardır. İnsanların yönetim ile ulaşmak istedikleri bir amaç vardır. İnsanlar bu amaç doğrultusunda birbirleri ile işbirliği içine girerler.

Yönetim kavramının ortak nitelik taşıyan bu özelliklerini belirttikten sonra, değişik yönetim tanımlarından örnekler verelim.

Yönetim, ortak amaçlı kişilerin yer aldıkları bir örgütün en kısa ve en kestirme yoldan amaçlarını gerçekleştirmesine yönelik ve planlama, örgütlenme,

yöneltme, düzenleştirme, denetleme eylemlerinden oluşan bir bütündür⁽¹⁾ . Burada yönetim hem örgüt hem de yönetsel etkinlikler anlamında kullanılmıştır.

Bir başka tanıma göre yönetim, saptanan amaçlara en etkin ve verimli bir şekilde ulaşabilmek için, insanların çabalarını birleştiren ve düzenleştiren iş ve eylemlerin tümüne denir⁽²⁾ . Burada ise yönetim yönetmek, yönetsel etkinlikler anlamında kullanılmıştır.

Yönetimin yönetsel etkinlikler anlamındaki bir başka tanımı ise şöyledir. Yönetim, belirli insani amaçlara erişmeye yarayan planlı insani faaliyetlerdir. Örnek olmak üzere, ev idaresi, mesleğin idaresi.⁽³⁾

Türkçede yönetim sözcüğü, Osmanlıca sevk ve idare deyimini karşılığı olarak kullanılmıştır. Buna göre, yönetim ve idare sözcükleri zaman zaman aynı, zaman zaman da farklı anlamlar taşımaktadırlar. Ancak toplumda yanlış bir görüş vardır. Bu görüşe göre, idare denildiğinde "örgüt" yönetim denildiğinde ise "faaliyet, yönetmek" anlaşılmakta, idare ile örgüt kavramları bütünleşmiş olmaktadır. Gerçekte ise ister idare denilsin ister yönetim, bunun anlamı kullanıldığı yere göre değişmektedir.

1982 Anayasasının Üçüncü Kısım İkinci Bölümünde "IV İdare" başlığı altında bazı düzenlemelere gidilmiş ve "idare" değişik anlamlarda kullanılmıştır.

Anayasanın 123. maddesinde yer alan "idare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir" kuralında "idare" hem örgüt, hem de idari etkinlik

(1) Mehmet şAHİN, *İş İdaresine Giriş*, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakóltesi Yayınları, Yayın No:72, Eskişehir 1987, Fasikül 1, s.70.

(2) Sinan ARTAN, *İş İdaresi*, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakóltesi Yayınları, Yayın No:11, Eskişehir 1992, Fasikül 1, s.2.

(3) Hamza EROĞLU, *İdare Hukuku*, İşin Yayıncılık, 4. Bası, Ankara 1984, s.1.

anlamında kullanılırken, 125. maddede yer alan "idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" kuralında "idare" örgüt anlamında, 126. maddede yer alan "illerin idaresi yetki genişliği esasına dayanır" kuralındaki "idare" ise idari etkinlik anlamındadır.

Aynı şekilde Anayasanın 126. maddesinde yer alan "Merkezi İdare" ve 127. maddesinde yer alan "Mahalli İdareler" terimleri de örgüt anlamındadır. Bu örnekleri çoğaltmak mümkündür. Ancak buraya kadar verilen örneklerden de anlaşılacağı üzere "idare" veya "yönetim" kavramları kullanıldığı yerlere göre anlam taşımaktadır.

1.2. Yönetimin Sınıflandırılması:

Yönetim ikiye ayrılır. Kamu yönetimi ve özel yönetim. Kamu yönetimi, kuvvetler ayrılığı çerçevesinde yürütme kuvvetinin yönetsel faaliyetlerini içerir⁽⁴⁾. Yasama ve yargı faaliyetleri, kamu yönetimini etkilemekle birlikte yönetim faaliyetlerinin sınırları dışında kalmaktadır. Kamu yönetiminin görev ve yetki alanının sınırları yasama kuvvetince çıkartılan yasalarla belirlenir. Kamu yönetimi, kendisine yüklenen görevleri yerine getirirken ve yetkisini kullanırken gerektiğinde yargı organlarının denetimine açıktır⁽⁵⁾.

Buna göre, kamu yönetimi, yasama ve yargı organının dışında, yürütme organının içinde yer almaktadır. Ancak bu demek değil ki, yönetimin yasama ve yargı ile hiçbir ilişkisi yoktur. Tersine dolaylı da olsa bir ilişkisi vardır. Örneğin yasama yaptığı kanunlarla bunu uygulayacak olan yönetimi etkilerken, yönetim de söz konusu kanunların hazırlanış çalışmalarını gerçekleştirerek kanunların oluşmasına katkıda bulunur. Aynı şekilde, yönetimin işlem ve eylemlerine karşı mahkemelere başvurulur. Böylece dolaylı yoldan yargı organları yönetimi etkilemiş olur.

(4) Turgay ERGUN-Aykut POLAT, *Kamu Yönetimine Giriş*, Ankara 1978, s.4.

(5) Osman PEHLİVAN, "Vergi Yönetiminin Kamu Yönetimi İçindeki Yeri", *Vergi Dünyası*, Sayı:75, Kasım 1987, s.10.

1.2.1. Kamu Yönetimi - Özel Yönetim Ayırımı:

Kamu yönetimi ile özel yönetimin birçok ortak yanlarının bulunmasına karşılık, farklı yanları da vardır. Kamu yönetimi ile özel yönetim arasındaki temel ayrılıkları şu şekilde belirlemek mümkündür.

i. Kamu yönetiminin kuruluşu, örgütlenmesi, görev ve yetkileri, kamu görevlilerinin hizmete alınmaları, hak ve yükümlülükleri çalışma koşulları, kamu kuruluşlarının hizmet ve malzeme sağlama yöntemleri yasalarla düzenlenmiş olup bu konularda hareket serbestisi söz konusu değildir. Buna karşılık özel yönetim için, devlet tarafından iş hayatına ilişkin genel yasal düzenlemeler dışında herhangi bir yasal sınırlama getirilmediğinden, daha fazla hareket serbestisi söz konusudur.

ii. Kamu yönetiminin amacı genel olarak kamu hizmeti sunmak ve kamu yararı sağlamaktır. Burada verilen hizmetten kar elde etmek gibi bir amaç bulunmamaktadır. Ancak özel yönetim öncelikle kar amacı güder.

iii. Toplumda, kamu yönetimi denilince ilk akla gelen şey yoğun bürokratik işlemlerdir. Buna karşılık özel yönetimin çok verimli olduğu görüşü yaygındır. Yine kamu yönetiminin politik ve ideolojik davranışlardan etkilendiğine inanılmaktadır.

iv. Özel kişiler arasındaki ilişkiler, hukuksal eşitlik ilkesine dayanmaktadır. Dolayısıyla bir tarafın diğer tarafa zorla birşeyleri kabul ettirmesi söz konusu değildir. Buna karşılık kamu yönetimi amacını gerçekleştirmek için zor kullanabilir. Bunun içinde kamu gücünden yararlanır.

Yönetim, özel kişilerle karşılaştığında, aralarında eşitlik yoktur; eşitlik yönetim yararına bozulmuş, yönetime, kamu yararı için ayrıcalık tanınmıştır⁽⁶⁾.

(6) Şeref GÖZÜBÜYÜK, *Yönetim Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 1994, 7. Bası, s.10.

1.2.2. Türk Kamu Yönetiminin Özellikleri:

Türk kamu yönetiminin "idare hukuku" denilen ayrı bir hukuk dalı ve "idari yargı" denilen ayrı bir yargı düzeni vardır. Buna göre; idare hukuku, idareye özgü hukuk kurallarını, idari kuruluşların yapısını, işleyişini, görev ve yetkilerini, kişilerle ve birbirleriyle olan ilişkilerini ve sorumluluklarını düzenler. Yine idarenin hukuka uygunluğunu sağlamak, idarenin eylem ve işlemlerinden zarar gören kişilerin idareye karşı açtıkları davaları karara bağlamak üzere, adli yargı dışında, ayrı bir yargı düzeni oluşturulmuştur.

Türk kamu yönetiminin en belirgin özelliklerinden birisi de güçlü bir merkezi idarenin oluşmasıdır. Merkez yetkilerin büyük bir bölümünü kendinde toplamış ve mahalli idarelerin hareket serbestisi çok sınırlı kalmıştır.

İdari kuruluşlarda, görev ve sayısal yönden büyüme eğilimi görülmekte olup bu büyüme belli ilkelere dayanmadan gerçekleştirildiğinden, kamu kuruluşları arasında görev karışımına neden olmaktadır.

İdari kuruluşlardaki bu karışıklık, kamu görevlileri alanında da görülmektedir. Kamu görevlileri, Cumhuriyet döneminde, eskiye göre düzenli bir biçime kavuşturulmuş, ancak personel politikasının bir sistemden yoksun olarak geliştirilmesi nedeniyle sayıca kabarık, verimsiz bir memur kadrosunun oluşmasına neden olunulmuştur.

1.2.3. Mali Yönetimin Kamu Yönetimi İçindeki Yeri:

Kamu yönetimi içinde önemli bir bölümü oluşturan mali yönetim, kamu gelirlerinin toplanması, yönetimi ve harcanması işlemlerini kapsamaktadır⁽⁷⁾.

(7) PEHLİVAN, a.g.m., s.12.

Bir başka tanıma göre mali yönetim, çeşitli gelir kaynaklarının yönetim usullerini, kamu fonlarının korunması ve etkin kullanımını, gelir düzeyinin korunmasını, gelir düzeyinin yükseltilmesi sürecini, mali kayıtların tutulmasını, bütçenin hazırlanmasını ve uygulamasını kapsamaktadır⁽⁸⁾.

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere mali yönetim kamu yönetiminin ekonomik ve mali yönleri ile ilgilenmekte olup kamu gelir ve giderlerinin en geniş bakış açısı içerisinde uygulanmasını kapsamaktadır. Mali yönetim, kamu hizmetlerinin en etkin düzeyde karşılanması, kıt kaynakların optimal düzeyde kullanımı ve mali politika araçlarının sosyal ve ekonomik hedefleri en başarılı şekilde gerçekleştirecek düzeyde uygulanması bakımından büyük önem taşır. Buna göre mali yönetim geniş anlamda düşünüldüğü takdirde; kamu gelirlerinin yönetimini, kamu giderlerinin yönetimini, kamu girişimlerinin yönetimini, bunlarla ilgili yasal düzenleme ve uygulamaları, denetim ve yargı aşamalarını kapsar.

1.2.4. Vergi Yönetiminin Mali Yönetim İçindeki Yeri:

Mali yönetimin tanımını yaparken kapsadığı işlemlerden birisinin de kamu gelirlerinin toplanması ve yönetimi olduğunu belirtmiştik. Kamu gelirleri; vergiler, devletin mülk ve teşebbüs gelirleri, cezalar ile hibe ile yardımlardan oluşmaktadır. İşte mali yönetimin yalnızca vergilerin toplanması ve yönetilmesi ile ilgili bölümü vergi yönetimini oluşturmaktadır. O halde vergi yönetiminin temel görevi, vergilerin toplanmasıdır. Vergilerin toplanmasından, vergilemeye ilişkin tüm işlemlerin yürütülmesi anlaşılmalıdır. Bu işlemler, mükellefin tespit edilmesi, verginin tarhi, tahsili, mükellefiyete aykırı davranışlara gerekli yaptırımların uygulanmasıdır. Buna göre vergi yönetimi, vergilemeye ilişkin her türlü hizmeti yürüten kurumlarla,

(8) Abdurrahman AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, Gazi Üniversitesi Yayını, Yayın No:67, Ankara, 1985, s.405.

vergilemeyle ilgili tüm işlemlerin yerine getirilmesine ilişkin yönetsel süreci içermektedir.

Vergi, hukuki cebir altında alınmakta olup karşılıksız bir ödeme niteliği taşımaktadır. Vergi kişilerle devlet arasında bir borç alacak ilişkisi doğurur. Buna göre vergileme, kişilerle devlet arasında bir borç alacak ilişkisi oluşturduğundan, kamu hukuku alanına girer. Kamu hukukunda, kişilerle devlet arasındaki ilişkilerde devletin üstünlüğü ilkesi geçerlidir⁽⁹⁾.

Vergilemeye ilişkin bütün bu özellikler, vergi yönetiminin, kamu yönetiminin etki bakımından müdahaleci, hukuki düzenlemeye bağlılığı bakımından ise bağımlı yönetim alanına girmesine neden olmaktadır⁽¹⁰⁾.

2. VERGİ YÖNETİMİ

2.1. Tanımı:

Yönetim kavramını tanımlarken yönetimin ortak bir tanımının olmadığını çünkü birden çok anlamda kullanıldığını belirtmiştik. Bu durum vergi yönetimi için de geçerlidir. Vergi yönetimi de bazen bir süreci bazen de bir örgütü tanımlamak için kullanıldığından ortak bir tanımlı bulunmamaktadır.

Vergi yönetimi, yükümlülerin yasalara göre vergilerinin belirlenmesini ve vergi alacağının zorla alınmasına ilişkin kuralları içermektedir. Görüldüğü gibi, bu tanımda vergi yönetimi bir kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır⁽¹¹⁾.

(9) Akif ERGİNAY, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi Yayınları, 11. Bası, Ankara 1984, s.16.

(10) PEHLİVAN, a.g.m., s.13.

(11) Burhan ERDEM, *Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın No:233/154, Eskişehir 1981, s.9.

Bir başka tanıma göre ise vergi yönetimi, gelir politikalarını hazırlayan ve tercihlere karar veren, vergi sisteminde yasa normu veya bağlayıcı diğer genel düzenleyici işlemler haline gelmiş bu politikaları yine yasalarda yer alan verginin tarhı, tahakkuku, tahsili ve vergi denetimi gibi usüli kural ve kurumlar aracılığıyla yerine getirmekle sorumlu olan kamu yönetim birimidir⁽¹²⁾ . Bu tanımlamada ise vergi yönetimi örgüt anlamında kullanılmıştır.

"Vergi Yönetimi, vergilemeye ilişkin her türlü hizmeti yürüten kurumlarla, vergilemeyle ilgili tüm işlemlerin yerine getirilmesine ilişkin yönetsel süreci içermektedir.⁽¹³⁾ " tanımında ise hem örgüt hem de süreç vurgulanmıştır.

Türk vergi mevzuatında vergi yönetiminin tanımı yerine vergi dairesinin tanımı yapılmıştır.

Vergi Usul Kanununun 4. maddesine göre; vergi dairesi, mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir. Vergi dairesi, örgüt anlamında vergi yönetiminin bir alt birimi olduğuna göre bu tanım tam olarak vergi yönetimini kapsamamaktadır.

Yukarıdaki tanımlardan anlaşıldığına göre vergi yönetimi kavramı, süreç ve örgüt kavramlarının her ikisi için de kullanılmaktadır. Uygulamada ise, dar anlamda vergi yönetimi, vergi hizmetlerini yürüten örgüt anlamına gelmekte, geniş anlamda vergi yönetimi de biçimsel vergi hukuku uygulamasını ifade etmektedir. Biz bu çalışmamızda vergi yönetimini örgüt anlamında ele alacağız.

2.2. Öğeleri:

Vergi yönetiminin öğeleri yukarıda yaptığımız tanımlar dikkate alındığında iki ana başlık altında toplanabilir. Bunlar vergi örgütü ve yönetsel süreçtir.

(12) Nezi̇ ŞEKER, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Beta Yayıncılık, Yayın No:436 İstanbul, 1994, s.84.

(13) PEHLİVAN, a.g.m., s.12.

2.2.1. Vergi Örgütü:

Vergi örgütü, vergi ile ilgili tüm kuralları, düzenlemeleri uygulayan birim, devlet gelirlerini devlet adına toplayan kuruluştur. Buna göre, vergi örgütü, vergi yönetiminin yürütme organı durumundadır.

2.2.2. Yönetmel Süreç:

Vergi Usul Kanununun 4. maddesinde yer alan "Vergi Dairesi"nin tanımı içinde belirtilen mükellefin tespit edilmesi, matrahın belirlenerek tarhiyatın yapılması, tarh edilen verginin tahsil edilmesi ve ödenmeyen vergiler için cezaların uygulanması yönetmel süreci oluşturur.

Buna göre yönetmel süreç; tarh ve tahakkuk işlemleri, tahsilat işlemleri ve cezalar olmak üzere üç aşamaya ayrılır.

2.3. Amaçları:

Vergi en özet biçimde şöyle tanımlanabilir. Kamu giderlerinin karşılanması amacıyla kişilerden karşılıksız olarak ve zorla alınan değerlerdir. Öyle ise vergi yönetiminin amacı da kamu giderlerini karşılayacak finansmanı mevzuata uygun bir biçimde en yüksek oranda sağlamaktır.

2.4. İşlevleri:

Vergide karşılıklı iki taraf bulunmaktadır. Bunlardan birincisi vergiyi ödeyen mükellef, ikincisi ise vergi toplamakla görevli örgüttür ki buna organik vergi yönetimi de denir. Bu iki tarafın da yerine getirmeleri gereken bazı görevleri vardır ve bu görevler yazılı olarak belirlenmiştir. Eğer taraflardan birisi bu görevini yerine getirmezse sistem aksar.

Bu bakımdan vergi yönetiminin temel görevinin yükümlülerin yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlayan bir ortam sağlamak olduğu ileri sürülebilir. Bu ortamın gelişmesi için yükümlülerde "yükümlü olma bilinci"ni de geliştirmek gerekir. Bu doğrultuda vergi yönetiminin işlevlerini, tarhiyat, tahsilat ve inceleme işlevi olmak üzere üç başlık altında toplayabiliriz.

2.4.1. Tarhiyat İşlevi:

Tarhiyat işlevi, mükellefin tespit edilmesinden başlayarak verginin tahakkukuna kadar uzanan ve birkaç işlemi kapsayan bir süreci anlatır. Buna göre, tarhiyattan söz edilebilmesi için öncelikle adına tarhiyat yapılacak bir yükümlü olmalıdır. Dolayısıyla tarhiyat işlevinin başlangıcı yükümlünün tespit edilmesi ile başlar. Bu aşama vergilemede çok önemlidir. Çünkü bu aşamadan sonra gelen tüm işlevler yükümlü üzerine kurulmuştur. Ayrıca bu aşamanın vergi yönetiminin amacı yönünden de büyük önemi vardır. Çünkü yükümlü olarak tespit edilen birisi yükümlülüğü ile ilgili bazı görevleri yerine getirmediği takdirde bunun tespit ve takip imkanı bulunmaktadır. Ancak yükümlü olarak tespit edilmemiş birisinin hiçbir şekilde takibi söz konusu olamaz.

Yükümlülüğün saptanmasından sonra gelen evre, yükümlünün kendisine yüklenilen görevleri yerine getirmesidir ki, beyana dayalı vergiler açısından bu yönde yapılacak en önemli şey yükümlünün beyanda bulunmasıdır. Beyana dayalı tarh sistemi dünyanın en çağdaş sistemidir. Çünkü vergilenecek unsurları en iyi yükümlü bilir. Ayrıca yükümlünün beyanı üzerine tarh işleminin yapılması yükümlüye olan güvenin bir göstergesidir ki bu da yükümlü-idare arasındaki sıcak ilişkinin kurulması yönünden çok önemlidir. Ancak durum böyle olmakla birlikte bu sistemde de sistemin dışına çıkmak isteyen bazı kötü niyetli yükümlüler olabilir. Bu açıdan vergi yönetiminin bu sapmaları önleyecek tedbirleri çok iyi alması gerekir. Tabi bu işlem yalnızca idarenin alacağı zorlayıcı tedbirlerle çözümlenemez. Yükümlülerin eğitim durumu ve vergi bilincinin ne derece yerleştiği de burada önemlidir. Diğer

taraftan yükümlü sayısı arttıkça beyanname sayısı da artacağından bunların sağlıklı takibi için bilgisayar kullanımı zorunlu hale gelecektir. Ayrıca beyanda bulunmayan yükümlüler idarenin gerek vergi dairesi nezdinde yapacağı tarama ve kontrollerle gerekse yükümlüler nezdinde yapacağı yoklamalarla tespit edilir.

Bir diğer evre ise, verginin üzerinden hesaplanacağı matrahın belirlenmesi aşamasıdır. Burada çok çeşitli yöntemler vardır. Ancak en yaygın kullanılan iki yönetimi belirtmek gerekirse; birincisi matrahın vergi yönetimince saptanmasıdır ki buna örnek olarak götürü usul gösterilebilir. İkinci olarak yukarıda da belirttiğimiz gibi mükellef matrahı kendisi beyan edebilir. Buna ise gerçek usulde vergilendirme örnek gösterilebilir.

2.4.2. Tahsilat İşlevi:

Tarhiyat işlevi, mükellefin tespit edilmesi, matrahın beyanı, verginin tarhedilmesi, tarhedilen verginin mükellefe tebliğ edilmesi ve böylece verginin tahakkuku aşamalarını kapsamakta olup bundan sonra gelen aşama tahsilat aşamasıdır.

Vergi tahsil yöntemleri tarihsel bir kategoridir. Zaman ve yer olarak değişebilir. Başlıca vergi tahsili yöntemlerini; iltizam, ihale, halk temsilcileri eliyle toplama, emanet, verginin yükümlüce ödenmesi, pul veya bandrol yapıştırma ya da değerli kağıt kullanma ve tescil yöntemleri olarak sıralayabiliriz ⁽¹⁴⁾.

Etkili olmayan bir vergi yönetiminin ilk belirtisi, vergi ödemelerindeki gecikmeler ve bakayalardır. Vergi yönetimini etkin duruma getirmek için, zamanında ödeme yapmayanlara etkili yöntemlerle baskı yapmak gerekir.

(14) Halil NADAROĞLU, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 5. Baskı, Okan Dağıtım ve Yayın, İstanbul, 1983, s.271.

Tahsilat işlevinin gelişimine ilişkin önlemler iki yönden ele alınmalıdır.⁽¹⁵⁾

- Tahsilat sürecine ilişkin önlemler
- Yaptırım gücüne ilişkin önlemler

Tahsilat sürecine ilişkin önlemler, süresi içinde ödemedede bulunmayanları anında saptamaktır. Bunun için de yükümlü hesaplarının günü gününe izlenip denetlenmesi gerekir. Yaptırım gücüne ilişkin önlemler iki grupta toplanır. Birincisi, hukuki, cezai yaptırımlardır. Burada parasal cezalar sözkonusudur. İkincisi, devletin doğrudan alacağını tahsil edici girişimde bulunmasıdır. Başka bir deyişle, vergisini ödemeyen yükümlünün mal varlığının haczi ve satışı gerekir. Türkiye'de kamu alacaklarının tahsili süreci 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da belirtilmiştir.

2.4.3. İnceleme İşlevi:

Vergi incelemesinde iki amaç vardır. Birincisi yükümlülerin bilerek ya da bilmeyerek yaptığı hataları veya hileleri ortaya çıkarmaktır. Buna genel olarak araştırma işlevi denir. İkincisi ise, hata veya hile yaptığı takdirde inceleme ile yakalanacağı ve cezalandırılacağı düşüncesi ile mükelleflerin hata yapmasını önlemeyi amaçlar ki buna da önleme işlevi denir. Bu işlev birincisinden çok daha önemlidir. Vergilemede beyan usulünün uygulandığı bir vergi sisteminde mutlak surette iyi bir inceleme mekanizmasına ihtiyaç vardır. Çünkü beyan usulünde mükellefin matrahını doğru olarak beyan edip etmediğinin kontrolü ancak inceleme ile olur.

2.5. Önemi:

Vergi yönetiminin önemini özellikle kamu ekonomisi açısından incelemek gerekir. Buna göre, kamu ekonomisinde vergi yönetiminin önemini; kaynak dağılımı

(15) ERDEM, a.g.e., s.27-28.

yönünden, gelir dağılımı yönünden ve büyüme ve istikrar yönünden ayrı ayrı inceleyelim.

2.5.1. Kaynak Dağılımı Yönünden:

Bir vergi sistemi, toplumsal davranışları etkileyerek toplumu optimal sektörler arası kaynak dağılımı noktasına iletebilir veya uzaklaştırabilir. Kişiler tercihlerini genellikle vergi dışı kalmış veya az vergilendirilen sektörler lehine kullanırlar. Buna göre kaynaklar da bu sektörlerle doğru kayar.

Kamusal malların ortak tüketim ve bölünmezlik özelliklerini taşımaları bunlara piyasa malları gibi gönüllü ödemelerde bulunulmasını ortadan kaldırır. Bu nedenle kamusal malların fiyatları demek olan vergiler, zorunlu olarak toplanır. Vergilerin devlet adına toplanması vergi yönetimi aracılığıyla yürütülür. Vergi yönetiminin etkin işlememesi durumunda vergi yükümlülere çeşitli yollarla vergi ödememe yolunu seçeceklerdir. Çünkü kamusal malların maliyetlerine katılmama, bu malların tüketiminden vazgeçme gibi bir durumu ortaya çıkarmayacaktır. Vergi yönetimindeki aksama, vergi sisteminin kaynak dağılımı üzerindeki etkilerine benzer etkiler yapacaktır. Olayı somut bir örnekle açıklamak gerekirse, ülkemizde gayrimenkul piyasası oldukça canlıdır. Bu piyasada sürekli talep vardır. Çünkü vergi yönetimi gayrimenkul piyasasını yeterince kavrayamamıştır. Bu alandaki spekülasyon kazançların büyük ölçüde vergi dışı kalması sonucu, kaynaklar reel yatırımlardan gayrimenkul piyasasına kaymaktadır. Bu durum vergi sisteminin dolayısıyla vergi sistemini uygulayan vergi yönetiminin yetersizliğinin bir sonucudur.

2.5.2. Gelir Dağılımı Yönünden:

Devletin her türlü gelir ve harcama faaliyetlerinin, toplumun üyeleri arasında gelir ve servetin yeniden dağılımına yol açtığı bir gerçektir. Devlet gelirleri içinde en büyük pay vergilere aittir. Maliye politikasının geliri yeniden dağıtıcı işlevi için kullandığı temel araç, vergi politikasıdır. Vergilerin çağdaş işlevleri arasında en

önemlisi gelir dağılımını sağlama işlevidir. Genel olarak dolaylı ve dolaysız vergiler gelir dağılımını farklı yönlerden etkilemektedir. Dolaysız vergilerin artan oranlılık, en az geçim indirimi ve ayırma ilkesi gibi teknik olanakları bünyesinde taşıma olanağı vardır. Buna karşılık dolaylı vergiler, bu olanağı vermemektedir.

Dolaylı vergiler küçük gelir gruplarının bütçelerinde büyük yer tutmasına karşılık, üst gelir gruplarının bütçesinde görece olarak önemi azalan, gerileyici etkilere sahip vergilerdir. Bu nedenle bir vergi yapısında, dolaylı ve dolaysız vergilerin oranı, gelirin yeniden dağılımı yönünden önemli olmaktadır. Dolaysız vergilerin en önemlisi olan gelir vergisi, ancak etkin bir biçimde uygulandığı zaman geliri yeniden dağıtıcı işlev görülebilir. Eğer gelir vergisi mükelleflerinin denetimi yetersiz olursa bu mükellefler ödemeleri gereken verginin çok altında vergi öderler. Bu durumda kaynakta kesintiye tabi olan maaş ve ücret gibi gelirler aleyhine bir vergi yükü dağılımı olacaktır. Dolayısıyla gelir vergisinin gelir dağılımını eşitleme işlevi yetersiz kalacaktır.

2.5.3. Büyüme ve İstikrar Yönünden:

Büyüme gayrisafi milli hasıladaki artış olarak tanımlarsak sermaye birikimi büyümede ana etken olarak karşımıza çıkar. Bilindiği gibi sermaye birikiminin ana kaynağını ise tasarruflar oluşturmaktadır. Vergi politikası, toplam tasarrufu artırıcı ve yatırımları teşvik edici nitelikte olmalıdır. Büyümenin gerçekleştirilebilmesi, önemli harcamaların yapılmasını gerektirmektedir. Bu harcamaların yeterli ve sürekli bir finansman ile karşılanması gerekir. Bu açıdan en önemli finansman kaynağı vergilerdir. Diğer yandan vergilerin özel harcamaları kısıtıcı etkisi ve fiyatların yapısını belirlemesi toplam harcamaların düzeyini ve yapısını yönlendirmede önemli bir etken olmaktadır. Yine yürürlükteki vergilerin tam olarak toplanamaması, ek vergilerin konmasına neden olmaktadır. Bu tür vergilerin yatırımları azaltıcı yönleri olduğu açık bir gerçektir. Yatırımların azalması büyüme engellemektedir.

Vergi yönetimi özellikle gelişmekte olan ülkeler yönünden daha önemlidir. Çünkü bu ülkelerin en büyük amacı ekonomik kalkınmayı gerçekleştirmektir. Bunun içinde vergi yönetiminin, kaynakların optimum bir şekilde dağıtılmasını, gelirlerin adil bir şekilde bölüşülmesini sağlayacak biçimde örgütlenmesi ve etkin olması gerekmektedir. Yine kamu gelirlerinin, bu ülkeler yönünden önemi çok büyüktür. Ancak gelişmiş ülkelerde gayrisafi milli hasılanın % 25-30'u vergi olarak alınırken, gelişmekte olan ülkelerde bu oran % 8-15 dolaylarında kalmaktadır. Bu ayrılığın nedenini, ekonomik gelişme düzeyi, sosyo politik etkenler ve yönetimin örgüt yapısı oluşturmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerin vergi yönetimlerinin düzeyi çok düşüktür. Bu ülkelerde vergi toplamakla görevli personel iyi yetişmemiş, personelin ilerlememesi, liyakat, yararlılık yerine kıdeme bağlı kılınmıştır. Düşük maaş ve ücretler, rüşvet ve suistimale yol açmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ YÖNETİMİNİN ÖRGÜTLENMESİ, ETKİNLİĞİ VE BAZI YABANCI ÜLKELERDEKİ ÖRGÜTLENME MODELLERİ

1. VERGİ YÖNETİMİNİN ÖRGÜTLENMESİ

Vergi yönetimi daha önce de belirtildiği üzere mali yönetimin bir alt bölümüdür. Bu nedenden dolayı vergi yönetiminin örgütlenmesi mali yönetimle ilişkili olarak farklılıklar göstermektedir.

Vergi yönetiminin örgütlenmesi ile ilgili olarak değişik görüşler ileri sürülmektedir. Ancak biz bu görüşleri üç başlık altında toplayabiliriz.

Birinci görüşe göre vergi yönetimi mali yönetimden ayrı ve bağımsız bir şekilde örgütlenmelidir. Burada vergi yönetimi yürütme organının içinde kalmakla birlikte mali yönetimden ayrılmaktadır. Uygulamada en çok rastlanan örgütlenme şekli budur. İkinci bir görüşe göre ise vergi yönetimi yürütme organının dışında bağımsız olarak örgütlenmelidir. Bu görüşü savunanların temel amacı vergi yönetimine özerklik sağlamaktır. Üçüncü görüşe göre ise vergi yönetimi mali yönetimin içinde yer almalıdır. Böylece devletin gelirlerinin toplanması, harcamalarının yapılması ve bunların yönetimi tek elden yürütülmektedir. En az rastlanan örgütlenme modeli budur.

1.1.Vergi Yönetiminin Mali Yönetimden Ayrı ve Bağımsız Olarak Örgütlenmesini Savunan Görüş:

Bunun temelinde, vergi yönetiminin görev ve sorumluluğunun son derece büyük ve önemli olması bulunmaktadır. Vergi yönetiminin son derece dikkat ve ilgi

isteyen yüksek bir uzmanlık konusu olması, gelir konularının ayrı ele alınmasını ve diğer mali görevlerle karıştırılmamasını gerektirmektedir. Bu yönüyle ayrı bir örgütün sadece vergi hizmetleriyle uğraşması gerektiği ileri sürülmektedir⁽¹⁾.

Burada bahsedilen örgütlenme şekli yürütme organının içinde ancak mali yönetimden ayrılmış bir vergi yönetimi örgütüdür. Bu da genellikle "Gelirler Bakanlığı" şeklinde bakanlık düzeyinde olmaktadır. Bu örgüt yalnızca vergilerin değil devletin tüm gelirlerinin toplanmasından sorumlu olmaktadır. Bugün OECD ülkelerinin tamamında vergi yönetimi mali yönetimden ayrı ve bağımsız bir şekilde örgütlenmektedir.

1.2. Vergi Yönetiminin Yürütme Organının Dışında Bağımsız Olarak Örgütlenmesini Savunan Görüş:

Bu görüşü savunanlar iki temel noktadan hareket etmektedirler. Bunlar "bağımsızlık" ve "etkinlik"tir. İkincisi birincinin doğal sonucudur. Kamu kesimi içindeki bazı kurumların hizmetlerini etkinlikle yerine getirebilmesi için bağımsız olmaları şarttır. Burada bağımsızlıktan kastedilen husus, hizmetin görülmesinde siyasal etkiden uzak özgür olunabilmesidir. Vergi yönetimi birçok ülkede yürütme organı içinde yer almaktadır. Yürütme organı ise ana niteliği itibarıyla siyasal bir kuruluştur. Dolayısıyla siyasal bir kuruluş olan yürütme organının hiyerarşisi içinde bulunan bir vergi yönetiminin siyasal otoriteden etkilenmemesi düşünülemez.

Bilindiği gibi, vergilendirme yetkisi, yasama organına aittir. Yasama organı iradesinin uygulanmasına ilişkin yetkisini yürütme organına devreder. Temsili demokrasilerde, yönetim sistemi ulusun yetkilerini temsilcilerine belirli süreler için devretmeleri biçiminde bir mekanizma içinde işler. Ancak gerçekte yetkiler genel seçimler vasıtası ile devredilmekle birlikte seçmenler ve seçmen grupları ile

(1) B. Frank WHITE, *Türkiye'de Vergi İdaresi konusunda White Heyetinin Raporu*, Ankara, 1963, s.2.

temsilcileri arasındaki ilişkiler canlı bir biçimde devam edebilir. Bu ilişkiler baskı gruplarının, özel çıkarlardan kaynaklanan etkilerine dönüştüğü takdirde ulusal iradenin gerçekleşmesine gölge düşer. Bu bağlamda vergi olgusu da baskı gruplarının ilgilendiği alanı teşkil eder. Her mükellef grubu kendi vergilerinin azaltılmasını ve kendilerine yönelik denetimlerin hafifletilmesini istemeye eğilimli olacaklardır⁽²⁾.

Bu şekilde özerk örgütlenmeye Merkez Bankaları örnek olarak gösterilebilir. Gerçekten de birçok ülkenin Merkez Bankası incelendiğinde, diğer kurumlara göre daha etkin olduğu, elemanlarının nitelikli olduğu ve elemanlarına yeterli düzeyde ücret ödeyebildikleri görülmektedir. Bunun temelinde özerk bir yapıya sahip olmaları yatmaktadır. Bu tür özerk kurumlar faaliyetlerini yerine getirirken bürokratik veya siyasi engellerle karşılaşmamaktadırlar.

1.3. Vergi Yönetiminin Mali Yönetimin İçinde Örgütlenmesini Savunan Görüş:

Bu görüşü savunanların sayısı çok az olup uygulamada da pek rastlanılmamaktadır. Bu örgütlenmede gelirlerin ve giderlerin tek elden yönetilmesi amaçlanmıştır. Ancak uygulamada birçok sorunlar ortaya çıkmaktadır. Öncelikle böyle bir örgütlenmede vergi yönetimi genel olarak "Genel Müdürlük" düzeyinde faaliyet göstermektedir. Bu ise sorumluluğun çok fazla, yetkinin ise çok sınırlı olduğu bir modeldir. Yine bu modelde bağımsızlık söz konusu olmayıp, siyasi etki çok fazladır. Türkiye ve Fransa'da vergi yönetimi bu şekilde örgütlenmiştir.

Sonuç olarak vergi yönetiminin örgütlenme şekli konusunda değişik görüşler vardır. Bunlardan en az ilgi göreni mali yönetimin tek bir örgüt olarak örgütlenmesi ve vergi yönetiminin de bu örgüt içinde yer almasıdır. Bu noktada getirilen eleştiri vergi yönetiminin görev ve sorumluluğunun son derece büyük ve önemli olması ve

(2) A. Bora OCAKÇIOĞLU, "Etkin Bir Vergi İdaresi Modeli: "Bağımsız" Türkiye Vergi Kurumu", *Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Paneli*, 25 Ocak 1991, İstanbul, s.44-45.

diğer mali görevlerle karıştırılmaması gerektiğidir. İkinci ve özellikle ülkemizde uygulanabilirliği son derece güç olan, vergi yönetiminin yürütme organının dışında tamamen bağımsız ve özerk bir biçimde örgütlenmesidir. Çünkü hiçbir siyasi iktidar elindeki "vergileme kozu"nu kaybetmek istemez. İdare vergileme ile toplumun belirli kesimlerine mali yük getirirken istisna ve muafiyetler yoluyla da belirli kesimlerin mali yükünü azaltabilmektedir. Siyasi iktidarlar bu iki araç ile seçmenlere mesaj gönderme imkanına sahip olduğundan böyle bir gücü özerk bir uygulamaya giderek bırakmak istemezler. Sonuncu ve uygulamasına en çok rastlanan model ise vergi yönetiminin yürütme organı içinde bağımsız olarak "Bakanlık" veya "Müsteşarlık" şeklinde örgütlenmesidir. Bu model bugün OECD ülkelerinin tamamında uygulanmaktadır. Vergi yönetiminin etkinliğe kavuşturulması ve vergi gelirlerinin artırılmasına yönelik hedeflere varılmasının sağlanması açısından bağımsız bir kurum çerçevesinde örgütlenme önerilmektedir.

2- BAZI YABANCI ÜLKELERDEKİ ÖRGÜTLENME MODELLERİ

Türk vergi yönetiminin örgütlenme şekli Üçüncü bölümde ayrıntılı olarak ele alınacaktır. Ancak daha önce etkin bir vergi yönetimi ve vergi sistemi kuran bazı ülkelerdeki uygulamalar ortaya konularak ülkemizdeki uygulamaların eksik yanlarının daha iyi görülmesi amaçlanmıştır. Bu açıdan gelişmiş batılı ülkelerin uygulamalarına bakıldığında, vergi yönetiminin bizden çok daha farklı bir şekilde örgütlendiği görülecektir.

Birçok ülkede giderek vergi toplanmasındaki merkeziyetçi yapıdan uzaklaşmakta, adem-i merkezileşme (mali federalizm) yoğunlaşmaktadır. Vergide ve vergicilikte meydana gelen bu gelişmelerle bağlantılı olarak, vergi idarelerinin teşkilat yapıları da reorganizasyona tabi tutulmakta ve merkeziyetçi yapılardan uzaklaşarak bölge esasına dayanan ve klasik devlet yapısı dışında örgütlenme modelleri benimsenmektedir⁽³⁾.

Şimdi öncelikle OECD ülkelerindeki vergi yönetiminin örgütlenme modeli genel olarak ele alınacak ve daha sonra bu ülkelerden bazıları ayrıca incelenecektir.

(3) Ali Rıza GÖKBUNAR, Ramazan GÖKBUNAR, "Türk Vergi İdaresinin Verimliliğinin Artırılmasına Yönelik Reform Önerileri", *Verimlilik Dergisi*, 1996/3, s.9.

2.1. OECD Üyesi Ülkelerde Vergi Yönetiminin Örgütlenme Yapısı:

OECD üyesi ülkelere bakıldığında, bu ülkelerin hemen hepsinde vergi yönetiminin teşkilat yapısı hususunda ortak noktaların olduğu görülecektir. Vergi yönetiminin fonksiyonlarını tam olarak yerine getirebilmesi yönünde, konunun bütünlük içinde ele alındığı gözlenebilecektir. Nüfus ve ülke büyüklüğü açısından da bakıldığında, Türkiye'nin bir vilayeti olabilecek ülkelerde bile, teşkilatlanmanın en geniş şekliyle yapıldığı müşahade edilecektir. Bu ülkelerin ortak özellikleri birkaç noktada toplanmaktadır⁽⁴⁾.

a) Gelir toplayan birimler tek çatı altında toplanmıştır.

b) Ülke düzeyinde bölge teşkilatı kurulmuştur.

c) Bölge düzeyinde de denetim yapılmaktadır.

OECD üyesi ülkelerdeki örgütlenme şeklini gösteren ayrıntılı bir liste EK 1'de yer almaktadır.

Bu ülkelerden Kanada'da bir Ulusal Gelirler Bakanlığı bulunmaktadır. Devletin tüm gelirlerinin tek elden toplanmasına yönelik bu Bakanlık, ayrıca sosyal güvenlik primlerinin de tahsilatını gerçekleştirmektedir. Ulusal Gelirler Bakanlığı bölge düzeyinde örgütlenmiştir. Beş bölgeye ayrılan ülkede, mükelleflerle asıl ilişki yerel olarak örgütlenmiş, bürolar aracılığıyla yürütülmektedir. İtalya, Norveç ve Hollanda gibi ülkelerde Maliye Bakanlıkları sadece vergi idaresi ile uğraşmaktadır. Türkiye'de olduğu gibi ayrıca kamu giderlerinin yönetimi ve bütçeleme ile ilgilenmemektedirler. ABD ve İngiltere'de ise vergi idareleri bağımsız olarak örgütlenmişlerdir. Bu idareler tümüyle vergi konusunda uzmanlaşmışlar ve başka bir faaliyetleri yoktur.

Görüldüğü gibi OECD üyesi ülkelerdeki vergi yönetiminin örgütlenme modeli iki ana prensibe dayanmaktadır. Birincisi, örgütün bağımsız olması ve

(4) Altan TUFAN, "Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Gereği", *Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Paneli*, 25 Ocak 1991, İstanbul, s.28-29.

yalnızca vergicilik alanında uzmanlaşmasıdır. İkincisi ise merkeziyetçilikten uzaklaşarak bölge düzeyinde örgütlenmektir. İkinci prensip ülkelerin coğrafi büyüklüklerinin bir sonucu değil etkin vergi yönetiminin temel koşuludur. Böyle olmasa coğrafi olarak ülkemizin Konya ili büyüklüğündeki Hollanda'da bölge düzeyinde örgütlenmeye gidilmezdi.

2.2. Danimarka'da Vergi Yönetiminin Örgütlenme Modeli:

Danimarka'da vergi yönetiminin örgütlenme modeline geçmeden önce Danimarka hakkında bazı karşılaştırmalı bilgiler verelim.

Danimarka 43.070 km² yüzölçümü ve 5.146.000 nüfusa sahip küçük bir ülkedir⁽⁵⁾. Bu haliyle yüzölçümü olarak Konya ilimizden çok az büyüklüğe sahiptir. Ülkemizin nüfusunu 60 milyon kabul edersek ülkemizden nüfus olarak da 12 defa daha küçüktür.

Danimarka'da vergi yönetimi klasik maliye bakanlığından ayrı olarak bağımsız bir şekilde örgütlenmiş ve Vergilendirme Bakanlığı adını almıştır. Bakanlık öncelikle iki idareye ayrılmıştır. Bunlardan birincisi görevi yalnızca vergi politikalarının belirlenmesi amacıyla araştırma ve incelemeler yapan, günlük uygulamaların dışında kalan bir Ulusal Gelir Bölümü (Politika Sekreteryası) dır. İkincisi ise mevcut vergi sisteminin tarh, tahakkuk, tahsilat ve denetim gibi uygulamalarını yerine getiren, vergi politikalarının belirlenmesinden uzak bir birim olan Merkezi Gümrük ve Vergi İdaresidir. Ülkede vergiler 31 adet bölgesel idare ve 275 adet belediye tarafından toplanmaktadır. Bu vergilerden KDV ve Ek vergiler bölgesel seviyede tahakkuk ettirilmekte, diğer vergiler ise belediyelerce tahakkuk ettirilmektedir.

Esas olarak her vatandaşın kendisi gibi komşusunun da vergisini tam olarak ödediğini bilmesi ve inanması prensibine dayanan vergicilikte üç ana ilke benimsenmiştir⁽⁶⁾.

- Desantralizasyon (Merkeziyetçilikten uzaklaşma)

(5) Dictionnaire Larousse Ansiklopedik Sözlük, Milliyet Yayınları, Cilt 2, s.601.

(6) Arif ŞİMŞEK, "Vergi İdaresinin Örgütlenme Modellerinde Danimarka Örneğinin Düşündürdükleri", *Vergi Dünyası*, Sayı:166, Haziran 1995, s.68.

- Yüksek teknoloji
- Mümkün olan en az maliyet (az sayıda kaliteli eleman)

Danimarka vergi yönetimi, yönetimin etkin hale gelebilmesi için öncelikle eğitim ve personel yönetimine ilişkin olarak planlı bir reforma girişmiştir. Dolayısıyla etkinlikte önceliği insan kaynaklarına tanımıştır. Yeni işe alınanlar 6 yıllık bir zorunlu eğitim dönemine tabi tutulmuştur. Bu çok önemli bir noktadır. Çünkü bizde yeni işe giren bir memurun 1 ay veya en fazla 2 aylık bir seminere tabi tutulduğu gözönüne alınırsa işin önemi daha iyi anlaşılır. Ayrıca eğitimlere daha sonra da devam edilmekte ve personelin bilgisi daima güncel tutulmaktadır.

Danimarka'da nüfusun % 90'ı aktif vergi mükellefi yapılmış ve hepsi de yıllık vergi beyannamesi vermektedir. Geri kalan % 10'luk kısım ise genellikle çocuklardan oluşmaktadır. Toplam 5700 kişilik Danimarka vergi idaresi yıllık 310 milyon dolar masrafla nüfusun % 90'ını mükellef yapmış ve mükelleflerden 4,5 milyon adet yıllık beyanname kabul ederek 56 milyar dolarlık vergi geliri tahsil etmektedir. Ülkemizde ise 50 bin personelle yine yıllık yaklaşık 330 milyon dolarlık bir maliyetle nüfusun ancak % 13'ünü mükellef yaparak 2,5 milyon yıllık beyanname kabul ediyor ve toplam 20 milyar dolarlık vergi tahsil edebiliyoruz. Bunun anlamı ise biz bir dolarlık maliyetle ancak 70 dolarlık vergi tahsil edebilirken onlar aynı maliyetle 200 dolarlık vergi tahsil edebiliyorlar⁽⁷⁾.

Buradan çıkarılacak sonuç şudur. Birincisi hemen hemen yüzölçümü Konya ilimiz kadar olan 5 milyon nüfuslu bir ülke bölge düzeyinde teşkilatlanırken 60 milyon nüfuslu ve 779.452 km² yüzölçümlü ülkemizin hala merkezden yönetilmesi anlaşılır gibi değil. İkincisi personelin eğitime verilen önemdir. Danimarka'da bir personel 6 yıllık bir eğitim programına tabi tutulurken bu kadar çok ve karmaşık bir vergi mevzuatına sahip ülkemizde 1-2 aylık bir eğitimle personel işe başlatılmaktadır.

Bütün bu açıklamalar Danimarka vergi yönetiminin etkinliğini bariz bir şekilde ortaya koymaktadır. Etkinliği sağlayan ise etkin örgütlenme ve çalışanların eğitime verilen önemdir.

(7) ŞİMŞEK, a.g.m., s.69.

2.3. Almanya'da Vergi Yönetiminin Örgütlenme Modeli:

Federal Almanya'da vergi uygulaması ile ilgili Maliye Teşkilatı, Federasyon planında, Federal Maliye Bakanlığı ile Eyalet Yüksek Maliye Başkanlıkları (Müdürlükleri) olmak üzere iki kademede organize edilmiştir. Federal Maliye Bakanlığı, Federal Başbakan tarafından saptanan politika doğrultusunda Federal Maliye Bakanı tarafından yönetilir. Federal Alman Maliye Teşkilatının, özellikle vergi uygulaması yönünden karakteristiğini "ademi merkeziyet" esasına göre kurulmuş olması oluşturur. Bunun oluşumunu eyaletlere (federe devletlere) göre organize edilmiş olan ve esas itibarıyla ayrı bir kimliğe sahip olan Yüksek Maliye Başkanlıkları ile bunlara bağlı Maliye dairelerinin (vergi dairelerinin) faaliyetinde görebiliriz⁽⁸⁾.

Görüldüğü gibi, Almanya'da vergi yönetimi 2 aşamalı bir örgütlenmeye gitmiştir. Birinci aşamada ülke çapında genel olarak görevli bir Maliye Bakanlığı, ikinci aşamada ise buna bağlı eyaletler nezdinde görevli maliye başkanlıklarıdır. Bu örgütlenme şekli merkezilikten uzak bir yapılanmadır. Dolayısıyla Almanya vergi yönetiminin en önemli özelliklerinden birincisinin adem-i merkeziyet esasına dayanması olduğu söylenebilir.

Federal vergi yönetimi 15 bölgeye ayrılmıştır. Her bölge bir yüksek maliye başkanlığı tarafından yönetilir. Bölge müdürü olarak kabul edebileceğimiz bu görevliler, hem federal hem de eyalet vergi memurlarının başıdır. Dolayısıyla Yüksek Maliye Başkanlığı hem federal hem de eyalet vergi yönetiminden sorumludur. Yerel vergi dairelerine koştur olarak elektronik bilgi işlem merkezleri, bölge yönetimine bağlı olarak elektronik bilgi işlem merkezleri, bölge yönetimine bağlı olarak çalışmaktadır. Almanya'da vergi yükümlülerinin, yükümlülüğünden doğan sorunlarının takip ve danışmanlığı işleri belirli mesleki formasyona sahip kişi ve kurumlara bırakılmıştır. Bunlardan en önemlisi de vergi danışmanlığıdır.

(8) Kadir KAMAKGÜN "Almanya Maliye Teşkilatı ve Denetim" *Maliye Dergisi*, Sayı:109, Temmuz-Ağustos 1992 s.31-39.

Mesleğe ilişkin yüksek öğrenim ve belirli bir süre vergicilik konusunda çalışma koşulu ile sınav sonucunda Maliye Bakanlığınca çalışma izni verilen kişiler bu işte çalışabilmektedir. Vergi danışmanları son derece nitelikli olmaları nedeniyle daha çok büyük şirketlerin işlerini, önemli vergicilik sorunlarını izlerler⁽⁹⁾.

Burada bahsedilen vergi danışmanlığı uygulaması ülkemizdeki muhasebeci-mali müşavirlik müessesesine benzemekle beraber daha etkin oldukları anlaşılmaktadır. Çünkü bu kişilerde yüksek okul mezunu olmak, meslekte belirli bir süre çalışmak ve bakanlıkça yapılacak sınavı başarmak gibi şartlar aranmaktadır. Son yıllarda ülkemizde yürürlüğe giren meslek yasası da bu yolda atılmış bir adımdır.

Almanya'da inceleme teşkilatı merkezi idareye bağlı ve mahalli idareye bağlı teşkilatlar olmak üzere iki kısma ayrılır.

Mahalli idareye bağlı inceleme birimlerinden birincisi işletme murakıplarıdır. Murakıpların bir kısmı vergi dairelerinde ekipler halinde faaliyette bulunurlar. Murakıpların diğer bir kısmı da Yüksek Maliye Başkanlığında çalışırlar ve birden fazla vergi dairesi bölgesine giren büyük işletmeleri tetkik ederler. Mahalli idareye bağlı ikinci birim Mali Polis'tir. Mali Polis Teşkilatı, genel olarak vergi kaçakçılık hadiselerini meydana çıkarmak ve kaçakçılık yapanları takip etmek işi ile uğraşmaktadır. Mali Polis servisi idari yönden Yüksek Maliye Başkanlığına bağlıdır. Çalışmaları bakımından da maliye dairesinin yardımcı şubesi durumundadırlar. Bunlar ihtisas ve hiyerarşi bakımından işletme tetkiki murakıplardan sonra gelmektedir⁽¹⁰⁾.

(9) ERDEM, a.g.e., s.72.

(10) Selahaddin PAKLAR, "Federal Almanya'da Vergi İncelemesi, İncelemeyi Yapan Teşkilatın Kuruluş ve Çalışması", *Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu*, Tarih:30.3.1967, Sayı:321/160-22, s.1-12.

Mahalli denetim elemanlarının çalışma şekli tüm OECD ülkesi ülkelerinde olduğu gibi bir bölge düzeyinde başkanlıklarda, bir de vergi daireleri nezdindedir. Bu sistemin uygulanmadığı ender ülkelerden birisi de Türkiye'dir. Ayrıca bizden çok farklı olarak Almanya'da kaçakçılık fiillerini takip için mahalli denetim elemanlarının altında "Mali Polis" müessesesi vardır. Bu çok yararlı bir uygulamadır. Çünkü böylece kaçakçılık fiillerini denetim elemanları ile mali polis koordineli bir şekilde yürütmektedir. Bizde ise "Mali Polis" müessesesi vergi yönetiminin dışında Emniyet Genel Müdürlüğü nezdinde örgütlenmiştir.

Merkezi idare yani Federal Hükümet adına vergi murakabesini sağlamak için Bakanlığa bağlı Federal Hükümet Merkezi İşletme Tetkik Kurulu tesis edilmiştir. Anılan Kurul murakıpları vasıtasıyla lüzum görülen hallerde mahalli hükümet idaresinin işletme tetkik servisleri tarafından yapılan incelemelere katılır⁽¹¹⁾.

Buradan çıkan sonuç, vergi yönetimi, vergi incelemelerinde asıl olarak bölge düzeyinde görev yapan mahalli denetim elemanlarını kullanmaktadır. Merkezi denetim elemanları lüzum görülen hallerde buralarda inceleme yapmaktadır. Ülkemizde ise tersine bütün önem merkezi denetim elemanlarına verilmekte olup sayıları 2.000 civarında olan mahalli denetim elemanları atıl bir vaziyette kullanılmaktadır.

2.4. Fransa'da Vergi Yönetiminin Örgütlenme Modeli:

Fransız Vergi Yönetimi Fransa Ekonomi ve Maliye Bakanlığınca yürütülmektedir. Vergi ile ilgili olarak Bakanlığa bağlı Gelirler Genel Müdürlüğü görevlidir.

Gelirler Genel Müdürlüğü, tüm ülke düzeyinde vergi politikasını icra eden ve yaygın taşra teşkilatı (vergi daireleri) bulunan bir birimdir. Bu birim icracı bir kuruluş

(11) PAKLAR, a.g.e., s.13-14.

olup, vergi politikası ve vergi kanunları ile ilgili yasal düzenleme çalışmaları bakanlık merkezinde mevcut Hukuki Düzenlemeler birimince yapılmaktadır. Genel Müdürlük merkezi ile taşra teşkilatı arasında güçlü bir bilgisayar ağı bulunmaktadır ve denetim için gerekli iyi bir istihbarat sistemi geliştirilmiştir. Buna örnek olarak Bakanlık bünyesinde mevcut kadastro birimi, bankaların açılan ve kapanan tüm hesaplarla ilgili bilgi verme zorunluluğu, gerçek kişiler bilgi bankası, kurumlar bilgi bankası gösterilebilir. Vergi denetimleri esas itibariyle sayıları 8000 civarında olan ve mahallinde örgütlenmiş vergi müfettişleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Gelirler merkez teşkilatında sadece 250 kişi çalışmaktadır. Gelir idaresinin toplam çalışan sayısı ise 80.000 kişidir. Vergi denetimleri esas itibariyle vergi müfettişlerince yapılmakla birlikte Bakanlığa bağlı Maliye Müfettişlerinin ise hem harcama hem gelir hem de diğer mali konularda denetim yetkisi vardır.

Bakanlık bünyesinde yeni işe alınan memurların hemen tamamının 1-1.5 yıl süre ile eğitildikleri bazı okullar bulunmaktadır. Bu okullardan mezun olanlar ayrıca altı ay süreyle işyerlerinde uygulamalı staj yaptıktan sonra asıl çalışma yerlerinde istihdam edilmektedir. Memuriyete giren hemen herkesin genellikle işe başlamadan önce bakanlığın çeşitli birimlerine ait okullarında eğitiliyor olması, Bakanlığın yetişmiş insan gücü ihtiyacını kesintisiz olarak karşılamada yararlı olmaktadır. Ayrıca yapılan işlemlerin ülke düzeyinde bilgisayara geçirilmiş yaygın bir saymanlık ağı ile günlük olarak izlenebiliyor olması modern anlamda harcama, nakit ve finansman yönetimine imkan vermektedir. Bakanlık yetkilerinin büyük ölçüde taşra birimlerine devredilmiş olması, merkezin günlük rutin işlerle uğraşmak yerine ekonomik ve mali alanlarda uygulanabilir politikalar oluşturulmasına ve esas ve usuller tespit etmesine imkan sağlamaktadır⁽¹²⁾.

Buna göre, Fransa vergi yönetiminin merkezi örgütü ülkemizdeki gibi "Genel Müdürlük" düzeyinde örgütlenmekle beraber bizden farklı birçok yanı bulunmaktadır.

(12) Doğan CANSIZLAR, "Fransa Ekonomi ve Maliye Bakanlığı" *Maliye Dergisi*, Sayı:120, Eylül-Aralık 1995, s.3-6.

Bunlardan en önemlisi merkez-taşra arasındaki güçlü bilgisayar ağı ve etkin bir istihbarat arşivi bulunmasıdır. Burada da Almanya'da olduğu gibi incelemelerin büyük bölümü esas itibariyle mahalli denetim elemanlarınca yapılmaktadır. Merkez yetkilerinin büyük bir bölümünü taşraya devrettiğinden günlük rutin işler yerine vergilemeye ilişkin politikalar üretmektedir.

Yönetmeliklerle Fransa 90 bölgeye ayrılmıştır. Her bölgeye "departman" denilmektedir. Genel olarak her bölgede bir bölge vergi örgütü vardır. Paris gibi kalabalık yerlerde birden çok bölge örgütü vardır. Bölge müdürlükleri başlıca yerel vergi dairelerinin çalışmalarının gözetimi ve denetimi ile yerel düzeyde ortaya çıkan sorunların çözümü olmak üzere iki işlevi görürler. Bölge müdürleri bu işlevlerini yerine getirmek için yerel vergi daireleri üzerinde geniş çapta gözetim ve denetim çalışmalarında bulunurlar. Bölge müdürlüklerinde bulunan başmüfettişler, bölge içindeki iki veya daha çok yerel vergi dairesini denetleyerek, bölgeye öneri ve işlerin gidişi konusunda bilgi verirler. Yerel vergi dairelerinin yükümlüler katındaki en önemli faaliyeti olan inceleme programları da bölgeye hazırlanır. Bölge örgütlerinin altında tüm ülke çapında hizmet gören yerel vergi daireleri vardır.

Dikkat edileceği üzere, Fransız vergi yönetiminin merkezi örgütlenme şekli ülkemizdeki gibi olmakla birlikte gerek Fransa'nın gerekse diğer ülkelerin de içermeyen ve ülkemizden farklı olan bir yanı vardır. O da taşra teşkilatının mutlaka bölge düzeyinde örgütlenmesi ve denetiminde bölge düzeyinde gerçekleştirilmesidir.

Fransa'da vergi yönetiminin vergi denetimleri ile güttüğü amaç salt kaçakçılığı ortaya çıkarmak değil denetim süresince yükümlünün eğitime önem vermektir. Yükümlü ödeyeceği verginin ülke yönetimi ve ekonomisi için kaçınılmaz olduğunun bilincinde olduğu sürece yasaları çiğnemekten kaçınacaktır. Kuşkusuz burada sözünü ettiğimiz eğitim, yükümlüye vergi yasalarının öğretilmesi değildir. Eğitimden kasıt, yükümlüye toplumsal bilinç aşılamaktır. Örneğin, yüksek gelir beyan eden yükümlünün toplumda saygınlık kazanması önemli bir olgudur. Ne yazık

ki ülkemizde kazancının vergisini yasalara uygun olarak ödeyenler saygınlık bir yana vergi kaçırın yükümlülerce alaya alınmışlardır. Geniş kitlelerin eğitilmesi kuşkusuz kitle iletişim araçlarıyla mümkündür. Basın televizyon ve radyo gibi. Öte yandan, geniş bir yükümlü kitlesi ödediği vergilerin nerelere harcandığını merak eder. Fransa'da vergi beyannamelerinin (1982) arka sayfası bu soruyu yanıtlıyacak şekilde düzenlenmiştir. Beklenen vergi gelirleri ve bu gelirlerin nerelere ne kadar harcanacağı yüzde olarak belirtilmiştir. Böyle basit bir çalışma hem milyonlarca yükümlüye ödedikleri vergilerin nerelere harcandığını gösterecek, hem de devletin bütçesi hakkında onlara temel bilgileri sunacaktır⁽¹³⁾.

Bu açıdan ülkemizde tam bir güvensizlik söz konusudur. Vergisini dürüst bir şekilde ödeyen mükellefler dahi belli bir süre sonra gerek vergi kaçakçılığının boyutlarını görünce, gerekse toplanan vergilerin medyaya yansıyan bazı olumsuz olaylar sonucunda hiçte söylenen kaynaklara aktarılmadığını öğrenince olumsuz bir tavır sergilemeye ve vergi ödememeye başlamaktadır. Ülkemizde vergi bilincinin oluşturulması konusunda çok fazla bir gayret sarfedilmemektedir.

Belli bir sistemin iyi çalışması için, sistemi oluşturan kurumların ve konan kuralların sık sık gözden geçirilmesi, aksayan yönlerin saptanması ve yeni önerilerin gecikmeksizin getirilmesi gerekir. Fransa'da bu tür bir çalışmanın yetkili bir organca yapılması düşünülmüş ve 22 Şubat 1971'de "Vergiler Konseyi" oluşturulmuştur. Konsey, çalışma sonuçlarını belli aralıklarla bir rapora bağlamakta ve rapor doğrudan Devlet Başkanlığına sunulmaktadır. Devlet Başkanına sunulan rapor ayrıca resmi gazetede yayımlanmaktadır⁽¹⁴⁾.

(13) Kemal KILIÇDAROĞLU, "Fransa'da Vergi Denetimi ve Vergi Kaçakçılığı", *Vergi Dünyası*, Sayı:12, Ağustos 1982, s.25-33.

(14) Kemal KILIÇDAROĞLU, "Fransa'da Vergi Sisteminde Önemli Bir Kurum: Vergiler Konseyi", *Vergi Dünyası*, Sayı:13, Eylül 1982, s.29.

3. VERGİ YÖNETİMİNİN ETKİNLİĞİ

Devlet hizmetlerinin görülebilmesi için kaynağa ihtiyaç vardır. Bu kaynaklar arasında en sağlıklı ve en sürekli vergidir. İyi vergi toplamak için sadece iyi vergi kanunları çıkarmak yeterli değildir. Aynı zamanda etkin bir vergi yönetimi gereklidir. Burada vergi yönetimi örgüt anlamında kullanılmaktadır. Dolayısıyla vergi yönetiminin etkinliğinden bahsederken örgütün etkinliği incelenmiş olmaktadır.

3.1. Vergi Yönetiminde Etkinlik Kavramı:

Vergi yönetiminde etkinlik, vergi yasalarının uygulanmasında ve bunlara yükümlülerin uymasında en yüksek düzeyde başarıyı en az maliyetle gerçekleştirmektir⁽¹⁵⁾.

Yine bir başka tanıma göre de vergi yönetiminde etkinlik şöyle ifade edilmektedir.

Devletin gelir ihtiyacının karşılanması ve vergileme ile güdülen amacın gerçekleştirilmesi için, vergi yönetimine düşen görevlerin yerine getirilmesinde gösterilen başarı düzeyi, vergicilikte idarenin etkinliği olarak adlandırılır. Bu anlayış içerisinde, şu hususlar gözönünde bulundurulmak suretiyle yönetimin etkinliği konusunda bir yargıya varılabilir⁽¹⁶⁾.

- Devletin artan gelir ihtiyacının karşılanması
- Yürürlükteki vergilerin aksamadan tam olarak uygulanması,
- Vergilerin toplanmasında verimlilik ilkesine uyulması.

(15) ERDEM, a.g.e., s.46.

(16) Mehmet AKBAY, "Vergiciliğimizin Örgütlenme Sorunları", *Vergi Dünyası*, Sayı:5, Ocak/1982, s.4.

Tüm bu tanımlamalardan çıkartılan ortak sonuç şudur. Dar anlamda vergi yönetiminin bazı işlevleri vardır. Bunlar kamu giderlerini karşılamak üzere gelir elde etmek, vergi kayıp ve kaçagını önlemek, mükellefleri bilgilendirmek ve vatandaşları bilinçlendirmek, vergi incelemeleri yoluyla mükellefleri denetlemek ve eğitmek vb.dir. İşte yönetimin bu işlevleri yerine getirebilmedeki başarı derecesi yönetimin etkinliği olarak tanımlanır. Bu durumda yönetimin etkinliğinde; toplanan vergilerin vergilenebilir kapasiteye oranı, vergi kaybının boyutu, vergi kaçakçılığının ulaştığı nokta, inceleme oranı, mükelleflerin kanunlara uyma oranı, vergi toplamadaki verimlilik birer ölçüdür.

Buna göre, vergi yönetiminde etkinliğin sağlanması veya bir başka deyişle vergi yönetiminin kendinden beklenen işlevleri tam olarak yerine getirebilmesi için bazı koşulların oluşması gerekmektedir.

Belli başlı bazı koşulları şöyle sıralayabiliriz.

3.2. Vergi Yönetiminde Etkinliği Belirleyen Faktörler:

3.2.1. Personel Yönetimi:

Vergi yönetiminin etkinliği, en başta personelin etkinliğine bağlıdır. Çünkü vergi yönetiminin etkinliğini belirleyen bütün işlemler vergi personeli aracılığı ile yerine getirilmektedir. Bu durumda en temel konu personelin iyi bir şekilde yönetilmesi, vergi personelinin yetenek ve bilgisidir. Bu da personelin işe alınırken iyi seçiminden başlayıp daha sonra sürekli eğitilip yetiştirilmesine kadar uzanan bir süreci kapsar. Vergileme ile ilgili konular sürekli değişen dinamik konulardır. Buna paralel olarak personel de kendisini geliştirmelidir.

Diğer taraftan, optimum verimliliği sağlayacak sayıda personel istihdam edilmeli ve bu personele yaptıkları işin önemine ve taşıdıkları sorumlulukların durumuna uygun bir ücret ödenmelidir. Son olarak personelin çalıştığı ortamın uygun

ve rahat olması gereklidir. Çalışma ortamındaki fiziki koşullar personelin verimliğinde direkt etkili olmaktadır.

3.2.2. Bilgisayar Kullanımı:

Vergi yönetiminin karşı karşıya bulunduğu milyonlarla ifade edilen bir mükellef kitlesi mevcuttur. Bu mükellef kitlesinin her ay birkaç kez vergi örgütü ile ilişkisi bulunduğu düşünülürse yukarıdaki rakam işlem bazında daha fazla olur.

Bu kadar çok mükellefin ve işlemin sağlıklı takibi ancak bilgisayar kullanımı ile mümkündür. Bu hem bilgilerin sağlıklı saklanması ve kullanıma sunulmasını sağlar hem de bu yolla mükelleflerin vergi örgütünde harcayacakları zaman azaltılarak onların vergiye karşı tepkileri azaltılmış olur.

3.2.3. Mükellef ile Olan İlişkiler:

Vergi yönetiminin etkinliğinde, yönetim ile mükelleflerin gönüllü işbirliği çok önemlidir. Mükelleflerin gönüllü katılımlarını sağlamadan ne kadar önlem alınırса alınsın başarılı olunamaz. Bunun için de öncelikle mükellefleri eğitmek, bilgilendirmek ve samimi yaklaşmak gerekir. Tabi bundan da önce vergi personeli eğitilmelidir. Personele ilk işe alındığında iyi bir halkla ilişkiler dersi verilmeli ve arada bir bu dersler tekrarlanmalıdır. Yine halka ulaşmak için basın-yayın kuruluşları en etkili bir şekilde kullanılmalıdır. Vatandaş bilinçlendirici broşürler hazırlanıp dağıtılmalıdır.

Öte yandan işçi-işveren temsilcileri, çeşitli meslek kuruluşları, üniversite çevreleri, hukukçular, muhasebeciler, müşavirler ile sürekli bilgi alış-verişi içinde bulunulmalı, ortak paneller, toplantılar düzenlenmelidir.

Böylece sık sık görüşüne başvurulduğunu gören ve sorunları ile ilgilenildiğini anlayan vatandaşlar, mükellefler yönetime karşı daha samimi davranacak ve vergi kanunlarına daha fazla riayet etmeye çalışacaklardır.

3.2.4. Etkin Bir Örgütlenme:

Etkin bir vergi yönetiminin en önemli koşulu iyi bir örgütlenmedir. Vergi yönetiminin ayrı bir teşkilat olarak bağımsız bir şekilde örgütlenmesi gerekmektedir. Vergi yönetiminin merkez ve taşra teşkilatları arasında doğrudan ve en hızlı iletişimi sağlayacak bir hiyerarşik yapılanma olmalıdır. Merkez teşkilatı uygulamaya ilişkin yetkilerinin büyük bir bölümünü taşraya devretmeli ve böylece zamanını basit rutin işler yerine vergi politikaları oluşturmaya ve mevcut politikaların etkinliğini araştırmaya ayırmalıdır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ YÖNETİMİNİN ÖRGÜTLENMESİ VE ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. TÜRKİYE'DE VERGİ YÖNETİMİNİN ÖRGÜTLENMESİ:

1.1. Türk Vergi Yönetiminin Tarihsel Gelişimi:

Osmanlı Devleti padişahın başkanlığında merkezi bir idare ile yönetilirdi. 18. yüzyılın ortalarına kadar padişahın başkanlığındaki Divan-ı Hümayun adı verilen bu idareye daha sonra padişaha vekaleten sadrazam başkanlık etmiştir. 19. yüzyıla kadar, idari yapıda çeşitli değişiklikler yapılmasına ve yeni birimler meydana gelmesine rağmen, merkezi idare yapısını muhafaza etmiştir⁽¹⁾.

1839 tarihinde Tanzimat Fermanı ile nezaretler dönemine geçilmiş ve devlet nazırlar vasıtası ile idare edilmeye başlanmıştır.

Osmanlı Devletinin merkezi teşkilatında yer alan maliye birimi Bab-ı Defteri'dir. Defterdarın dairesi olarak kurulan bu teşkilat Devletin bütün mali işlemlerinin yürütüldüğü yerdirdi. Bu teşkilatın başı durumunda olan defterdar ise, padişahın mali konulardaki vekili durumunda idi. Bugünkü anlamı ile Maliye Bakanı olarak görev yapmaktaydı.

Osmanlı Devletinde ilk mali teşkilat, Birinci Murat'ın (1359-1389) saltanatı esnasında kurulmuştur. Bu teşkilat Fatih Sultan Mehmet ve bilhassa Kanuni Sultan Süleyman zamanında geliştirilmiştir. Fatih Sultan Mehmet tarafından, kendi dönemine kadar cari olan kanunların bir araya toplanması suretiyle meydana getirilen

(1) Daha geniş bilgi için bakınız, Maliye Teşkilatı Tarihçesi ve Mevzuatı, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Yayını, Sayı:1994/3, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, Ekim 1994.

Kanunname-i Al-i Osman'da, Defterdarın mevkii ve vazifesi gösterilmiştir. Mali mevzuat ise, diğer konular gibi Kur'an'dan esinlenerek oluşturulmuştu. Bu mevzuat ya mukaddes kitabın doğrudan tatbiki veya Kur'an'ın olaylara göre tefsiri olan hükümlerinden alıntı suretiyle meydana geliyordu.

XV. asrın son yarısına kadar Osmanlı Devletinde Maliye teşkilat ve idaresinin başında bir defterdar ile onun maiyeti olarak hazine ve mal defterdarı bulunuyordu. İmparatorluğun genişlemesi üzerine Fatih Sultan Mehmet zamanında bu teşkilata ikinci bir defterdar daha eklendi. Bunlardan birine Rumeli Defterdarı diğerine de Anadolu Defterdarı denildi. Rumeli Defterdarı aynı zamanda başdefterdardı. Bir süre sonra Rumeli ve Anadolu defterdarlıklarına bağlı yalılar ayrılarak İstanbul'daki mukataalar da buraya verilmek suretiyle devlet merkezinde şikk-ı salis ünvanıyla üçüncü bir defterdarlık daha kuruldu. Böylece Divan-ı Hümayun'da olan defterdar sayısı üçe yükseldi. Yavuz Sultan Selim Suriye'yi fethettikten sonra imparatorluğa kattığı yeni eyaletlerin mali işlerini çevirmek için merkezi Halep olmak üzere "Arap ve Acem Defterdarlığı" kuruldu. Kanuni Sultan Süleyman zamanında da Tuna ve Macaristan için yeni bir defterdar tayin edildi. Başdefterdar devrin maliye bakanı idi.

XVI. yüzyılın ikinci yarısından itibaren Osmanlı müesseselerinde görülmeye başlayan çözüme maliye teşkilatında da kendini göstermiştir. Rüşvet maliye müesseselerine de sirayet etmiş ve gelirlerin azalmasına sebep olmuştur. Devletin itibarı düşmüş, ekonomik düzen bozulmuş ve ahlak seviyesi de düşmüştür.

II. Mahmut devrinde 1253 (1837) yılında defterdarlık kaldırılarak "Umur-ı Maliye Nezareti" kurulmuş ve Nazırlığa da ilk defa olarak vezirlik rütbesi ile Abdurrahman Nafiz Paşa tayin edilmiştir. Bir süre sonra Nezaret "Hazine-i Amire" ve "Hazine Mukataat Defterdarı" adlarıyla ikiye ayrılmışsa da 1841 yılında ortaya çıkan bir takım sakıncalar nedeniyle eski statüye yeniden dönmüştür.

1876 tarihli Kanuni Esasının 40. maddesinin, "Her memuriyetin vezayifi nizamı mahsus ile tayin olunacağından her memur kendü vazifesi dairesinde

mes'uldür." hükmü mucibince tanzim ve 1880 senesinden itibaren tatbik edilen "Maliye Nezareti Hey'etinin Teşkilatıyla Vezaifini Şamil Nizamname" ye göre Maliye Nezareti, Heyeti Merkeziye ve Heyeti Mülhaka olmak üzere iki kısma ayrılmıştır. Bu Nizamname Türk Mali örgütünün temelini oluşturmaktadır.

1452 sayılı yasa ile gelirlerin yönetimi ile ilgili olarak belli başlı üç genel müdürlük görülmektedir. Bunlar Tuz Tekeli Genel Müdürlüğü, Gelirler Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Genel Müdürlüğü'dür. Bu genel müdürlükler müsteşar ve dolayısıyla Maliye Bakanına bağlıdır. Ayrıca Bakana bağlı Teftiş Kurulu ve Hukuk Müşavirliği bulunmaktadır. Yine İstanbul'da da Damga ve Av Vergileri Müdürlüğü mevcuttur. Taşrada ise vergilerden sorumlu birim ilde defterdarlık, ilçede mal müdürlüğüdür.

Daha sonra kabul edilen 29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Kanunla, Maliye Bakanlığı teşkilat ve görevleri ilk defa mustakil bir teşkilat kanunu ile düzenlenmiştir. Bu düzenleme, yapılan bazı değişiklikler dışında 1983 yılına kadar devam etmiştir.

Bu yasanın getirdiği örgüt sistemine göre, Gelirler Genel Müdürlüğü (Varidat Umum Müdürlüğü), Tahsilat Müdürlüğü ve Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları olarak üç örgüt bulunmaktaydı.

Varidat Umum Müdürlüğü, devletin gelir bütçesini hazırlamak, gelir yasalarını hazırlamak ve vergi örgütünü yönetmekle, Tahsilat Müdürlüğü ise, tahsilata ilişkin yasaların uygulanmasından sorumlu olmakla, illerden ve kurumlardan gelen tahakkukla ve tahsilat hesaplarını toplamakla, İtiraz ve Temyiz Komisyonları ise vergi yargısına ilişkin işlemlerle görevlendirilmiştir.

2996 sayılı Kanunun getirdiği önemli bir yenilikte, merkezde bakana bağlı bir Tetkik Heyeti'nin oluşturulmasıdır. Bu Heyetin görevi, mali ve ekonomik alanlarda

araştırmalar yapmak, yeni vergi yasalarına ve mevzuatına ilişkin çalışmalarda bulunmakta ve buna göre vergi politikasını oluşturmaktır.

Taşra örgütü de yeniden düzenlenerek, uzmanlaşmayı özendirici görev ve sorumlulukların ayrı ayrı belirtildiği bir örgütlemeye gidilmiştir. Buna göre illerde defterdarın yönetiminde gelir ve tahsilat servisleri kurulmuştur.

Yine, 1996 sayılı Kanunun getirdiği en önemli yeniliklerden birisi de, taşra örgütünde yeni bir denetim örgütünün oluşturulmasıdır. Defterdara bağlı Vergi Kontrol Memurları (Vergi Denetmenleri) il ve ilçelerde hem inceleme yapıp, hem de servislerin işlemlerini denetleyeceklerdir.

10.08.1942 tarih ve 4286 sayılı Kanun ile gelirlerin yönetiminde yeni bir düzenlemeye gidilmiş ve Gelirler Genel Müdürlüğü ikiye ayrılarak, dolaysız vergilerin yönetimi için Vasıtasız Vergiler Genel Müdürlüğü, dolaylı vergilerin yönetimi için de Vasıtalı Vergiler Genel Müdürlüğü kurulmuştur. Ayrıca Tahsilat Müdürlüğü de Genel Müdürlük şekline getirilmiştir.

Temel işlevi vergi incelemesi olmak üzere 28.03.1945 tarih ve 4709 sayılı Kanun ile "Hesap Uzmanları Kurulu" kurulmuştur. Bu kurul doğrudan Bakana bağlı olarak çalışmaktadır.

Vergilerin yönetimi 29.05.1946 tarih ve 4910 sayılı Kanun ile yine değiştirilmiş, Dolaylı ve Dolaysız Vergiler Genel Müdürlüğü adı altında birleştirilmiştir.

1950 yılından itibaren vergi kanunlarında köklü değişikliklere gidilmiştir. En önemli olarak da beyan sistemine geçilmiştir. Böyle bir vergi sisteminin geleneksel örgütlenme yöntemi ile yürütülmesi mümkün değildir. Bu nedenle 24.03.1950 tarih ve 5655 sayılı Kanun ile örgütlenme modelinde de büyük çaplı değişikliklere gidilmiştir.

Kanunun gerekçesinde yeni düzenlemenin amacı şöyle belirtilmiştir.

- Vergi Dairelerinin yeterli kuruluşlar biçiminde örgütlenmesi,
- Tahakkuk ve tahsil işlerinin bir elden yönetilmesi,
- İşbölümünün sağlanması, yetki ve sorumlulukların iyi belirlenmesi ve

dağılımı

Bu amaçlar doğrultusunda öncelikle Gelirler Genel Müdürlüğü ve Tahsilat Genel Müdürlüğü birleştirilmiştir. Taşrada vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsilini yürütmek üzere vergi daireleri kurulmuştur.

Böylece bu Kanun ile taşrada vergi dairelerinin kuruluşu sağlanmış ve işbölümünün nasıl olacağı belirtilmiştir. Bilahare 01.03.1977 yılında uygulamaya başlanan "Vergi Dairelerinin Kuruluş ve Görevleri Yönetmeliği" ile vergi dairelerinin iç örgütlenme ve çalışma yöntemleri ayrıntılı olarak belirlenmiştir. Bu yönetmeliğe göre vergi daireleri "A" ve "B" tipi olarak iki türde örgütlenmektedir. "A" tipi denilen bağımsız vergi daireleri bir müdürün yönetiminde müdür yardımcıları tarafından yönetilen bölümler ve servis şefleri tarafından yönetilen servislerden oluşmaktadır. "B" tipi vergi daireleri ise mal müdürünün yönetimindeki servislerden ibarettir.

1983 yılında, Devlet teşkilatında Bakanlıklar ile bağlı kuruluşları itibariyle büyük bir reorganizasyona gidilmiş ve köklü değişiklikler yapılmıştır. Kamu kuruluşlarının teşkilat, görev ve yetkileri, Kanun Hükmünde Kararnameler ile yeniden düzenlenmiştir. Bu doğrultuda 13.12.1983 tarih ve 178 sayılı Maliye ve Gümrük Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Bakanlığının Merkez Teşkilatı da değişikliklere uğramıştır. Hazine, para, kredi, nakit hareketleri ve borç işlemleri ile uluslararası ekonomik ve mali işlemleri yürüten birimler Maliye Bakanlığından ayrılarak yeni kurulan Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'na verilmiş, gümrük idaresi ise Maliye Bakanlığına bağlanarak Bakanlığın adı "Maliye ve Gümrük Bakanlığı" olarak değiştirilmiştir.

Son olarak 2.7.1993 tarihinde çıkarılan 484 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Gümrük İdaresi Maliye Bakanlığında ayrılarak "Gümrük Müsteşarlığı" kurulmuştur.

20.08.1993 tarih ve 516 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Bakanlığı'nın merkez teşkilatında yapılan bazı değişikliklerle birlikte 1936 yılından sonra ilk defa taşra teşkilatı yeniden düzenlenmiştir. Bu aslında çok önemli bir gelişmedir. Çünkü 1936 yılından beri ihmal edilen taşra teşkilatı ilk defa reforma tabi tutulmuştur. Ancak bu Kararname Anayasa Mahkemesinin 24.12.1994 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Esas Sayı: 1993/47, Karar Sayı:1993/49 sayılı kararı ile 24.06.1994 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Bunun üzerine yayımlanan 19.06.1994 tarih ve 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 516 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede yer alan düzenlemeler bazı değişiklikler ile tekrar yürürlüğe konulmuştur.

Daha önce de belirttiğimiz gibi 516 ve daha sonra da 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameler çok önemli reformları içeriyordu. Bu reformlar, 58 yıldır ihmal edilen taşra teşkilatını yeniden düzenliyor ve günün ihtiyaçlarına cevap verecek bir duruma getiriyordu.

Ülkemizde idari örgütlenmeye egemen olan ilkelerden birisi de "idari merkeziyet" esasıdır. Her alandaki örgütlenmede, merkezi idareye özel bir önem verilmiştir. Devletin idarede kullanılan yetkilerinin taşra örgütlerine bırakılması genelde tercih edilmemiş, her türlü idari yönetimin, merkezi idare tarafından yürütüleceği ve detay uygulamaların taşrada yapılacağı örgütlenme modelleri tercih edilmiştir. Bu durum, Maliye Bakanlığı'nın örgütlenmesinde de kendini göstermiştir⁽²⁾.

(2) Nezih ŞEKER, "Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi", Beta Yayıncılık, İstanbul 1994, s.90
naklen MARTIN, James W./CUSH, Frank C.E., "Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları
Hakkında Rapor", (Çeviren: Haluk DEMİRTAŞ), Damga Matbaası, 1950 , s.5.

Hatta 1950'li yıllarda Maliye Bakanlığı'nın kuruluş ve çalışmalarına ilişkin olarak yabancı uzmanlarca hazırlanan raporlarda şu ifadelere yer verilmiştir.

"Yakın Türk tarihinin tamamıyla malum seyri dolayısıyla Maliye Bakanlığı, daha ziyade mevzuat icabı ve kısmen kendi hareketleri icabı olarak aşık bir şekilde eşi görülmemiş bir şekilde merkeziyetçilik hissine bağlı bir karakter taşımaktadır"⁽³⁾.

1.2. Türk Vergi Yönetiminin Bugünkü Durumu:

Türk Vergi Yönetimi merkezde "Gelirler Genel Müdürlüğü" adı altında genel müdürlük şeklinde örgütlenmekle beraber bu genel müdürlük bağımsız olmayıp Maliye Bakanlığı içinde yer almıştır.

Maliye Bakanlığı'nın teşkilatlanmasına ilişkin en son düzenleme 13.12.1983 tarih ve 178 sayılı Maliye ve Gümrük Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile yapılmıştır⁽⁴⁾.

Daha sonra yayımlanan 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile de özellikle taşra teşkilatında önemli değişiklikler yapılmıştır. Dolayısıyla Maliye Bakanlığının teşkilat ve görevleri hakkındaki en son iki düzenleme 178 ve 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamelerdir.

178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2. maddesinde Maliye Bakanlığının vergi yönetimine ilişkin görevleri şöyle sıralanmıştır:

a) Maliye politikasının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasını uygulamak,

(3) ŞEKER, a.g.e., s.90.

(4) 14.12.1983 tarih ve Mük. 18251 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bilahare Kararnamenin adı 2.7.1993 tarih ve 484 sayılı KHK ile "Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK olarak değiştirilmiş ve Gümrük İdaresi ayrılarak ayrı bir Müsteşarlık şeklinde örgütlenmiştir.

- b) Gelir politikasını geliştirmek, uygulamak ve devlet gelirlerini tahsil etmek,
- c) Her türlü gelir işlemlerine ait kanun tasarılarını ve diğeri mevzuatı hazırlamak veya hazırlanmasına katılmak,
- d) Yukarıdaki görevlerin uygulanmasını takip etmek, değerlendirmek, incelemek, teftiş etmek ve denetlemek.

Kararnamenin 4. maddesinde Bakanlık merkez teşkilatının, ana hizmet birimleri, danışma ve denetim birimleri ve yardımcı birimlerden meydana geldiği belirtilmiş olup söz konusu ana hizmet birimlerinden birisi de Gelirler Genel Müdürlüğüdür.

Yine 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 11. maddesi ile değişik 34. maddesinde Bakanlığın taşra teşkilatı açıklanmıştır.

Buna göre Bakanlık taşra teşkilatı, il düzeyinde örgütlenmiş defterdarlıklardan oluşur. Ayrıca Bakanlıkça tespit edilen bölgelerde Gelirler Bölge Müdürlükleri de kurulabilir. Defterdarlıklar ise vergi yönetimine ilişkin görevlerini kendilerine bağlı vergi daireleri, vergi dairesi başkanlıkları ve gelir müdürlükleri aracılığı ile yürütür.

Maliye Bakanlığının merkez ve taşra teşkilatlanmasına ilişkin bir tablo EK:2'de verilmiştir.

1.3. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Görevleri:

178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2. maddesinde Gelirler Genel Müdürlüğünün görevleri şöyle sıralanmıştır.

- a) Devlet gelirleri politikasını hazırlar ve uygular.

b) Devlet gelirlerine ilişkin kanun ve tüzükleri ve bunlarla ilgili her türlü değişiklikleri hazırlar.

c) Devlet gelir bütçesini gerekçesi ile birlikte düzenler.

d) Mahalli idarelerin vergi sisteminin devlet vergi sistemi ile uyumunu sağlayıcı tedbirleri alır.

e) Gelirlere tasiri olan her türlü kanun teklifi ve tasarılarını inceleyip, bunlar hakkındaki düşüncelerini bildirir ve tasarıların devlet gelirleri politikasına ve vergi tekniğine uygunluğunu sağlar.

f) Milletlerarası vergi ilişkilerini yürütür, ikili ve çok taraflı vergi anlaşmaları yapar.

g) Devlet gelirlerine ilişkin kanunların uygulamasını sağlar.

h) Devlet alacaklarının süresinde ve kanunlara uygun bir şekilde tahsili için gerekli tedbirleri alır.

ı) Vergi denetimi gerçekleştirir,

j) Vergi tekniği uygulaması hizmetlerini geliştirir, diğer vergi ile ilgili işlemleri yapar,

k) Uygulamadaki anlaşmazlıklar ve tereddütler üzerine sorulara cevap verir,

l) Silinmesi gereken vergilere ve tahsil edilemeyerek zamanaşımına uğrayan hazine alacaklarının kanunlar gereğince silinmesine dair işlemleri yapar,

m) Tahakkuk ve tahsilat hesaplarını ve istatistikleri toplar, değerlendirir, yayımlar,

n) (Ek: KHK/543 19.6.1994) Milletlerarası kuruluşlarla vergi ile ilgili konularda işbirliği yapar, toplantıların katılır ve görüş bildirir,

o) (Ek: KHK/543 19.6.1994) Vergi İstihbarat hizmetlerini yürütür,

p) (Ek: KHK/543-19.6.1994) Teşkilat ve görev alanına giren işlemlerin yürütülmesi için bilgi işlem hizmetlerini tasarlar ve uygular, bu amaçla gerekli örgütlenmeyi sağlar,

r) (Ek: KHK/543 19.6.1994) Teşkilat ve görev alanına giren işlemleri kontrolörleri vasıtasıyla inceletir ve denetletir.

543 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile getirilen ve vergi yönetiminin taşra teşkilatını ilgilendiren en önemli uygulamalar Gelirler Bölge Müdürlükleri, Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Vergi İstihbarat Uzmanlıklarıdır.

Kanun Hükmünde Kararnamenin çıktığı dönemde Maliye Bakanı uygulamanın amacını şöyle belirtmektedir⁽⁵⁾.

"Etkin ve verimli bir vergi yönetimine duyulan ihtiyaç her gün artmaktadır. Bu ihtiyaç doğrultusunda, vergi idaresinde yeni bir teşkilatlanmaya gidilmiştir. Bu yeni yapılanma ile merkezîyetçilikten uzaklaşarak istihbarat, denetim ve bilgi işlem hizmetlerinin bölgeler düzeyinde ele alınması merkez-taşra arası bilgi ve iş akımını sağlıklı ve hızlı gerçekleştirecek bir teşkilat yapısının oluşturulması amaçlanmıştır. Bu amaçlara ulaşmak için Gelirler Bölge Müdürlükleri, bilgi işlem, istihbarat ve denetim hizmetlerini bölge düzeyinde yürütecektir. Bu düzenleme ile bir yandan bilgiyi kaynağından izleme ve vergilendirmede anında kullanma imkanı yaratılırken diğer yandan bölgedeki istihbarat ve istatistiki bilgilerin toplanıp değerlendirilerek vergi yönetimine aktarılması ve mahalli denetim gücünün bölge düzeyinde yeniden yapılanması sonucunda vergi idaresinin etkinliği artırılmaktadır. Kurulan Vergi Dairesi Başkanlıklarında vergi yönetimi, takdir, uzlaşma, denetim ve mahkemelerdeki vergi uyuşmazlıkları ile ilgili işlemler bir bünyede toplanmaktadır. Böylece vergi daireleri, çevrelerine hakim, tüm mükellefleri izleyebilir ve mükelleflerin vergilendirme ile ilgili tüm işlemlerinin sonuçlandırıldığı daireler haline getirilmektedir."

1.4. Gelirler Bölge Müdürlüğünün Görevleri:

Gelirler bölge müdürlükleri, Gelirler Genel Müdürlüğünün bilgi işlem, istihbarat ve denetim hizmetlerini bölge düzeyinde yürütmek üzere doğrudan Gelirler Genel Müdürlüğüne bağlı olarak kurulmaktadır.

(5) İsmet ATTİLA, "Maliye Bakanı İsmet ATTİLA'nın 27.10.1993 tarihinde Yaptığı 1994 Yılı Bütçe Kanunu Tasarısının TBMM Plan ve Bütçe Komisyonuna Sunuş Konuşması" *Maliye Dergisi*, Sayı:115, Ekim-Kasım-Aralık/1993, APK Yayını s.19.

Gelirler bölge müdürünün görevleri şunlardır:

- a) Bilgi işlem müdürlüğü vasıtasıyla bölgesindeki bilgi işlem hizmetlerinin belirlenen ilkelere uygun olarak yürütülmesini,
- b) İstihbarat müdürlüğü vasıtasıyla bölgesindeki istihbarat ve istatistik bilgilerinin toplanıp değerlendirilmesini ve ilgili birimlere aktarılmasını,
- c) Emrindeki vergi denetmenleri vasıtasıyla bölgesindeki vergi incelemesi ve denetim çalışmalarının planlanıp yürütülmesini sağlamaktır.

Gelirler Genel Müdürlüğüne bağlı olarak kurulan Gelirler Bölge Müdürlüklerinin Merkezleri ve kapsadığı iller EK:3'de yer almaktadır.

1.5. Defterdarlık Biriminin Görevleri:

Defterdar, bulunduğu ilde Maliye Bakanlığının en büyük memuru ve il ve ilçe teşkilatının amiri olup, işlemlerin kanun hükümlerine göre yürütülmesi, denetlenmesi, merkez ve taşradan sorulan soruların cevaplandırılması, kanuna aykırı hareketi görülenler hakkında takibatta bulunulması, atamaları il'e ait merkez ve bağlı ilçeler maliye memurlarının sicillerinin tutulması ile görevli ve sorumludur.

Defterdar ilde Maliye Bakanlığının en büyük temsilcisi olmakla birlikte doğrudan Bakanlığa bağlı değildir. İller İdaresi Kanununa göre Valinin emri altında çalışmaktadır. Dolayısıyla Bakanlık Defterdarlık ile olan ilişkilerini valilikler aracılığı ile yürütmektedir.

Bugün Defterdarın yukarıda sayılan görevlerinin yanı sıra 41 komisyonda üyelikleri bulunmaktadır. Bunun 15 tanesi asli görevleri nedeniyle katıldıkları komisyonlar, 26 tanesi ise diğer idari veya yasal düzenlemeler uyarınca katıldıkları komisyonlardır. Defterdarların üye oldukları komisyonlara ait bir tablo EK:4'de verilmiştir.

Gerek görülen yerlerde defterdara yeterli sayıda yardımcı verilir. Yine mahalli denetim elemanları olan vergi denetmenleri görev yaptıkları il ve bağlı ilçelerdeki mükellefleri incelemek, defterdarlığa bağlı birimleri teftiş etmek ve soruşturma yapmak amacıyla defterdara bağlı olarak çalışırlar.

1.6. Vergi Dairelerinin Görevleri:

Vergi Daireleri, Defterdarlığa bağlı başkanlık, müdürlük veya bağlı vergi dairesi şeklinde kurulur. İl ve ilçe merkezlerindeki vergi dairelerinin kuruluş şekli, sayısı, faaliyet bölgeleri, bunların hangi vergi, resim ve harçların tahakkuk ve tahsili ile uğraşacakları Bakanlıkça belirlenir.

Vergi daireleri, vergi kanunları ve özel kanunlar ile bu kanunlara dayanılarak Bakanlıkça belli edilen kamu gelirleriyle ilgili mükellefi tespit, tarh, tahakkuk, tecil, tahsil, terkin, ödeme, iade ve muhasebe işlemlerini; bu işlemlere ilişkin olarak vergi dairesi veya mükelleflerce yaratılan ihtilaflarla ilgili yargı mercii nezdinde Hazine'yi temsilen dilek ve savunmalarda bulunulması, gerektiğinde temyiz ve tashihi karar talebinde bulunulması ve yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürütür.

Vergi dairelerinde, bir başkan veya müdürün yönetimi altında yeterli sayıda yardımcı, şef ve diğer memurlar; bağlı vergi dairelerinde ise, malmüdürünün yönetimi altında şef ve diğer memurlar çalıştırılır. Gerekli görülen vergi dairelerinde gelir uzman ve yardımcılarını çalıştırılabilir.

Vergi dairesi başkanlıklarında; kurulan bölümleri yönetmekle görevli yeterli sayıda vergi müdürü, vergi dairesi başkanı emrinde çalışan vergi denetmenleri, vergi davalarını takip etmekle görevli hazine avukatları bulunur. Ayrıca Başkanlığın işlemlerini yürütmek üzere takdir ve uzlaşma komisyonları kurulabilir.

1.7. Gelir Müdürlüklerinin Görevleri:

İllerde defterdara bağlı olarak iş hacmi dikkate alınmak suretiyle bir veya birden fazla gelir müdürlüğü kurulur.

Gelir müdürlüğünde, gelir müdürünün yönetimi altında yeterli sayıda müdür yardımcısı, şef ve diğer memurlar çalıştırılır.

Gelir müdürlüklerinin görevleri şunlardır:

- a) Bulundukları il ve bağlı ilçelerde vergilendirme ile ilgili soruları defterdar adına cevaplandırmak,
- b) Teftişlerde defterdar adına verilecek cevap ve emirleri hazırlamak,
- c) Vergi dairelerinden toplanan istatistiki bilgileri il bazında derleyip, Gelirler Genel Müdürlüğüne veya Gelirler Bölge Müdürlüğüne göndermek,
- d) Terkini gereken amme alacaklarının terkinini defterdar adına tekemmül ettirerek ilgililere bildirmek,
- e) Vergi kanunları ve diğer kanunların gelir müdürlüğüne verdiği işleri yapmak.

2. TÜRK VERGİ YÖNETİMİNİN ETKİNLİĞİ:

Vergi yönetim kuruluşlarının gerek verginin verimliliği ve gerekse vergi adaleti bakımından taşıdıkları önem, bu kuruluşların yüklendikleri görevleri etkin bir biçimde yerine getirmelerine olanak verecek her çeşit gereksinmelerinin karşılanmış olmasını zorunlu kılmaktadır. Örgütsel yapının ve eşgüdümün etkinliği, görev ve yetkilerin tanımlanmış ve çatışmalara, boşluklara yer vermeyecek biçimde düzenlenmiş olması, elemanların nitelik ve nicelik bakımından yeterliliği, örgüt içi ve mükelleflerle haberleşmenin etkinliği, güncel olanaklara ve koşullara uygunluk, meslek içi ve mükelleflere yönelik eğitimsel çabaların düzeyi, mükelleflerle işbirliği, vergi denetimlerinin etkinliği, mükellef psikolojisinin bilinmesi gibi pek çok faktör söz konusu kuruluşların çalışma düzeylerinin etkinliği üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak etkide bulunmaktadır⁽⁶⁾.

(6) Abdurrahman AKDOĞAN, *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Ankara 1980, s.46-47.

Türk vergi yönetimini yukarıda belirtilen faktörler yönünden ele aldığımızda çok etkin olmadığı sonucuna varmaktayız. Çünkü örgütlenmede bazı sorunlar, eksiklikler ve yanlışlıklar vardır ve bu durum vergi yönetiminin etkinliğini azaltmaktadır.

Türk vergi yönetiminin tarihsel gelişimi bölümünde de belirtildiği üzere sorunun başlangıcı çok eskilere dayanmaktadır.

Osmanlı İmparatorluğu döneminde sanayi ve ticaret sektörü çok gelişmediğinden halk daha çok tarımla uğraşıyordu. Tarım üzerinden alınan en önemli vergi ise aşar idi. Öyle ki 1924 yılında aşar, bütçe gelirlerinin % 22'sini oluşturmaktaydı. Devlet bu vergiyi doğrudan kendisi toplamıyor, iltizam yoluyla toplatıyor ve toplayan kişilere mültezim deniyordu⁽⁷⁾.

Böyle olunca da devlet vergi toplama işini bizzat kendisi yapmadığından dolayı bu konuda bir örgütlenmeye ve düzenlemeler yapmaya gerek duymamıştır. Bu durumda İmparatorlukta gelirleri toplayan birim değil harcamaları yapan birim önem kazanmıştır. Osmanlı İmparatorluğunda harcamaları kayıtlara, defterlere geçirmek üzere "defterdarlık" birimi oluşturulmuş ve bu birim; harcamalar açısından önemli bir örgüt olarak devlet içerisindeki yerini almıştır.

Ancak Cumhuriyetin ilanı ile birlikte 1925 yılında aşar vergisi kaldırılmış ve artık mültezimlik uygulamasına gerek kalmamış olup devlet bizzat kendi vergisini toplamaya başlamıştır. Özellikle 1950 yılından sonra "beyan esası"na geçilmiş ve böylece mükellefler üzerinden vergi tarhiyatı yapılacak matrahları kendileri beyan etmeye başlamıştır.

Bundan 100 yıl önce Devlet mükellef ile vergi olayında doğrudan yüzyüze gelmemekte ve seçilen idari yapı da bu anlayışa uygundu. Oysa günümüzde ilişkiler tümüyle ters-yüz hale gelmiştir. Devlet yurttaşından doğrudan vergi almakta ve bütçesini de toplayacağı vergilerle güçlü hale getirmeye çalışmaktadır. Ancak vergi

(7) Korkut BORATAV, *Türkiye İktisat Tarihi 1908-1985*, 3. Bası, Gerçek Yayınları, İstanbul 1990, s.40.

toplamada ilişkilerin tümüyle değişmesine karşın, idari örgütlenme yapısını günümüze kadar korumuştur⁽⁸⁾.

1950 yılından bugüne kadar Türk vergi sisteminde birçok defa reform niteliğinde değişiklikler yapılmasına karşın her nedense bu sistemi uygulayacak vergi örgütü ile ilgili olarak hiçbir düzenleme yapılmamıştır. Durum böyle olunca da tek başına vergi sisteminin değiştirilmesi veya iyileştirilmesi vergi yönetiminin etkinliğini artırmamaktadır.

Artık vergi kanunu çıkarmak yerine vergi yönetiminin yeniden düzenlenmesi çok daha büyük önem taşımaktadır. Türk vergi yönetiminin temel sorunu, artık "insan" ve "teşkilat" sorunudur. En iyi kanunların bile çok kötü uygulayıcıların elinde ne kadar kötü kullanılacağı gerçeğini gözardı etmemek gerekir⁽⁹⁾.

Aslında bu gereklilik Cumhuriyetin kurulmasından hemen sonra başlayıp günümüze kadar süregelen birçok inceleme ve araştırma sonucunda tespit edilmiş ve yapılması gereken şeyler bir rapora bağlanarak ilgili merciiilere iletilmiştir. Ancak hiçbiri de uygulamaya konulamamıştır.

Hatta Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planından başlayarak bütün kalkınma planlarında bu konu ile ilgili düzenlemeler yapılması gerektiği belirtilmiştir. Aşağıda kalkınma planlarında vergi yönetimi ile ilgili olarak yer alan görüşlere yer verilmiştir.

i. Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: (1963-1967)

Bugünkü kuruluş, esas olarak Osmanlı İmparatorluğundan devralınan sistemde yeni şartlara uydurulmak üzere yapılan değişikliklerle ortaya çıkmıştır. Ancak bu değişiklikler belirli ilkelere dayanmadığından, işbölümü ve koordinasyon bakımından tamamen yetersiz ve güç çalışır bir kuruluş meydana gelmiştir. Bu sebeple gerek Merkezi Hükümet Kuruluşunu (merkez ve taşra teşkilatlarıyla birlikte)

(8) Kemal KILIÇDAROĞLU, "Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Sorunu", *Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Paneli*, 25 Ocak 1991, İstanbul, s.38.

(9) TUFAN, a.g.m., s.30.

gerek mahalli idareleri (il özel idaresi, belediye ve köylerle birlikte) kalkınmakta olan bir ekonominin ihtiyaçlarını rasyonel bir şekilde ve süratle karşılayabilecek duruma getirmek kaçınılmaz bir zarurettir⁽¹⁰⁾ .

ii. İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: (1968-1972)

Vergi yönetimi vergi toplamada, vergi kontrolunda ve mükelleflerle ilişkilerinde yeteri kadar etkin değildir. Vergi gelirlerin artırmak amacıyla uygulanacak başlıca tedbirlerden biri vergi yönetiminin ıslahı, vergi kazasının yeniden düzenlenmesi ve etkinliğin artırılması olacaktır. Vergi yönetimi ve kontrolünün etkinliği artırılarak vergi gelirleri önemli oranda yükseltilebilecek ve vergi alanında söz edilen diğer sosyal ve iktisadi ilkelere de uygun hareket edilmiş olacaktır⁽¹¹⁾ .

iii. Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı: (1973-1977)

Vergi Sisteminin etkili bir biçimde uygulamaya konulabilmesi ve plan amaçlarına uygun bir politika aracı olarak kullanılabilmesi, Türk vergi yönetiminin yeniden düzenlenmesini zorunlu kılmaktadır. İdarenin vergi sistemini etkili bir şekilde uygulayacak yapıya kavuşturulması amacıyla vergicilik hizmetlerinin teknik özelliklerine uygun bir teşkilat düzeni getirilecek, sürekli ve etkili bir kontrol mekanizması kurulacaktır⁽¹²⁾ .

iv. Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı: (1979-1983)

Vergi yönetimi var olan koşullar ve gelişmeler gözetilerek yeniden düzenlenecek, bilgi işleme çalışmaları yoğunlaştırılarak sürdürülecek ve tamamlanacaktır⁽¹³⁾ .

(10) Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1963-1967), T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara 1963, Başbakanlık Devlet Matbaası, s.80.

(11) İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1968-1972), T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Cilt 1, Ankara 1967 , s.32.

(12) Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı (1973-1977), Türkiye İş Bankası A.Ş., İktisadi Araştırmalar Merkezi Müdürlüğü, Ankara 1972, Doğu Ltd. Şti. Matbaası, s.185.

(13) Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı (1979-1983), T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Yayın No:1664, Ankara 1979 , s.263.

v. Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: (1985-1989)

Vergi yönetimi reorganize edilecek, otomasyon artırılarak mevcut personel ile daha etkili hizmet verilmesi sağlanacaktır⁽¹⁴⁾.

vi. Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı: (1990-1994)

Vergi yönetiminin, verginin süratli ve sağlıklı toplanmasına elverişli, kendi içinde bütünlüğü olan bir yapıya kavuşturulması sağlanacaktır. Bu amaçla vergi idaresi merkez ve taşrada süratle reorganize edilecektir. Otomasyon yaygınlaştırılarak, vergi dairelerinin vatandaşa daha süratli ve nitelikli hizmet sunulabilir bir hale getirilmesi çalışmalarına devam edilecek vergi idaresinde nitelikli personelin sürekli istihdamı için gerekli tedbirler alınacaktır⁽¹⁵⁾.

vii. Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: (1996-2000)

Vergi yönetiminin merkez ve taşra teşkilatı arasında hiyerarşik bir bağlantının olmaması, mükellef dünetiminin dört farklı ve birbirleriyle bağlantısız denetim birimi tarafından yapılması, vergi yönetimi personelinin eğitim kalitesinin düşüklüğü, vergi dairelerinden merkezi karar organlarına sağlıklı ve yeterli veri akışının sağlanamaması, vergi dairelerinin örgüt yapısı itibariyle tahsilat fonksiyonuna ağırlık vererek denetim açısından gerekli nitel ve nicel kapasiteye ulaşamamış olması, vergi kayıp ve kaçığının büyümesinde rol oynayan en önemli faktörler olmuşlardır⁽¹⁶⁾.

Görüldüğü gibi, 1963 yılında Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planında ne önerilmiş ise 1996 yılında Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planında da aynı şeyler önerilmiştir. Tam 33 yıldır vergi yönetimi ile ilgili sorunlara aynı çözümler önerilmekte ancak bir türlü uygulamasına geçilememektedir.

* Bu kapsamda Amerikalı Uzmanlar James W. Martin ve Frank C.E. Cush tarafından zamanın Maliye Bakanı Sayın Hasan Polatkan'a verilen 13 Ağustos 1951

(14) Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1985-1989), T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Yayın No:1974, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1985 , s.35.

(15) Vergi Özel İhtisas Raporu, TOBB Yayınları, Yayın No: 244, Ankara 1992, s.248

(16) Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996-2000) 25 Temmuz 1995 tarih ve Mükerrer 22354 sayılı Resmi Gazete, s.89.

tarıhli, "Maliye Bakanlığı Kuruluş ve alışmaları Hakkında Rapor" Maliye Bakanlığının üst düzey yöneticisi ve denetçileri ile Üniversiteler ve ABD kuruluşları temsilcilerinin destek ve yardımlarıyla düzenlenmiştir. Anılan raporun "Sunuş" bölümündeki şu ifadeler, daha başlangıçta önemli bir gerçeği ortaya koymaktadır.

"Raporun yalnız bir bölümünü okumuş olan Bakanlığın genç bir elemanı şöyle demiştir: "Bakanlık idare amirleri dikkatlerini kanunlar üzerinde toplamaktadır, siz ise yönetim üzerinde ehemmiyetle durmaktasınız." Heyetimiz bu fikre iştirak etmekte ve eğer Bakanlık bütün idari imkanlardan azami derecede faydalanmak istiyorsa, kanunları da ihmal etmemek şartıyla dikkatin böylece yönetim üzerine çevrilmesini tavsiyeyi düşünmektedir. Devlet gelirlerinin yönetimi birçok zaviyelerden ehemmiyetlidir. Keza Bakanlık vazifeleri arasında bütçenin muvaffakiyet veya muvaffakiyetsizliğini tayin edecek olan da burasıdır".⁽¹⁷⁾

Amerika'nın Dallas (Texas) Bölge Vergi Teşkilatı Amiri B.Frank White tarafından 1963 yılında "Türkiye'de Vergi İdaresi" konusunda hazırlanan ve dönemin Maliye Bakanı Ferit Melen'e sunulan "White Raporu"nda, Türkiye'de vergi idaresinin ıslahı mevzuunda en bariz engeli, Maliye Bakanlığı bünyesi içinde, yukarıdan aşağıya dikkatini münhasıran gelir konularına hasretmiş bir teşkilat biriminin mevcut bulunmayışı teşkil etmektedir." şeklinde görüş bildirilmiştir⁽¹⁸⁾.

Görüldüğu gibi, yabancı uzmanlar, başarılı bir vergi sisteminin ancak etkin bir yönetim ile gerçekleştirilebileceğini özellikle vurgulamışlar ve bu alanda ölkemiz uygulamalarındaki eksikliğe değinmişlerdir.

Bir diğer önemli rapor da Maliye Eski Bakanlarından Sayın Adnan Başer Kafaoğlu'nun 1982 yılında Konsey Başkanına yazdığu rapordur. Bu raporda da aşağıdaki görüşlere yer verilmiştir.

"1950'den bugüne vergi mükellefi sayısı 15 misli artmıştır. Vergi değışiklikleriyle sistem giderek karışık bir hal almıştır. Memur sayısı süratle artırılmakla beraber giderek bilgisiz ve beceriksiz memurlarla vergi işlerini yürütmek gerekmiştir. Bugünkü vergi idaresi kadrosu kanunların yüklediğu görev ve yetkileri kullanmak ve

(17) TUFAN, a.g.m., s.24.

(18) WHITE, a.g.r., s.3.

sorumlulukları taşıyabilmek yönünden 30, 20 ve 10 yıl önceki durumdan daha yetersiz bir duruma gelmiştir⁽¹⁹⁾.

Son derece titiz araştırmalar sonucu düzenlenen bu raporlar daha sonra yapılan çalışmalar sırasında arşivde bulunamamıştır. İlgililer raporların örneklerini üniversite kütüphanelerinden elde ederek yararlanmışlardır. Bu da yapılan çalışmalara verilen önemi çok iyi bir şekilde ortaya koymaktadır.

Nitekim bu durum yıllarca Bakanlıkta görev yapmış bir bürokrat tarafından da II. Vergi Kongresinde dile getirilmiştir. Söz konusu bürokrat kongrede sunduğu tebliğinde;

"Yeniden yapılanmayı engelleyen nedenlerin birincisi bürokrasi, ikincisi de Maliye Bakanlığının kendisi, yani Maliye Bakanlığının kendi iç çatışmalarıdır. Maliye Bakanlığı bürokrasinin en yoğun yaşandığı yerdir. Bakanlar bile zaman zaman bu bürokrasiye egemen olmakta güçlük çekiyorlar"⁽²⁰⁾.

görüşlerine yer vermiştir.

Buna göre, vergi yönetiminin yeniden yapılanması konusunda Bakanlıkta tam bir görüş birliği sağlanamamıştır. Hala mevcut yapının korunması yönünde görüşler bulunmaktadır. Bu durum ister istemez değişiklikleri etkilemektedir.

Etkin bir vergi yönetimi; mükellef, memur, yasal düzenlemeler ve fiziki koşullar gibi birden çok değişkenin oluşturduğu bir fonksiyon olarak tanımlanabilir. Bu değişkenlerden biri ihmal edilerek yapılacak bir çalışma sonuç vermeyebilir. Örneğin; yasal düzenlemeler ne kadar yerinde olursa olsun onları uygulayacak memurlar istenilen yeterlilikte ve çalışma arzusunda değillerse yapılan işten beklenen sonucu almak güçleşir. Yasal düzenlemeler memurlar ve fiziki çalışma koşulları çok iyi düzeyde olsa da mükellef vergi bilincine tam olarak vakıf değilse, benzer şekilde beklenen sonucu almak bir başka ifade ile vergi yönetiminde etkinliği sağlamak zor

(19) TUFAN, a.g.m., s.26-27.

(20) Kemal KILIÇDAROĞLU, "Vergi İdaresinin Yeniden Yapılanması Süreci ve Yeniden Yapılanmayı Engelleyen Nedenler", *Türkiye II. Vergi Kongresi*, 13-14 Nisan 1994, İstanbul, s.163.

olacaktır. Vergi bilinci mükellefte, ödediği vergilerin gerçek kamu hizmetlerinde kullanıldığı ve adil bir vergi sisteminin mevcut olduğu duygusu verilerek sağlanabilir⁽²¹⁾.

Vergi yönetimimizin özellikle denetim elemanları yönünden özel kesime büyük dış fayda sağladığı tespit edilmiştir⁽²²⁾. İdare çok ciddi sınavlar sonucu mesleğe aldığı ve yıllarca süren titiz eğitim sonucu yetiştirdiği denetim elemanlarına çok düşük ücretler ödediğinden bu elemanlar en verimli dönemlerinde idareden istifa etmekte ve aldıkları ücretin 4-5 katı bir ücretle özel sektöre transfer olmaktadır.

Gelirler Genel Müdürlüğü vergilerin yönetimiyle birlikte vergi politikasına ilişkin çalışmaları da yürütmektedir. Esas olarak Gelirler Genel Müdürlüğünün örgütlenmesi gelirlerin yönetimine yöneliktir. Bu işlerin yürütülmesinde destek hizmeti görececek, istatistik, araştırma ve planlama birimleri de ya yetersiz ya da hiç bulunmamaktadır. Zaman zaman vergi yasalarının hazırlanmasında ve vergi politikasına ilişkin araştırmalarda hesap uzmanlarından ve maliye müfettişlerinden yararlanılmaktadır. Ancak bu durum denetim kurullarının esas işlevini etkilediği gibi, bu alanda yeterli bir sonuç da elde edilmemektedir.

Burada özellikle denetim elemanlarına yönelik eleştiri gerçekten çok önem taşımaktadır. Çünkü Hesap Uzmanları Kurulu ve Teftiş Kurulu adı üstünde denetim ve teftiş amacı ile kurulmuş birimlerdir. Özellikle Hesap Uzmanları Kurulu hesap incelemesine yönelik olarak kurulmuştur.

Ancak günümüzde bütün vergi kanunlarını hazırlayan ve politikalar oluşturan birim de aynı birimdir. Diğer taraftan Gelirler Genel Müdürlüğündeki vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik olarak kurulan tüm dairelerin başındaki genel müdür, genel müdür yardımcısı, daire başkanı, taşra birimlerindeki vergi dairesi başkanları, büyük illerdeki defterdar ve defterdar yardımcıları da bu denetim

(21) Mehmet KORKUSUZ, "Vergi İdaresinde Etkinlik Nasıl Sağlanabilir?" *Maliye Dergisi*, Sayı:110, Eylül-Aralık 1992, s.11.

(22) Ömer Faruk BATIREL, "Türk Vergi Yönetimi", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Yayını, Yayın No:68, İstanbul 1985, s.129-139.

elemanlarından oluşmaktadır. Bu kurullar adeta maliye bürokratlarını yetiştiren okul durumundadır. Tabii bu durumun birçok sakıncaları bulunmaktadır.

En başta bu denetim elemanlarının idari görevde yer alması denetim gücünü azaltmaktadır. İkincisi ve en önemlisi ise bürokrasideki tüm üst makamların bu denetim elemanlarından oluşması orta kademe yöneticilerinin yükselme olanaklarını ortadan kaldırmaktadır. Bu durum ise bu kişilerin ve hatta daha alt kademedeki çalışanların çalışma arzularını kırmaktadır. Bugün Gelirler Genel Müdürlüğünde yıllarca çalışmış bulunan ve konusunda uzmanlaşmış olan bir şube müdürü bu makamdan daha yukarıya örneğin daire başkanlığına yükselememektedir. Böylece şube müdürü 25-30 yıllık bir müdürlük hizmetinden sonra emekli olmaktadır. Bu durum hem yükselme umudu olmayan müdürün çalışma şevkini kırmakta hem de daha alt kademedeki uzman ve şeflerin müdürlüğe yükselmesini engellemektedir.

Türk vergi örgütünün genel yönetim içinde yer alması da vergi yönetiminin etkinliğini etkilemektedir. Bu özellikle kendisini taşra teşkilatında göstermektedir. Vali, defterdar ve mal müdürünün esas görevleri vergi yönetimi değildir. Vergi yönetimi bu kişilerin çeşitli görevlerinden birisi olmaktadır.

Vergi yönetiminin etkinliği ile ilgili olarak yukarıda yapılan genel açıklamalardan sonra şimdi etkinliği azaltan faktörleri ayrıntılı olarak inceleyelim.

2.1. Türk Vergi Yönetiminin Genel Müdürlük Düzeyinde Örgütlenmesi:

Ülkemizde vergi yönetimi ile ilgili örgüt Maliye Bakanlığına bağlı Gelirler Genel Müdürlüğü'dür. Bu Genel Müdürlük üzerine aldığı çok ciddi sorumluluklar ile önemli bir yere sahiptir. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün önemini vurgulamak açısından aşağıya bazı sonuçlar alınmıştır.

Son beş yılın bütçe gelirleri ve bu gelirlerin kaynağına göre dağılımı şöyledir⁽²³⁾.

(23) 1995 Ekonomik Rapor, TÜRMOB Yayınları, Yayın No:29, Ankara, 1996, s.39.

YILLAR GELİRLER	Milyar TL.				
	1992	1993	1994	1995	1996 (OCAK-TEMMUZ)
Gelirler	194.224	351.392	745.116	1.404.071	1.349.000
Vergi Gelirleri	161.602	264.273	587.760	1.085.415	1.103.000
Vergi Dışı Gelirler	29.542	82.165	151.248	289.365	78.000
Katma Bütçe	1.380	3.357	5.166	21.887	21.000
Bağışlar	1.700	1.597	942	7.404	147.000

Görüldüğü üzere, vergi gelirlerinin konsolide bütçe gelirleri içindeki payı 1992 yılında %83, 1993 yılında %75, 1994 yılında %79, 1995 yılında %77 ve 1996 yılının ilk 7 ayında %82'dir.

1996 yılının ilk 7 ayındaki bütçe gelirlerinde geçen yılın aynı dönemine göre %100.7'lik bir artış vardır. Yıl sonu itibariyle bu rakamın 2 katrilyon 73 trilyon liraya ulaşması hedeflenmektedir. Tüm yıl için hedeflenen toplam tahsilatın %48'i, Temmuz sonu itibariyle toplanması beklenirken bu %53 olarak gerçekleşmiştir⁽²⁴⁾.

Buna göre bütçe gelirlerinin hemen hemen tamamı vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Bütçe gelirleri bütçe giderlerini karşılamak üzere toplanır. Bütçe giderleri ise eğitim giderleri, sağlık giderleri, güvenlik giderleri, savunma giderleri, yatırım giderleri, çalışanların ücretleri, borç ödemeleri vb. oluşur. O halde bu denli önemli görevler yüklenmiş olan vergi yönetiminin "Genel Müdürlük" düzeyinde örgütlenmesi son derece yanlıştır. Çünkü en başta almak istediği her kararda bürokratik engellerle karşılaşacaktır.

Amerikalı vergi uzmanı B.Frank White tarafından 1963 yılında hazırlanan "Türkiye'de Vergi İdaresi" konulu raporda bu konu ile ilgili olarak aşağıdaki görüşler ortaya konmuştur.

"Türkiye'de vergi idaresinin ıslahı mevzuunda en bariz engeli, Maliye Bakanlığı bünyesi içinde, yukarıdan aşağıya dikkatini münhasıran gelir konularına hasretmiş bir teşkilat biriminin mevcut bulunmayışı teşkil etmektedir. Mal Müdürleri, Defterdarlar,

(24) Abdüllatif ŞENER, "Gelir İdaresinin Başarısı ve 1996 Yılı Bütçe Gelir ve Giderleri", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:45, Eylül 1996, s.5.

Valiler, Hesap Uzmanları Kurulu, Maliye Teftiş Kurulu ve Müsteşar Muavini de dahil olmak kaydıyla, gelir mevzuunda sorumluluk taşıyan Bakanlık teşkilatına dahil diğer bütün üniteler sair mali işlere ait görev ve sorumluluklar da deruhte etmektedirler. İhtiyacınız bir reorganizasyon probleminden ibaret olmayıp daha çok yeniden teşkilat yaratılması ihtiyacına taalluk etmektedir. Vergi idaresi görev ve sorumluluğun kısmi bir esas içinde tevdiine müsait olmayacak kadar önemli bir konudur. Binaenaleyh, ayrı bir teşkilata sahip olmak zaruridir" ⁽²⁵⁾.

Raporda da belirtildiği üzere, bakan, müsteşar, defterdar, vergi dairesi müdürü ve mal müdürü yalnızca vergi ile ilgilenmemektedir. Bu kişiler aynı zamanda Bakanlığa bağlı Muhasebat Genel Müdürlüğünün, Milli Emlak Genel Müdürlüğünün, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün işleri ile de ilgilenmek zorundadır. Böyle olunca da vergi ile ilgili olaylara ayıracakları zaman azalmakta ve gereken ilgiyi gösterememektedirler.

Vergi yönetiminin (Gelirler Genel Müdürlüğü) bakanlık içinde genel müdürlük düzeyinde örgütlenmesini eleştirenlerin buna karşı olarak ileri sürdükleri model konusunda ortak bir görüş bulunmamaktadır. Bir görüşe göre vergi yönetimi yine yürütme organının içinde "Bakanlık" veya "Müsteşarlık" düzeyinde örgütlenmelidir. İkinci bir görüşe göre ise tamamen yürütmenin dışında özerk bir yapıya kavuşturulması gerekir. Özellikle ikinci görüşü savunanlar buna gerekçe olarak şunları ileri sürmektedir:

Merkez Bankaları aynı ülkelerdeki vergi idareleri ile karşılaştırıldığında merkez bankalarının daha etkin ve verimli çalıştığı sıkça görülmektedir. Merkez Bankaları genellikle çalışanlar tarafından kamu sektöründe çalışılacak en iyi yerler olarak görülmektedir. Bunun çeşitli sebepleri vardır. Birincisi, ücretler genellikle yüksektir. İkincisi, çalışanlar genellikle daha iyi eğitim almaktadır. Üçüncüsü, ofis malzemeleri iyi ve modernidir. Dördüncü olarak da çalışma koşulları (fiziksel olanaklar) genellikle çok daha iyidir. Bazı ülkelerde, merkez bankalarının yararlandığı tür otonomiden vergi idarelerini de yararlandırmak için kendine özgü

(25) WHITE, a.g.r., s.1.

çalışma ve ücret rejimlerine sahip Maliye Bakanlığı dışında ayrı bir gelir idaresi oluşturulmaktadır⁽²⁶⁾.

Görüldüğü gibi vergi yönetiminin bir bakanlığa bağlı genel müdürlük düzeyinde örgütlenmesi, yönetimin personeline istediği ücreti verememesi ve gerekli fiziki ortamı yaratamaması gibi bir sonuç doğurmaktadır. Nitekim bu durum ülkemizde çok çarpıcı bir şekilde yaşanmaktadır. Milyarlarca liralık vergi ve ceza toplayan bir denetim elemanının veya bir daire başkanının aldığı ücreti merkez bankasındaki vasıfsız bir memur almaktadır.

Vergi yönetiminin düşük seviyelerde örgütlenmiş olması bu yönetimin yeterli maddi olanaklara kavuşmasına da engeldir. Şöyle ki, düşük seviyedeki kurumların maddi olanakları siyasal-bürokratik bir kısıtlamaya tabidir. Buna göre, kısıtlı kaynaklar varsıyımı altında, düşük seviyedeki bir idarenin aldığı ödenek, diğer idarelerin ödeneklerine orantılıdır. Devlete kamu kesiminin diğer alanlarına sağlam kaynak sağlayan bir idarenin kendisinin görevini ifa edebilmesi için yeterli düzeyde kaynaklara sahip olmaması çok tuhaf bir çelişkidir. Bugün vergi yönetimi bina, araç ve hatta kırtasiye sıkıntısı çekmektedir. Zaman zaman mükellefe gönderilecek tebligat zarfına yapıştırılacak pul bulunamamaktadır. İnceleme elemanının yazacağı rapor kağıt sıkıntısından gecikebilmektedir. Bu bahsettiklerimiz özellikle vergi yönetiminin taşra teşkilatında kendisini önemli ölçüde hissettirmektedir.

Türk vergi yönetiminin örgütlenme şekli ile ilgili olarak ileri sürülen görüşlere baktığımızda ortak sonuç örgütlenmenin "Genel Müdürlük" şeklinde olmasının yanlış olduğudur. OECD ülkelerinin bir çoğunda vergi yönetimi "Gelirler Bakanlığı" şeklinde bakanlık düzeyinde örgütlenmiştir. Bu Bakanlık, yalnızca vergileri değil sosyal güvenlik kuruluşlarının en büyük sorunu olan prim tahsilatını da yerine getirmektedir. Böylece devletin bütün gelirleri tek elden toplanmakta ve gelir toplama işinde uzmanlaşan bir İhtisas Bakanlığı kurulmaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde vergi yönetiminin "Genel Müdürlük" düzeyinde örgütlenmesinin sakıncalı olduğu artık herkesin hem fikir olduğu bir görüştür. Bu

(26) Adnan YILDIRIM, "Vergi İdarelerinin Modernizasyonu", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:44, Ağustos 1996, s.31-32.

noktada tartişılması gereken konu yönetimin "Bakanlık" düzeyinde mi yoksa yürütme organının dışında tamamen bağımsız ve özerk bir şekilde mi örgütlenmesi olacaktır.

İkinci görüş, yani özerk bir yapının oluşturulması lkemiz açısından mümkün görünmemektedir. Çünkü hiçbir siyasi iktidar vergi yönetimi gibi bir gücü elinden kaçırmak istemez. Siyasi iktidarlar izledikleri vergi politikaları ile seçmenlere mesaj göndermekte ve onların desteğini almaktadırlar. Çok basit bir örnek vermek gerekirse götürü usulde vergileme ağdaş vergileme teknikleri ile bağdaşmayan bir uygulama olup kaldırılması gerekir. Ancak hiçbir siyasi iktidar buna cesaret edemez. Burada siyasi tercih vergi adaletinin önüne geçmektedir.

Bu nedenle, uygulanabilirliği daha kolay olan görüş vergi yönetiminin "Bakanlık" düzeyinde örgütlenmesidir. Böylece en azından yönetim yetki ve sorumlulukları ile mütenasip bir yapıya kavuşturulmuş olacaktır. Yine bu yolla vergi yönetimi tamamen kendisine tahsis edilmiş daha gcl bir bütçeye sahip olacağından maddi birçok sorununu da halletmiş olacaktır. Böylece elemanlarına daha yüksek ücretler ödeyebilecek, bina, araç, kırtasiye sorunlarını daha kolay zmleyecektir.

2.2. Türk Vergi Yönetiminin Taşra Teşkilatındaki rgtlenme şekli:

Maliye Bakanlığı taşrada il düzeyinde görev yapan "Defterdarlık" lar şeklinde örgütlenmiştir. Defterdarlık müessesesi daha öncede bahsedildiği gibi Osmanlı İmparatorluğundan kalma bir müessesedir. Defterdarlıklara bağlı gelir müdürlükleri ile vergi daireleri ise vergi yönetiminin yani Gelirler Genel Müdürlüğünün Defterdarlık bünyesindeki taşra birimleridir. Bu durumda vergi yönetiminin taşradaki en büyük karar merci defterdar olmaktadır.

Vergi yönetiminin kendisinden beklenen görevleri zamanında ve etkin bir biçimde yerine getirmemesinin başlıca nedenlerinden birisi de merkez rgt (Gelirler Genel Müdürlüğü) ile taşra kuruluşları (vergi daireleri) arasında iyi işleyen bir iletişim ağının mevcut olamamasıdır. İller İdaresi Kanununa göre vergi dairelerinin iller itibariyle bağlı oldukları valilikler ve defterdarlıklarla Gelirler Genel Müdürlüğünün direkt bir hiyerarşik ilişkisi bulunmamakta, karşılıklı yazışma ve haberleşme valilik ve defterdarlık kanalı ile yapılmakta ancak bu ilişkide sağlıklı bir şekilde işlemediğinden, merkezin doğru ve zamanında karar alma, geri besleme

yoluyla kararları gözden geçirme ve uygulamayı izleme ve değerlendirme olanakları sınırlı kalmaktadır⁽²⁷⁾.

İl düzeyinde taşra teşkilatı sorumlusu olarak görev yapan defterdarların vergi daireleri dışında diğer maliye servislerinin denetiminden, gözetiminden sorumlu olmaları, valiye karşı yükümlülükleri ve bir çok toplantı ortamında bulunmak zorunda olmaları iş verimliliğini azaltmakta, asıl görevleri olan vergi uygulamaları ve denetimini büyük ölçüde aksatmaktadır.

Bugün defterdarlara yasalarla verilen görevler, defterdarın gelir toplama işini sağlıklı olarak yürütmesini engellemektedir. Defterdar ilde asli görevleri nedeniyle 15 komisyonun, diğer idari veya yasal düzenlemeler uyarınca da 26 komisyonun olmak üzere toplam 41 adet komisyonun üyesidir. Ayrıca valinin verdiği diğer görevleri ifa eder. Bu kadar görev verilen bir yöneticinin vergi toplamasını veya ildeki vergi dairelerini koordine etmesini beklemek gerçekçi bir yaklaşım olamaz. Böyle bir örgütlenme modeli içine sıkıştırılan Gelir İdaresi de sağlıklı vergi toplayamaz⁽²⁸⁾.

Defterdarın yukarıda bahsedilen görevlerine ilişkin bir liste EK 2'de yer almaktadır.

Bunlar defterdarın şahsına ait görevler nedeniyle yaşanan olumsuzluklardır. Bir de defterdarlık müessesesinin yapısından kaynaklanan olumsuzluklar vardır. Bunlar 100 yıl öncesinin Osmanlı İmparatorluğunun ihtiyaçları ve o günün koşulları gözönüne alınarak oluşturulan defterdarlık kurumu bugün hala varlığını sürdürmektedir. O günden bu tarafa vergilerin sayısı artmış, vergilerin türü artmış, illerin durumu değişmiş, nüfus artmış ancak defterdarlık müessesesi eski varlığını korumuştur.

Bu durumda vergi yönetiminin taşra teşkilatının defterdarlık bünyesinden ayrılması ve bölge düzeyinde ayrı bir örgüt olarak yapılanması yararlı olacaktır.

(27) *Vergi İdaresinin Otonomi Teknik Olurluluk Raporu*, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Cilt 1, Haziran 1980, s.10.

(28) Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, *TOBB Yayınları*, Yayın No:244, Ankara 1992, s.235.

Bugün Konya ilimizin büyüklüğü kadar bir toprak parçasında hakimiyetini sürdüren Hollanda bile gelir idaresini bölgelere ayırarak örgütlemektedir⁽²⁹⁾.

White raporunda bu konuya ilişkin olarak aşağıdaki tespitler yer almıştır.

".... Alt kademelere gelince, valilerin, defterdarların ve malmüdürlerinin vergi idaresiyle irtibatlarının tamamen kesilmesi gerektiğine inanmaktayız. Bunun yerine sayıları tarafınızdan tayin edilecek olan "Gelir Bölgeleri" sistemini ikame etmek daha iyi sonuçlar verebilir. Bölgeler birer müdürün emrine verilecek ve bunları doğrudan doğruya Gelir İşleri Genel Müdürlüğüne bağlı olacaklardır. Bölge Müdürleri vergi dairelerini direkt olarak nezaretleri altında bulunduracaklardır."⁽³⁰⁾

İller İdaresi Kanununa göre Vali ilin en yetkili mülki amiri olduğundan bütün bakanlıklara bağlı il teşkilatlarının da amiri konumundadır. Bu durumda kurumların merkez ve taşra teşkilatları arasında bir kopukluk doğmaktadır. Bu örgütlenmenin dışına çıkmanın en pratik yolu bölge müdürlükleri şeklinde örgütlenmedir.

Türkiye'de Gelir Yönetiminin bölgesel düzeyde örgütlenmemesi ciddi sorunlar yaratmakta ve hizmetlerde aksamalara yol açmaktadır. Mesela Hakkari ilinin sorunu ile İstanbul İlinin sorunu aynı düzeyde ve ivedilikle ele alınmaktadır. Aynı şekilde 73 ilin⁽³¹⁾ sorunlarına doğrudan Gelirler Genel Müdürlüğü muhatap olmaktadır. Oysa hizmetin, daha sağlıklı ve süratli görülebilmesi için muhatap ve kademe sayısının asgariye indirilmesi gereğinde ötesinde bir zorunluluktur. Bölge teşkilatı kuran bütün OECD ülkelerinde, ayrıca bölge düzeyinde vergi denetimi de gerçekleştirilmektedir. Denetimin bölge düzeyinde olması, denetim elemanının mahallileşme sorununu tamamıyla ortadan kaldırmaktadır⁽³²⁾.

(29) Mesut EREZ, *Türkiye 1. Vergi Kongresi*, 14-15 Ocak 1992, İstanbul, s.29.

(30) WHITE, a.g.r. s.3.

(31) En son il sayısı 80'dir.

(32) TUFAN, a.g.m., s.31.

En son değişiklik 1936 yılında yapılan ve 60 yıldır bu yapılanma ile varlığını sürdüren taşra örgütüne yönelik olarak 1994 yılında çok önemli bir düzenleme geliştirilmiştir. 19.06.1994 tarih ve 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile vergi yönetiminin taşra teşkilatının bölge düzeyinde örgütlenmesi sağlanmıştır. Buna göre Türkiye 12 bölgeye ayrılmış ve buralarda Gelirler Genel Müdürlüğüne bağlı Bölge Müdürlükleri oluşturulmuştur. Bölge Müdürlükleri denetim birimi, istihbarat birimi ve bilgi işlem birimlerinden teşekkül etmektedir.

Bu düzenleme ile bir yandan bilgiyi kaynağından izleme ve verilendirmede anında kullanma imkanı yaratılırken diğer yönden bölgedeki istihbarat ve istatistiki bilgilerin toplanıp değerlendirilerek vergi yönetimine aktarılması ve mahalli denetim gücünün bölge düzeyinde yeniden yapılanması sonucunda vergi idaresinin etkinliği artırılmaktadır.

Ancak, çok önemli ve yararlı olan bu düzenleme aradan 2,5 yıl geçmesine rağmen hala uygulamaya konulamamıştır. Bakanlıkta bu konu ile ilgili hiçbir çalışma yapılmamaktadır. Böylece bu düzenlemede daha öncekilerde olduğu gibi bakanlık bürokrasisine takılarak tozlu raflardaki yerini almıştır.

2.3. Vergi Dairelerinin Durumu:

Türk vergi yönetiminin örgüt yapısında en alt birimi oluşturan ancak en önemli görevi yerine getiren birim vergi daireleridir.

Vergi Usul Kanununun 4. maddesinde vergi dairesinin tanımı şöyle yapılmıştır.

"Vergi dairesi; mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir."

Görüldüğü gibi vergileme ile ilgili işlemlerin başından sonuna kadar ki tüm zincir vergi dairesinde gerçekleşmektedir. O halde vergi yönetiminin en önemli birimlerinden birisi vergi daireleridir.

Oysa şu anda vergi daireleri yalnızca kendi isteği ile gelip mükellefiyet başvurusunda bulunanları mükellef yapan, yine kendiliğinden gelip beyannamelerini veren mükelleflerin beyannamelerini kabul eden bir daire konumunda olup temel fonksiyonlarını yerine getirememektedir. Ne kaçak çalışan bir kişinin mükellefiyete geçirilmesi, ne de beyanname vermeyen kişinin farkedilmesi mümkündür. Çünkü her şeyden önce vergi dairelerinin mükellef sayısı çok fazladır.

Ankara ilinde örnekleme yöntemiyle seçilen bazı vergi dairelerinin mükellef sayısı ile görevli memur sayıları aşağıda verilmiştir⁽³³⁾.

<u>Vergi Dairesi</u>	<u>Mükellef Sayısı</u>	<u>Toplam Memur Sayısı *</u>	<u>Tahakkuk Memuru Sayısı**</u>
Yıldırım Beyazıt	28.500	291	100
Seğmenler	19.853	187	65
Kavaklıdere	10.000	100	80
Yahya Galip	7.125	100	37
Doğanbey	6.043	151	40

* Bu sayıya müdür, müdür yardımcıları, şef ve hizmetliler dahildir.

** Bu memurlar direk mükellef ile ilişki içinde olan memurlardır.

Bunlardan Yahya Galip Vergi Dairesi ile Doğanbey Vergi Dairesinin mükelleflerinin bir kısmı yeni açılan 2 adet vergi dairesine paylaştırıldığından mükellef sayıları düşüktür. Ancak genel olarak vergi dairelerinin mükellef sayıları 20.000'in üzerindedir. Yukarıda belirtilen 5 vergi dairesinin mükellef sayılarının

(33) Rakamlar ilgili vergi dairesi müdürleri ile yapılan görüşmeler sonucu elde edilmiştir.

ortalaması 14.304'tür. Yine tahakkuk memurlarının ortalama sayısı 64'tür. Bu durumda memur başına düşen ortalama mükellef sayısı 224'tür. Her mükellef ayda asgari 2 defa vergi dairesine giderek beyanname verse bir memur her ay rutin bir şekilde 448 adet beyannamenin kabul ve kontrolü ile yükümlüdür. Bunun haricinde daha yapması gereken birçok işi vardır. Bu kadar çok işlem karşısında memurun yapacağı tek şey, kendisine verilen beyannameleri kabul etmektir. Bunları kontrol etmek veya mükellefin dosyalarını zaman zaman tarayarak eksiklikleri belirlemek mümkün değildir. Oysa bugün vergi dairelerinin mükellef sayılarının en ideal olarak 3.000 kişi civarında olması gerektiği genel kabul görmüş bir durumdur.

Vergi dairelerinin sayıları artırılarak üzerindeki yoğun yük kaldırılmalı ve etkin çalışmaları sağlanmalıdır. Vergi daireleri yalnızca kayıtlı mükellefin rutin işlerini yapmamalı, kayıt dışı ekonomiyi kayıtlı hale getirecek araştırma çalışmaları da yapmalıdır⁽³⁴⁾.

Ekonomik ve toplumsal yapıdaki gelişim ve değişim vergisel olayları ve yükümlü sayısını hızla artırırken vergi yönetimi sınırlı olanaklarla karşın hızla artan bir iş hacminin baskısı altında kalmaktadır. Bunun sonucunda soruna çözüm olarak vergi daireleri önce büyütülmekte sonra bölünmektedir. Vergi dairelerinin belli standartların üzerinde büyütülebilmesi rasyonel değildir. Şöyle ki, vergi yönetiminin var olan kadrosu belli bir standardın üzerinde yönetim becerisini gösteremeyecektir. Fiziksel olanaklar sınırlıdır. Sürekli büyüme eğilimi gösteren bir vergi dairesinin gereksinim duyacağı çalışma yeri, demirbaş, büro malzemeleri gibi olanaklar sağlanamamaktadır. İş hacmi artan ve büyüyen vergi dairelerinin bölünerek yeni vergi daireleri kurulması da soruna çözüm getirmemektedir. Vergi dairelerinin sürekli bölünmesi durumunda yetki ve görev alanları da bölündüğünden bu süreç içinde yükümlüler ve vergisel olaylar kaybolmakta, tam olarak kavranamamaktadır. Kurulan her bir vergi dairesinin sabit yatırım giderleri nedeniyle marjinal maliyeti

(34) A.GÖKBUNAR, R.GÖKBUNAR, a.g.m., s.12.

artmaktadır. Sürekli bölünme, yükümlülerin ilişkide bulunduğu ve bulunacağı vergi daireleri arasında sürekli gidip gelme zorunluluğu getirmekte güçlük yaratmakta idareye karşı bir tepki doğurmaktadır.

Ülkemizde vergi dairelerinde sıkışıklığa, aksaklığa yol açan uygulamaların tahsilat işlerinden kaynaklandığı gözlenmektedir. Hemen her ay, beyanname verme ve vergi yatırma dönemlerinde vergi daireleri çalışamaz duruma gelmektedir. Dolayısıyla, yeni örgütlenmede vergi dairelerinin "tahsilat" fonksiyonu olmamalıdır. Vergi dairesi çoğunluğu postayla yollanacak vergi beyannamelerini alıp, vergiyi tahakkuk ettirip, belgeleri ve bilgileri saklamakla görevli olmalıdır. Dosyalama sistemi iyi kurulmalı; arşivleme, bir vergi dairesi bünyesinde bir de merkezi istihbarat ünitesinde yapılmalıdır. Tahsilat tüm devlet saymanlıkları nezdinde tek hazine hesabı açılmış bankalar yapılmalıdır.

Vergi dairelerinde aksayan bir diğer husus da; "beyanname ve ekleri" üzerinde mükelleflerce yapılan hataların ortaya çıkarılmasıdır. Yükümlüler bilerek ya da bilmeyerek beyanname ve eklerinde yanlışlıklar yapılmakta ve bazı kez az vergi ödemektedirler. Tutarsız kar-zarar cetveli ve bilançolar düzenleyip, beyannamelerine eklemektedir. Ya da gerekli bilgileri belirtmemektedirler. Bunların çoğu hakkında işlem yapılamadan tahakkuk zamanasını dolmaktadır. Bazen de vergi dairesindeki memurun anında müdahalesi ile düzeltilebilecek bu hatalar cari yıl geçtikten sonra farkedildiğinden incelemeye sevk edilmekte ve bu tür basit incelemeler denetim elemanlarının zaten sınırlı olan zamanlarını almaktadır.

Bu durumun önlenbilmesi için her vergi dairesinde revizörler bulunmalıdır. Revizörler, vergi denetimlerinde öncelikle incelenmesinde yarar bulunduğunu gözledikleri yükümlüleri saptayıp, vergi denetim bürosuna bildirmelidir. Revizörlerin inceleme yetkisi beyanname ve ekleri ile sınırlı olmalı, yükümlü nezdinde inceleme yapmamalıdır. Nitekim 1970'li yıllarda Vergi Daireleri Kuruluş ve Görevleri

Yönetmeliği'ne revizörler ile ilgili hükümler konulmuş, ancak uygulaması yapılmamıştır⁽³⁵⁾.

Buraya kadar vergi dairelerinin mükellef sayılarının çokluğu ve personele ilişkin bazı sorunlar eleştiri konusu yapıldı. Vergi dairelerinin bunun dışında da birçok sorunu vardır.

Herşeyden önce bu daireler maddi imkansızlık içindedir. Vergi toplamının asgari koşullarından birisi de, mükellefe hizmet verecek olan memurun, çağdaş bir ortamda çalışmasıdır. Bugün vergi dairelerinde hala masa, sandalye, kalem, kağıt, daktilo ve hatta bina sıkıntısı çekilmektedir. Vergi daireleri ödenek sıkıntısından dolayı mükellefe tebligat yapamamaktadır. Dolapların eski ve bozukluğundan dolayı mükellef dosyaları emniyetli ortamlarda muhafaza edilememektedir. Bu olumsuzluklar hem memurların çalışma isteklerini etkilemekte hem de olumsuzluğun mükelleflere yansımalarına neden olmaktadır.

Cazip ve iyi tanzim edilmiş dairelerde zamandan tasarrufu sağlayan makinaları kullanarak çalışan memurlar en azından daha verimli olacaklar, yaptıkları işlerden daha gurur duyacaklar ve onlarla ilgilendiğinizi hissetmeleri, bu memurları daha mesuliyetli işler yapmaya teşvik edecektir⁽³⁶⁾.

Türk kamu yönetiminin temel özelliklerinden birisi olan "aşırı merkezîyetçilik" vergi yönetiminde de kendisini hissettirmiş ve taşra birimleri olan vergi daireleri sorunları ile başbaşa bırakılmıştır. Vergi yönetiminin etkinliği vergi dairesinin etkinliğidir. Vergileme ile ilgili bütün işlemler burada gerçekleştirilmektedir. Mükellefi tespit eden, vergiyi tarh, tahakkuk ve tahsil eden,

(35) Uçar DEMİRKAN, "Vergi Yönetimi Reformu", *Maliye Dergisi*, Sayı:115, Ekim-Kasım-Aralık/1993, s.22-24

(36) WHITE, a.g.r., s.10.

incelenecek mükellefleri belirleyen, halkla ilişkilerde vergi yönetimini temsil eden hep bu dairedir. Bu kadar önemli fonksiyonlar yüklenmiş olan bir dairenin etkinliğini kaybederek hantal bir yapıya dönüşmesi sonuçta vergi yönetimini aynı duruma getirmektedir. Bu nedenle vergi örgütünde yapılacak reorganisasiyona önce vergi dairelerinden başlanmalıdır.

2.4. Çalışan Elemanların Niteliği:

Vergi yönetiminin merkez ve taşra örgütlerinde çalışan elemanların nitelikli olması hem idarenin işlemlerinin hatasız ve eksiksiz olarak yapılması hem de mükelleflerin işlemlerini daha kısa sürede bitirmeleri açısından çok önemlidir. Bu durum özellikle taşra örgütü açısından daha önemlidir. Çünkü merkez teşkilatında uzmanlaşmaya gidilmiş ve çalışanlar tüm vergi kanunlarından değil bir vergi kanunundan hatta bazıları bir kanunun bir kısmından (Ticari Kazançlar Şubesinde çalışanların gelir vergisinin yalnızca ticari kazançlar kısmından sorumlu olabilmesi gibi) sorumlu olmaktadır. Ancak taşrada vergi kanunlarının hepsini çok iyi bilmek gerekir. Çünkü vergi dairesinde çalışanlar tüm vergi kanunlarının uygulanmasından sorumludur.

Uygulamada memurlar işe girdikten sonra 1-1,5 aylık bir seminerden sonra göreve başlamaktalar. Oysa 1.5 ayda ancak ülkemizde kaç tane vergi kanununun olduğu ve bunların isimleri öğrenilebilir. Daha sonra ise, 15'er günlük ara seminerler düzenlenmektedir. Ancak yirminin üzerinde Kanundan oluşan ve hergün birkaç tane tebliğ veya genelge çıkarılan bir vergi sisteminde 15 günlük seminerin faydalı olması beklenemez.

Halbuki diğer ülkelerde işe girişte bu kurs veya seminerlerin süresi birkaç yılı bulmaktadır. Üstelik seminerler sadece teorik değil aynı zamanda uygulamalı da yapılmaktadır.

Ancak yukarıda bahsettiğimiz olumsuzluklar dışarıdan alınan elemanlar için geçerlidir. Ayrıca idarenin kendisine bağlı Maliye Meslek Liseleri bulunmakta olup bu okullarda 3 yıl boyunca vergi kanunlarını en ayrıntılı şekilde öğrenen öğrenciler daha sonra okul bittiğinde sınavsız olarak mecburi hizmetli olarak Bakanlığın çeşitli birimlerinde göreve başlamaktadırlar. Bu elemanlar diğerlerine göre daha niteliklidirler. Yine idare çalışan elemanlarından her yıl belli bir sayıda kısmını 2 yıllık bir kursa alarak bunları orta kademe yöneticilik için yetiştirmektedir. Tabi bu iki uygulama çok olumlu çalışmalardır. Ancak buralarda kurs gören elemanlar çok sınırlı olduğundan geriye kalan büyük bir kısım yeterli eğitime tabi tutulmamaktadır.

Eğitilmiş insan kaynağının varlığı ve devamlılığı vergi yönetiminin verimliliğini sağlamakta önemli bir faktördür. Vergi yönetiminde çalışanların dürüstlüğü ve kalitesinin büyük ölçüde insan unsurunun kullanıldığı çalışma ortamı tarafından belirlendiğini kabul etmek zorundayız. Vergi yönetiminde profesyonellik şunları içermektedir⁽³⁷⁾.

a) Profesyonel yöneticiler için yapılan işin sorumluluğuna dayalı yeterli bir ücret rejimi oluşturulmalıdır.

b) Her mevkinin sorumluluklarının açıkça belirlendiği bir iş tanımlaması yapılmalıdır.

c) Kişilerin bir mevkide yeterli eğitimi alıp nitelikli hizmet sunabilecekleri kadar uzun süre kalabilmeleri yani istihdam istikrarı sağlanmalıdır. Bu genellikle politik müdahale ve baskı olmayan çalışma şartlarını gerektirir.

d) İşe alımlarda her mevki için minimum nitelikler belirlenmeli ve duruma göre seçim için adaylara amaca yönelik ayrı testler uygulanmalıdır.

(37) YILDIRIM, a.g.m., s.31.

e) Vergi idaresinin her seviyesinde çalışanlara hitabedecek organize ve düzenli eğitimler verilmelidir.

Diğer taraftan şunu da belirtmekte yarar vardır. Vergi yönetiminde çalışan elemanlar yirminin üzerinde Kanuna ve yüzlerce Tebliğ ile bir o kadar genelgeye hakim olmak durumundadır. Buna göre, bu elemanların nitelikli olabilmesi için herşeyden önce iyi bir dökümana sahip olması gerekir. Bu açıdan olaya baktığımızda kötü bir tablo ile karşılaşmaktayız. Çünkü elemanların birçoğu böyle bir dökümana sahip değiller. Sahip olanlar ise güncelleştirilmemiş eski bilgi ve rakamları içeren dökümanlarla çalışmaktadırlar.

Belli periyotlarla yayımlanan tebliğ ve genelgeler ise özellikle taşrada memurun eline geçmemektedir. Birçok eleman işinde kullanacağı dökümana dışarıdan paralı yayınlara abone olarak sahip olmaktadır. Bakanlık ilgili birimleri aracılığı ile bu dökümanları hazırlamalı ve uygulamacıların hizmetine zamanında sunmalıdır.

Ancak vergi yönetiminin son derece ihmalkar davrandığı bu dönemde dışarıda çok büyük bir mali mevzuat sektörü oluşmuştur. Çoğunluğu emekli maliye bürokratlarından oluşan bu insanlar mali mevzuat konularında sürekli yayınlar çıkarmaya başlamışlar ve kısa sürede de önemli bir başarı elde etmişlerdir. Öyle ki idarenin dışarıya verilmemesi konusunda son derece hassas olduğu özelgeler (muktezalar) bu yayınlarda, günü gününe yayımlanmaya başlamıştır. Kısaca uygulamacılar, uygulama konusunda yararlanmak zorunda oldukları, kendi idaresi tarafından çıkarılan tebliğ ve genelgeleri dışarıdan çok büyük paralar ödeyerek almak durumunda kalmışlardır. Sonra da bu elemanlardan verimlilik beklenmektedir. Bu arada şunu da belirtelim. Burada eleştirilen konu mali mevzuat sektörünün varlığı değildir. Tam tersine bu yayınlar aracılığı ile mükellefler ve muhasebeci-müşavirler bilgilendirilmektedir. Yanlış olan vergi yönetiminde çalışanların görevlerini yerine getirirken kullanmak zorunda oldukları dökümanları dışarıdan para ile satın almalarıdır.

Eğer nitelikli eleman isteniyorsa önce elemanlar işe alındığında teorik ve uygulamalı olarak yeterli süre eğitilmelidir. Bilahare bu elemanların görevlerini yerine getirirken gerekli dökümana sahip olmaları sağlanmalıdır.

2.5. Ücret Sorunu:

Vergi yönetiminin verimli çalışması için ihtiyaç duyulan nitelikli personelin temini güçleşmektedir. Çünkü bu personele yeterli ücret verilememektedir. Bilindiği gibi, vergi yönetiminin diğer kamu yönetimlerinden ayrı bir yönü vardır. Vergi örgütü halka hizmet götüren bir örgüt değildir. Tersine vatandaşa karşılıksız yükümlülük yükleme durumundadır. Bu durumda görevi kötüye kullanma olanağı son derece büyüktür. Bu gerçeğe karşın vergi dairelerinde çalışan ve büyük mali sorumluluklar yüklenen personelin niteliklerine gereken önem verilmediği gibi, yeterli bir ücret sistemiyle de doygunluk sağlanmamaktadır. Genel olarak devlet personelinin maaş durumlarının iyi olmadığı herkes tarafından kabul edilen bir gerçektir. Bu durumun düzeltilmesi, sosyal ve ekonomik yapının bir gereği olarak kısa dönemde olası değildir. Ancak devlet personeli içinde görevi kötüye kullanma olanaklarına en çok sahip memurların mali sorumluluklar yüklenmiş memurlar olduğu gözönünde tutulduğunda, bu durum özellikle düzeltilmesi gereken bir konu olmaktadır.

Vergi işlerinde çalışan memurlar, diğer devlet memurları ile birlikte, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre genel yönetim sınıfı içinde sayılmaktadır. Bu durum vergi memurlarına özel bir statü sağlama olanağını kaldırmaktadır.

Vergi yönetiminde çalışanların taşıdıkları riskler ve sorumlulukları gözönüne alınarak ücretleri belirlenmelidir. Maliye personeline yapılan tasarrufun kamuda en büyük israf olacağı da asla unutulmamalıdır⁽³⁸⁾.

(38) A. GÖKBUNAR, R. GÖKBUNAR, a.g.m., s.12.

Ücretlerdeki bu düşüklük, nitelikli eleman temininden personelin isteksiz ve verimsiz çalışmasına kadar her alanda kendisini göstermektedir. Örneğin trilyolarca liralık vergiyi toplayan bir vergi dairesi müdürünün aldığı maaş 1996 yılı için en fazla 40 milyon civarındadır. Oysa bir muhasebe bürosu, işi yalnızca vergi dairesine beyanname götürmek olan vasıfsız bir elemanına 30 milyon ücret vermektedir. Yine hiçbir niteliği olmayan ve yardımcı hizmetler sınıfında çalışan bir odacının aldığı maaş 25 milyon liradır. Aynı şekilde devletin vergi kaçakçılığını önleme ve vergi bilincini yerleştirmede en çok güvendiği inceleme elemanına ödediği ortalama aylık ücret 50 milyon civarındadır. Halbuki bu inceleme elemanı istifa edip özel sektörde çalıştığı durumda alacağı en kötü ücret 250 milyondan başlayıp milyara kadar çıkmaktadır. Nitekim böyle de olmakta ve özellikle son yıllarda Mali Müşavirlik-Yeminli Mali Müşavirlik Kanunundan sonra, inceleme elemanlarının istifalarında büyük artışlar gözlenmektedir. Vergi yönetimi elindeki yetişmiş nitelikli elemanları sürekli kaybetmektedir. Fazla vasıflı olmayan elemanlar ise bu ortamda hiç hoş olmayan bir şekilde maddi menfaat ilişkisine girebilmektedir.

Belki ücret düşüklüğü 657 sayılı Kanuna tabi bütün çalışanlar için geçerli olabilir ve vergicilik alanında çalışanların bu genel durumdan soyutlanamayacağı söylenebilir. Ama idarenin ücret dışında ek bir ödeme ile (mali sorumluluk tazminatı gibi) bu durumu telafi edebilme imkanı vardır. Nitekim şu anda uygulamada Vergi İdaresini Geliştirme Fonu adı altında kurulan bir fondan bu elemanlara ek bir ödeme yapılmakta ancak yetersiz kalmaktadır. Bu fonu kullanma yetkisi Bakan'a ait olduğundan fonun kullanılmasında bürokratik bir engel de yoktur. Buna göre söz konusu fonun daha verimli olarak kullanılması gerekir.

Eğer bütçe gelirlerinin % 90'ını vergi gelirlerinden oluşuyorsa, bütçe açığı her geçen gün büyüyorsa ve kayıtdışı ekonomi sürekli genişliyorsa, bu durumun aşılabilmesi için yapılması gereken işlerden birisi de vergi yönetimini etkin kılmaktır. Bunun için de öncelikle vergi yönetiminde çalışanlara tatminkar bir ücret vermek gerekir.

Vergi yönetiminde çalışanların ücret sorunlarının çözülebilmesi için yapılacak en temel çalışma, bu elemanlar için çıkarılacak bir "Özel Personel Yasası"dır. Hiç kuşkusuz, bir ülkenin kamu kesiminde gerçekleştirilmesi arzu edilen hedef, bu alanda hizmet gören tüm personelin yeterli mali olanaklara ve güvencelere kavuşmasıdır. Bu gerçeğe rağmen, genel olarak kamu kesimi personelinin bir bütün olarak ekonomik ve sosyal durumlarının düzeltilmesi yoluna gidilememektedir. Bu durumda başvurulabilecek iki yol vardır. Birincisi kamu kesimi personelinin ayırım gözetmeden eşit bir şekilde mahrumiyet ortamı içinde bırakmaya devam etmektir. İkincisi ise, olumsuz koşullar düzelene kadar belirli süreler için bazı kamu personelinin kamu kesimi içindeki fonksiyonlarının önemi ve kaçınılmazlığı dolayısıyla daha iyi duruma getirmektir. Sosyal ve insani değer yargıları açısından bu ikinci alternatif rahatsızlık verse dahi yapılması gereken odur. Aksi halde, kamu kesiminde ve toplumun refahında telafi edilmez zararlar meydana gelecektir.

2.6. Bilgisayar Kullanımının Yaygınlığı:

Türk Vergi Kanunlarının uygulanması gibi son derece karmaşık güç ve o derece önemli bir görevin eksiksiz yerine getirilmesinde en son teknolojik gelişmelere uygun makina parkı ve yetenekli personel ile takviye edilerek vergi yönetiminde otomasyona geçilmesi vergi yönetiminde etkinlik ve kolaylık sağlar. Üstelik özellikle mükellefler dahi bilgisayar kullanımına geçmişken idarenin bunun arkasında kalması düşünülemez. Çok karmaşık bir mevzuatın ve kapasitenin çok üstündeki mükellef kitlesinin sağlıklı takibi ancak bilgisayar kullanımı ile mümkün olur.

Vergi yönetiminde bilgisayar kullanımını zorlayan nedenleri şöyle sıralayabiliriz.

i. Ekonomide mal ve hizmet akışları genellikle nakde dayanmakta olup banka sisteminden ve kambiyo senetlerinden yararlanma alışkanlığı yaygınlaşmamıştır. Bu durum vergisel olayların izlenme ve belgelendirilmesinde güçlük yaratmaktadır.

ii. Örgütlenmemiş geniş bir işçi kitlesi vardır. Henüz sosyal güvenceye kavuşturulmamış geniş bir işçi kitlesi sigortasız olarak çalıştırmakta, bu işçilerle ilgili ücret ödemeleri genellikle kayıt dışı kalmakta ve vergilendirilmemektedir.

iii. Ekonomik ve toplumsal gelişmenin doğal bir sonucu olarak yurdumuz hızlı bir gelişme ve kentleşme süreci içerisine girerken ülke nüfusu hızla artmakta, teknolojiye hızlı bir gelişme ve değişim görülmektedir. Bu süreç içinde mal ve hizmet akışı hızlanmakta, iş ve faaliyet türleri itibariyle mükellef sayısı artmakta ve mükellefler sürekli yer değiştirmektedir. Bunların sonucunda vergi idaresi, karmaşık ilişkiler, kavranamayan kayıt dışı işlemler, izlenemeyen yükümlülük işlemleri ile karşı karşıya kalmaktadır.

iv. Değişik vergi grupları arasında ve her bir vergi grubunun kendi içindeki çapraz ilişkiler izlenememekte, otokontrol mekanizması tam olarak işletilmemektedir. Örneğin, Emlak Vergisi-Tapu Sicil Muhafızlığı-Veraset ve İntikal Vergisi-Gayrimenkul Sermaye İradı gibi.

v. Otomasyon uygulaması ile "Beyanname Revizyonu" olarak adlandırılan beyana dayalı vergilerde beyannameler üzerinde matematiksel, mantıksal ve bir takım hukuki kontroller yapılarak vergi ve matrah hatalarının ülke çapında saptanması ve bu yolla uğranılan vergi kaybının asgariye indirilmesi mümkün olacaktır.

vi. Otomasyonun vergi denetimi açısından sağlayacağı diğer bir yarar da denetim elemanlarınca incelenecek yükümlülerin vergi ve faaliyet türleri sektörler ve coğrafi dağılım olarak bilimsel yöntemlerle daha hızlı ve rasyonel biçimde saptanmasıdır.

vii. Otomasyon uygulaması vergi dairelerini bugünkü içe dönük sadece beyanname veren veya vergi dairesi ile zorunlu ilişkide bulunan vergi yükümlülerinin hesaplarını tutan büyük bir muhasebe bürosu olmaktan ileri gidemeyen yapısını dışa dönük, yükümlülerini ve vergisel olayları takip edebilir bir yapıya kavuşturacak ve gerçek işlevlerini yerine getirmelerini sağlayacaktır.

Otomasyon uygulaması ile rutin işlemler kısa sürede sonuçlandırılabilceğinden, vergi elemanlarının mükelleflerin uygulamadan gelen

sorunlarının çözümünde yardımcı olacak şekilde kullanılabilmelerini mümkün kılacaktır.

Diğer bir deyişle mükellefler iyi birer vatandaş olarak vergi yükümlülüklerini yerine getirmeye özendirilirken şu veya bu nedenle gerçek matrah ve vergilerin beyan edilip ödenmemesi halinde idare tarafından mutlaka takip edileceklerini ve gerektiğinde etkin olarak cezalandırılacaklarının inanç ve bilinci içinde olacaklardır.

Yukarıda açıklamaya çalıştığımız nedenler vergi yönetiminin bir an önce bilgisayar kullanımına geçmesini zorunlu kılmış ve bu doğrultuda çalışmalar yapılmaya başlanmıştır.

1980 yılı Gelir İdaresinin otomasyona geçirilmesinde bir dönüm noktası olmuş ve otomasyon projesi konusunda 13.12.1980 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "Türk Vergi İdaresinin Otomasyonu"na ilişkin Teknik İşbirliği Anlaşması ile birlikte 18 Ocak 1981 tarihinde 17224 sayılı Resmi Gazete'de Elektronik Bilgi İşlem Merkezleri Kuruluş ve Görevleri Yönetmeliği yayımlanmıştır. 1985-1991 yılları arasında otomasyon projesinin yaygınlaştırılması çalışmalarına hız kazandırılmıştır. Otomasyon uygulamalarının başlangıç safhasında toplam vergi gelirleri içindeki payları esas alınarak otomasyona geçirilmesi planlanan 17 il merkezinden 11 il ve bu illerdeki toplam 76 vergi dairesi otomasyona geçirilmiş bulunmaktadır. Böylece vergi gelirlerinin % 78.3'ü halen bilgisayarla çalışan vergi daireleri tarafından tahakkuk ve tahsil edilir ve bu vergi dairelerinde en az bir vergi türünden mükellefiyeti bulunan 1.323.300 kişinin vergi ile ilgili işlemleri bilgisayarla yapılır hale gelmiştir⁽³⁹⁾.

Maliye Bakanlığı'nın örgüt yapısı içinde merkezde bağımsız bir "Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı" mevcuttur. Bu kurumun görevi, Bakanlığın bilgisayar hizmetlerini ilgili birimlerle birlikte yürütmek, bilgi işlem projeleri ile ilgili olarak Bakanlık birimleri arasında koordinasyon ve işbirliği esaslarını belirlemek, Bakanlık merkez ve taşra kuruluşlarının haberleşme ve her nevi elektronik sistemlerinin temin, tesis, bakım ve onarımlarına ilişkin esasları belirlemek, gerekli görülen hallerde bakım ve onarım işlerini yapmak veya yaptırmaktır.

(39) Fevzi ORAKÇAL, "Gelir İdaresinin Otomasyonu Projesinin Tarihsel Gelişimi, Mevcut Durumu ve Geleceğe Yönelik Planlar", 1992-1993 HUK Konferansları III, APK Yayınları No:1993/327, Ankara 1993, s.32-36.

Ayrıca Gelirler Genel Müdürlüğü'ne bağlı ayrı bir Bilgi İşlem Dairesi mevcuttur. Burada tüm ülke çapında toplanan bilgiler saklanmakta ve değerlendirilmektedir.

Öte yandan, 19.6.1994 tarih ve 543 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Gelirler Genel Müdürlüğü'ne bağlı "Bölge Müdürlükleri" ihdas edilmiştir. Böylece vergi yönetiminin bölge düzeyinde örgütlenmesine geçiş için ilk adım atılmıştır. Bölge Müdürlükleri başlıca 3 birimden oluşmaktadır.

- Bilgi işlem birimi,
- İstihbarat birimi,
- Denetim Hizmetleri birimi.

Böylece bölge düzeyinde bilgi işlem hizmetlerinin yürütülmesi, bölgedeki istihbarat ve istatistik bilgilerinin toplanıp değerlendirilmesi, ilgili birimlere aktarılması ve bölge düzeyinde denetimin planlanıp yürütülmesi sağlanmış olacaktır.

Bilgisayarın; vergicilikte en yararlı olacağı alan "istihbarat arşivi" olmaktadır. Bu arşivin iyi ve eksiksiz bir biçimde oluşturulması; depolanan bilgilere kolayca ulaşılacak bir mekanizma oluşturulması gerekmektedir. Özellikle, vergi denetim elemanlarının gereksinimleri gözönüne alınarak bilgi toplanmalıdır⁽⁴⁰⁾.

Vergi yönetimi, 11 il merkezinde otomasyona geçmiş olmasına rağmen bu illerde mevcut vergi dairelerinde bilgisayarlardan tam olarak yararlanıldığı söylenemez. Çünkü şu anda bilgisayarlar yalnızca tahakkuk fişi kesmeye ve daktilo olarak kullanılmaya yaramaktadır. Oysa ki bilgisayardan en azından o vergi dairesinin mükelleflerine ait tüm bilgiler öğrenilebilmeli. Örneğin bir mükellefin herhangi bir beyannameyi verip vermediği, verdi ise ne kadar matrah beyan ettiği bilgisayardan hemen tespit edilebilmelidir. Ancak henüz bu aşamaya gelinememiştir. Tabi bunun bir nedeni de idarede bilgisayar bilen elemanların sayısının azlığıdır. Mevcut personel de ücretlerin düşük olmasından dolayı kısa sürede özel sektöre kaymaktadır. Geriye kalan vasıfsız memur ise ancak bilgisayarı daktilo niyetine kullanabilmektedir.

2.7. Vergi İstihbarat Arşivinin İşlerliği:

Vergi Usul Kanununun 152. maddesi "İstihbarat Arşivi" ile ilgilidir. Diğer bir anlatımla vergi istihbarat arşivinin oluşturulması Kanunla 1961 yılında

(40) Uçar DEMİRKAN, "Bilgisayar ve Gelir İdaresi", *Maliye Dergisi*, Sayı: 121, Ocak-Nisan 1996, s.5.

öngörölmüştür. Ancak, vergi idaresi bilgisayar uygulamasına son 10 yılda geçtiğinden merkezi bir istihbarat arşivi geçen süre içinde oluşturulamamıştır.

Beyana dayalı vergiler, günümüzde çağdaş vergi sistemini oluşturmaktadır. Diğer bir anlatımla devlet kişinin elde ettiğı geliri kendi özgür iradesi ile ve doğru olarak beyan ettiğine inanmaktadır. Ancak, beyanlar esas olmakla birlikte bunların gerçekliğinin çeşitli usullerle doğrulanması da gerekmektedir. Bu amaçla devlet; yaygın ve yoğun vergi denetimini sürekli kılmakta inceleme elemanları sayısını artırarak vergi incelemesi yapmakta veya hayat standardı uygulaması gibi otokontrol müesseselerini vergi kanunlarına koymaktadır. Bu tür uygulamalar hemen hemen her ülkede ufak farklılıklarla uygulanmaktadır.

Günümüzde, özellikle bilgisayar uygulamasının yaygınlık kazanmasıyla birlikte, merkezi istihbarat arşivi oluşturma çabaları da önem kazanmaya başlamıştır.

Vergi istihbarat arşivinin yararları 3 başlık altında toplanabilir ⁽⁴¹⁾.

i. Vergi istihbarat arşivinin oluşturulması ile vergi kayıp ve kaçığına neden olan mükellefler kolayca tespit edilebilecektir.

ii. Vergi inceleme ve denetiminin etkinliğı artırılacak ve incelemeler hızlandırılacaktır.

iii. Vergi incelemesi yapan elemanlara sağlıklı bilgi akışı sağlanacaktır.

Etkin bir istihbarat arşivinin oluşturulamaması aşağıdaki sakıncaları doğuracaktır.

i. Birbirine bağı vergiler arasında otokontrol işlemi yapılamamaktadır. Emlak vergisi mükellefiyeti ve gayrimenkul sermaye iradı mükellefiyeti gibi.

ii. Diğer kamu kuruluşlarının depolanmış bilgilerinden yararlanılamamakta ve kamu kuruluşları arasında bilgi transferi yapılamamaktadır. Örneğın, tapu

(41) Sami KAZICI, "Vergi İstihbarat Arşivinin Amacı ve Uygulaması", 1992-1993 HUK Konferansları III, APK Yayınları No:1993/327, s.68.

dairelerinde kayıtlı gayrimankul sahiplerinin emlak vergisi yükümlüsü olup olmadıkları Bağ-Kur'da kayıtlı üyelerin gelir vergisi yükümlülüklerinin bulunup bulunmadığı gibi.

iii. Depolanmış bilgilerden istatistikler çıkarılamadığından alınması zorunlu önlemler zamanında alınamamakta ve gereksinimler karşılanamamaktadır.

Türkiye'de Vergi Yönetimi 1985 yılı sonlarında bilgisayar uygulamasını yaygınlaştırmaya başlamış ve 1988 yılı sonu itibariyle vergi gelirlerinin % 78.4'ü bilgisayar uygulamasına geçen illerden elde edilmektedir. Dolayısıyla bugün için merkezi bir istihbarat arşivi oluşturmaya müsait bir altyapı meydana gelmiştir.

10 Mayıs 1989 günlü Resmi Gazete'de yayımlanan bir dizi genel tebliğ ile bu konuda ilk adım atılmıştır. İmalatçılardan, bazı serbest meslek gruplarından, kıymetli maden ve eşyaları işleyenlerden ve tapu sicil müdürlüklerinden gelen bilgiler bilgisayara yüklenmekte ve böylece çapraz denetimlerle vergi kayıp ve kaçığı önlenmeye çalışılmaktadır. Ancak devamlı bilgi vermekle görevli bu kurum ve kişilerin bu görevlerini tam olarak yerine getirdiği söylenemez.

Gelişmemiş ülkelerde vergi bilinci oluşmuş olmadığından vergi ödemeye karşı bir isteksizlik olduğu gibi vergi yönetimine bilgi vermeye karşı da bir ilgisizlik olmaktadır. Vergi ödemeye karşı bir isteksizliğin olması vergi yönetiminin ekonomik birimler ve olaylar hakkındaki bilgilere olan gereksinimini daha da artırır. Diğer taraftan bilgi vermeye karşı isteksizliğin bir nedeni de cezaların düşüklüğüdür. Ülkemizde bilgi vermemenin cezası bir-iki milyon gibi çok düşük para cezalarıdır. Oysa bu suçun cezası diğer ülkelerde çok daha ağırdır. Örneğin, ABD'de işletme ile veya yürütülen meslekle ilgili bildirim yapmayanlara 25.000 dolardan az olmamak üzere, tahsil edilip de beyan edilmek zorunda olunan tutar kadar ceza kesilir. Yine bilgi vermesi gerekenlerin süresi içinde isteyerek bilgi vermemeleri durumunda yasada öngörülen diğer cezalardan ayrı olarak yargı tarafından 25.000 dolara kadar (şirketler için 100.000 dolara kadar) para ve/veya 1 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar. Bunlar çok yüksek rakamlardır. Dolayısıyla caydırıcılık özellikleri vardır⁽⁴²⁾.

(42) Kazım YILMAZ, "Vergi Yönetimine Bilgi Verme Kulfeti, Türkiye'de ve ABD'de Bilgi Vermeme Cezaları Bir Karşılaştırma", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 166, 1995/6, s. 89-96.

Ülkemizde ise bilgi vermenin cezası bir milyon ile beş milyon arasında değişmekte olup bilgi vermemekten dolayı hapis cezası ile cezalandırılan mükellefe rastlanılmamaktadır. Böyle olunca da cezaların herhangi bir zorlayıcı etkisi bulunmamaktadır.

ABD'de hapis cezasına çarptırılan 72 yaşındaki bir yükümlünün yaşı ileri sürülerek hapis cezasının düşürülmesi istenmiş, yaşı önemli olmadığı, sanığın bir kısım hastalıklardan rahatsız olduğuna dair doktor raporu bulunmadığı ve hapisshanede hastalanırsa federal kurumların tıbbi olanakları olduğu gerekçesiyle reddedilmiştir. Bu örnek çok ilginçtir. Çünkü ülkemizde sahte fatura düzenleyenler dahi hapse girmezken ABD'de bilgi vermeyen bir mükellef hapse giriyor⁽⁴³⁾.

Görüldüğü gibi, bizde cezalar teşvik edici nitelikte, ABD'de ise caydırıcı niteliktedir. Bu kadar düşük cezalara vergi yönetiminin bir yaptırım gücü olamaz. Vergi yönetiminin etkin bir istihbarat arşivinin oluşması için gerekli önlemleri alması gerekir.

2.8. Vergi İncelemelerinin Etkinliği:

Vergi incelemelerinin fonksiyonlarını; mükellefin defter ve belgelerde yaptığı hata ve hilelerin araştırılarak ortaya çıkarılması ve düzeltilmesi, vergi gelirlerinin artırımı, mükelleflerin eğitimi, hataları ve hileleri daha önceden yarattığı psikolojik etki ile meydana gelmeden önleme, vatandaşlık bilincini yerleştirme vb.dir. İşte vergi incelemelerinin kendilerinden beklenen bu fonksiyonları yerine getirebilme düzeyi karşımıza "vergi incelemelerinin etkinliği" olarak çıkmaktadır.

Türkiye'de vergi incelemelerinin etkinliği araştırılırken bu fonksiyonların ne derece yerine getirilebildiğinin araştırılması gerekir. Şimdi bu konuyu değişik açılardan ele alalım.

Olaya öncelikle vergi kaybı yönünden bakalım. Vergi kaybı dediğimizde 2 ayrı alt kavram düşünmemiz lazım.

(43) YILMAZ, a.g.m., s.89-96.

i) Vazgeçilen vergi

ii) Kaçırılan vergi

Birincisi kanunlarla tanınmış çeşitli istisna ve muafiyetler sonucunda alınmayan, ikincisi beyan edilmeyen veya kavranamayan vergilerdir. Bir kaynaktan alınan veriye göre, 1990 yılında Türkiye'de vazgeçilen verginin toplam vergilere oranı % 30'dur. Tabi bu siyasi bir tercihtir⁽⁴⁴⁾.

Ülkemizdeki kaçırılan verginin boyutunu incelemeden önce genel olarak vergi gelirleri ile rakamlara bir göz atalım.

OECD ülkelerinde vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı aşağıdaki tabloda verilmiştir⁽⁴⁵⁾.

**TOPLAM VERGİ GELİRLERİNİN PİYASA FİYATLARIYLA GSYİH
İÇİNDEKİ PAYI**

ÜLKELER	1990	1991	1992	1993	1994
Kanada	36.5	36.7	36.4	35.8	36.1
Avusturalya	30.8	29.1	28.7	28.8	29.9
Japonya	31.3	30.8	29.2	29.1	27.8
Yeni Zelanda	37.6	36.3	36.2	35.6	37.0
Avusturya	41.3	41.9	43.2	43.5	42.8
Belçika	44.8	44.9	44.9	45.6	46.6
Danimarka	48.7	48.8	49.2	50.3	51.6
Finlandiya	45.4	46.9	46.8	45.4	47.3
Fransa	43.7	43.9	43.7	43.9	44.1
Almanya	36.7	38.2	39.0	39.1	39.3
Yunanistan	37.5	39.0	40.8	41.2	42.5
İzlanda	31.4	31.4	32.2	31.3	30.9
İrlanda	35.2	35.8	36.2	36.4	37.5
İtalya	39.1	39.7	42.1	43.8	41.7

(44) Nevzat SAYGILIOĞLU, "Vergi Denetimi ve Vergi Kayıp ve Kaçağının Ölçülebilirliği ile Ekonomiye etkinlikleri" *Türkiye 1. Vergi Kongresi*, İstanbul 1991, s.92.

(45) OECD, Revenue Statistics 1965-1995, 1996 Edition, p.75

ÜLKELER	1990	1991	1992	1993	1994
Lüksemburg	43.6	42.9	42.5	44.3	45.0
Norveç	41.8	41.8	41.0	40.2	41.2
Polonya	-	37.2	38.2	42.4	43.2
Portekiz	31.0	31.7	33.4	31.4	33.0
İspanya	34.4	34.7	36.0	35.0	35.8
İsveç	55.6	53.7	51.0	50.1	51.0
İsviçre	31.5	31.2	31.9	33.2	33.9
Türkiye	20.0	21.0	22.4	22.7	22.2
İngiltere	36.4	35.7	35.1	33.4	34.1
ABD	26.7	26.8	26.7	27.0	27.6
Toplam OECD	37.0	37.4	37.6	38.1	38.4
Avrupa OECD	39.1	39.5	39.9	40.5	40.8
AT	41.2	41.7	42.0	42.1	42.5

Görüldüğü gibi OECD üyesi ülkeler içinde vergi gelirleri GSYİH'ya oranı en düşük ülke Türkiye'dir. Ülkemiz ortalama % 21.6 oranı ile OECD ortalamasının bir hayli altındadır. Bunun en önemli nedenleri ülkemizde halen vergilenemeyen gelirlerin bulunması ve vergileme kapsamına girdiği halde kaçırılan vergidir. Oysa 1994 yılı itibarıyla OECD ortalaması % 38.4'tür. Bu oran AT üyesi ülkelere % 42.5'e çıkmaktadır.

1986-1991 döneminde kanuni kurumlar vergisi oranı % 46 iken, efektif oran % 26 civarında kalmaktadır. Bankalarda bu oran % 10'lar seviyesine inmektedir. Gelir vergisinde beyannameli mükelleflerin % 90'ının hayat standardına göre vergilendirilmesi, bu verginin tamamen götürü bir vergiye dönüştüğünü göstermesi açısından önemlidir⁽⁴⁶⁾.

Diğer taraftan, 1984-1992 yılları arasında yapılan denetimlerde, bulunan matrah farkının incelenen matraha oranı ortalama % 46'dır. Bu çok yüksek bir orandır. Demek ki, mükellefler her 146 liralık vergi matrahını 100 lira olarak göstermektedir.

(46) Mehmet AKBAY, "Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi", *Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği*, APK Yayınları, Yayın No:1990/308, Ankara 1990, s.229.

Yukarıda ortaya koyduğumuz rakamlar gösteriyor ki, vergi incelemeleri vergi kaybını azaltmamaktadır.

Ülkemizde 1995 yılı itibariyle 5 milyon 197 bin 326 mükellefin sadece 78 bin 803'ü üçbiniki denetim elemanı tarafından denetlenebilmiştir. Toplam mükelleflerin yüzde 1.5'inin denetlenebilmesi önemli bir sorundur⁽⁴⁷⁾. Bu sonuç gösteriyor ki, toplam mükellef sayısının % 98.5'i incelenememektedir. Bu kadar düşük bir inceleme oranı ile mükellefler üzerinde psikolojik bir etki yaratma ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi mümkün değildir. O halde bu açıdan da vergi incelemesi kendisinden beklenen fonksiyonu yerine getirememektedir.

En ideali zamanaşımı süresi (5 yıl) içerisinde her mükellefin en azından bir defa incelenmesi gerektiğinden hareketle % 20 olarak düşünülebilecek olan orana nazaran bizdeki oran çok düşük kalmaktadır⁽⁴⁸⁾.

Gelirler Genel Müdürlüğüne bağlı mahalli denetim elemanlarından olan vergi denetmenlerinin Ankara grubunca 1996 yılında adet mükellef incelemeye alınmış olup bu mükelleflerden % 16'sı (1200 adet) sahte belge kullanma, % 5'i ise (377 adet) sahte belge düzenleme fiili işlemiştir. Aynı şekilde 1997'de gelen 409 incelemenin 230 adedi sahte fatura kullanılmasına ilişkindir. Geriye kalan incelemelerin büyük bir kısmı ise belge kaybindan dolayı intikal etmiştir⁽⁴⁹⁾. Bu rakamlar bize ülkemizdeki mükelleflerin bilinçsizliğini ve eğitim düzeylerinin düşüklüğünü göstermektedir. Çünkü mükellefler kullandıkları belgelerin önemini kavrayamadıklarından bunların muhafazasını da sağlayamamakta ve dolayısıyla inceleme birimleri belgelerini kaybeden mükelleflerin incelemeleri ile dolmaktadır. Sahte belge kullanma ve düzenleme ise başlı başına bir kanunsuzluktur. Artık bu mükelleflerin bilinçsizliğinden veya eğitimsizliğinden bahsedilemez. Bu işlem doğrudan doğruya

(47) A. GÖKBUNAR, R. GÖKBUNAR, a.g.m., s.12.

(48) AKBAY, a.g.m., s.229.

(49) Vergi Denetmenleri Ankara Büro Başkanlığı ile yapılan görüşmeden elde edilen sonuçlardır.

bilerek ve isteyerek vergi kaçırma kastı ile yapılmaktadır. Sahte belge düzenleme ve kullanma fiilinin bu kadar yaygın olmasının nedeni bu mükelleflere karşı etkili bir yaptırımın olmamasıdır. Henüz sahte belge kullanma veya düzenleme fiilinden dolayı hapse giren bir mükellef bulunmamaktadır.

Bu açıklamalar ve örnekler daha da arttırılabilir. Ancak buraya kadar anlatılanlar dahi vergi incelemelerinin "önleme işlevi"ni yerine getiremediği dolayısıyla etkin olmadığını göstermektedir. Peki neden incelemeler etkin değildir? Şimdi bu sorunun cevabını bulmaya çalışalım.

En son verilere göre vergi yönetiminde görev yapan inceleme elemanlarının sayısı aşağıda verilmiştir.

İnceleme Birimi	Toplam Sayı	Müfettiş/HesapUzmanı/	Yardımcı
		Kontrolör/ Denetmen	
Teftiş Kurulu	111	99	12
Hesap Uzmanları Kurulu	373	292	81
Gelirler Kontrolörü	357	294	63
Vergi Denetmenleri	2100	2000	100
TOPLAM	2941	2685	256

Görüldüğü gibi, toplam 2.941 inceleme elemanı bulunmaktadır. Bunlardan 256 tanesi yardımcı durumundadır. Dolayısıyla bu kadroların fiili incelemeye katkıları sınırlı olmaktadır. Bunun dışında, yönetimin çeşitli kademelerinde görevli olduğu halde kadroları denetim birimlerinde olan denetim elemanları da bulunmaktadır. Bunların da % 10 civarında olduğu kabul edilirse fiilen inceleme yapan eleman sayısı 2416 kişi civarındadır.

Şimdi Türkiye genelinde mükellef sayılarına göz atalım.

- Gerçek Usulde Vergilendirilen Gelir Vergisi Mükellefi	1.829.995
- Kurumlar Vergisi Mükellefi	319.698

TOPLAM 2.149.693

Tablolardan görüldüğü üzere 2416 inceleme elemanının incelemesi gereken mükellef sayısı ortalama 2.149.693 civarındadır. Ortalama bir hespla herbir

inceleme elemanına düşen incelenecek mükellef sayısı (2.149.693/2416=890) kişidir. Bu çok yüksek bir rakamdır. Bir inceleme elemanının sağlıklı bir inceleme yaparak bu kadar çok işi bitirmesi beklenemez.

Yine inceleme birimleri itibariyle bir yılda yapılan inceleme sayıları ve denetim elemanı başına düşen ortalama inceleme sayısı şöyledir.

Son 5 yıl içinde vergi denetmenleri tarafından gerçekleştirilen inceleme sayısı ve bulunan matrah farkları aşağıdaki gibidir ⁽⁵⁰⁾.

Yıllar	Toplam İnceleme Sayısı	Vergi Denetmenlerince Yapılan İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah (Milyon TL.)	Bulunan Matrah Farkı (Milyon TL)	Matrah Farkının İncelenen Matraha Oranı (%)
1991	78.803	71.494	2.705.332	1.107.387	41
1992	59.378	51.218	6.793.758	1.492.555	22
1993	68.954	60.670	13.024.213	4.312.855	33
1994	48.056	41.260	34.768.429	11.710.446	34
1995	56.076	47.649	59.664.532	19.149.031	32

Toplam incelemelerin 1991'de % 91, 1992'de %86, 1993'te % 88, 1994'te % 86 ve 1995'te % 85'i vergi denetmenlerince yapılmaktadır. Son beş yıl içinde bulunan toplam matrah farklarının toplam incelenen matraha oranı ortalama % 32'dir.

Şimdi de merkezi denetim elemanları olan hesap uzmanları ve gelirler kontrolörleri tarafından gerçekleştirilen inceleme sayısı ve bulunan matrah farklarına göz atalım.

Hesap Uzmanları Kurulu tarafından son 5 yıl içinde yapılan vergi incelemelerinin sayısı ve bulunan matrah farkları aşağıdaki gibidir ⁽⁵¹⁾.

(50) Özdemir ALTINOK, "Vergi Denetmenlerinin Son Beş Yıllık Çalışma Sonuçları", *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:21, Şubat-Mart/1996, s:71.

(51) Mehmet F.ÖKTEN, "51. Yılında Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:42, Haziran/1996, .s.10.

Yıllar	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah (000 TL)	Bulunan Matrah Farkı (000 TL)	Matrah Farkının İncelenen Matraha Oranı (%)
1991	2.958	5.576.464.415	4.326.452.766	78
1992	3.497	7.311.816.979	2.119.880.486	29
1993	3.300	17.070.506.811	2.130.976.399	12
1994	3.091	33.208.881.264	44.047.032.672	133
1995	4.604	77.176.423.337	12.576.063.618	16

Toplam incelemelerin 1991'de % 4'ü, 1992'de % 6'sı, 1993'te % 5'i, 1994'te % 6'sı ve 1995'te % 8'i hesap uzmanlarınca gerçekleştirilmektedir. Son beş yıl içinde bulunan toplam matrah farkının toplam incelenen matraha oranı ortalama % 54'tür.

Gelirler Kontrolörleri tarafından 1991,1992, 1993, 1994 ve 1995 yıllarında yapılan vergi incelemelerinin sayısı ve bulunan matrah farkları aşağıdaki gibidir⁽⁵²⁾.

Yıllar	Düzenlenen Rapor Sayısı	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	Matrah Farkının İncelenen Matraha Oranı (%)
	Sayı		Farkı	Oranı (%)
1991	2.823	4.968.770.550.404	1.337.848.848.302	27
1992	3.611	3.640.495.800.000	1.303.634.400.000	36
1993	4.291	5.286.895.731.000	5.549.230.166.000	104
1994	3.034	52.162.742.300.000	79.767.680.000.000	153
1995	3.507	32.961.781.000.000	38.371.355.202.000	116

(52) Orhan KARAER, "Gelirler Kontrolörleri 60 Yaşında", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:41, Mayıs/1996, s:11-13
Halil BAŞAĞAÇ, " Gelirler Kontrolörlerinin 58 Yılı", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:17, Mayıs/1994, s:44-47.
Muhittin ALTUNTAŞ, "59. Kuruluş Yılında Gelirler Kontrolörleri ", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:29, Mayıs/1995, s:10

Gelirler Kontrolörleri toplam incelemelerin 1991'de % 4'ü, 1992, 1993, 1994 ve 1995'te ise % 6'sını yapmaktadır. Beş yılda bulunan toplam matrah farkının toplam incelenen matraha oranı ortalama % 83'tür.

Maliye Teftiş Kurulu ağırlıklı olarak teşkilatın teftiş ve soruşturma işlemleri ile ilgilendiğinden incelemeye ayırdıkları zaman çok azdır. Bu nedenle Teftiş Kurulunun yaptığı inceleme sonuçları çalışmamızın dışında tutulmuştur. Ancak bilgi vermesi ve bu tespitimizi güçlendirmesi açısından 1995 yılına ait bir sonuç aşağıya alınmıştır.

Maliye Teftiş Kurulunca 1995 yılında 336 adet rapor yazılmış olup bulunan matrah farkı 710.710.200.000 TL.dir⁽⁵³⁾. Rapor sayısının 336 adet olması yapılan inceleme sayısının daha düşük olduğunu göstermektedir. Çünkü bir inceleme sonucunda yazılan rapor sayısı bir ile dört arasında değişmektedir. Biz ortalama iki rapor yazıldığını kabul edersek yapılan inceleme sayısı 168 olur. Bu sonuca göre her müfettiş yılda iki inceleme yapıyor demektir. Bu da yukarıdaki tespitlerimizi doğrulamakta olup, Teftiş Kurulu zamanının büyük bir bölümünü teftiş ve soruşturmaya ayırmakta ve az sayıda inceleme yapmaktadır.

Buna göre, vergi denetmenleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerince yapılan inceleme sonuçları karşılaştırıldığında inceleme sayısı olarak vergi denetmenlerinin incelemelerin % 87'sini tek başına gerçekleştirdiği görülmektedir. Bu çok önemli bir orandır. Diğer taraftan denetmenlerin inceleme sonuçları inceleme sayısı olarak ele alınmış diğer merkezi denetim elemanlarının inceleme sonuçları ise rapor bazında ele alınmıştır. Bir inceleme sonucunda mükellefe birden fazla rapor yazılabildiğine göre (örneğin gelir vergisi, katma değer vergisi, muhtasar, kaçakçılık suçu gibi) vergi denetmenlerinin inceleme sonuçları rapor bazında daha yüksek olacaktır. Merkezi denetim elemanları açısından sonuçlara baktığımızda ise bu elemanların bulduğu matrah farklarının vergi denetmenlerine göre yüksek olduğu görülmektedir. Vergi denetmenlerinde bulunan matrah farkının incelenen matraha oranı ortalama % 32 iken bu oran hesap uzmanlarında % 54, gelirler kontrolörlerinde ise % 83'tür. Buna göre değişik birimlerce yapılan inceleme sonuçlarını matrah farkı yönünden karşılaştırdığımızda merkezi denetim elemanlarının bulduğu matrah

(53) İsmet ATTİLA, "Vergi Denetimleri", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:39, Mart/1996, s.10.

farklarının daha yüksek olduğu görülmektedir. Vergi denetmenlerince incelenecek konular ve mükellefler Defterdarlık Makamınca seçilmektedir. Vergi denetmenlerinin incelenecek mükelleflerin seçiminde bir tercih hakkı yoktur. Yine vergi denetmenleri il düzeyinde görev yaptığından birkaç büyük ilin dışında görevli vergi denetmenlerinin çok büyük matrahları inceleme imkanı bulunmamaktadır. Durum böyle olunca bulunan matrah farkları da küçük olabiliyor. Merkezi denetim elemanları özellikle gittikleri turnelerde inceleyecekleri mükellefleri kendileri seçerler. Bunlarda genellikle vergi kaçırma ihtimalleri yüksek olan şüpheli mükellefler ile çok yüksek matrahlar beyan eden mükelleflerdir. Dolayısıyla matrah farkının çıkma ihtimali de yüksek olmaktadır.

Vergi incelemelerinin "önleme" işlevi açısından olaya bakarsak ne kadar çok mükellef incelemeye alınırsa o oranda psikolojik bir etki yaratılmış olacaktır. Buna göre vergi denetmenleri önleme işlevini başarıyla yerine getirmektedirler. Ancak olaya hata ve hileleri ortaya çıkarma işlevi açısından bakarsak merkezi denetim elemanlarının daha başarılı olduğu görülmektedir.

1995 yılında vergi denetmenleri 47.649 adet inceleme yapmış olup söz konusu inceleme ortalama 1500 denetmen tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu durumda denetmen başına düşen inceleme sayısı $(47.649/1500=)$ 32'dir. Aynı şekilde 1995 yılında 99 müfettiş 336 rapor, 292 hesap uzmanı 4.604 rapor ve 294 kontrolör 3.507 rapor yazmış olup, bu duruma göre ortalama bir müfettiş 3 rapor, bir hesap uzmanı 16 rapor ve bir kontrolör 12 rapor yazmıştır.

Yukarıda yaptığımız hesaplamaya göre bir denetim elemanının yapması gereken inceleme sayısı bir yılda 890 adettir. Rapor bazında ise daha fazla rapor demektir.

Buna göre, incelemeleri daha etkin bir hale getirebilmek için sınırlı sayıda olan inceleme elamanlarını en rasyonel bir şekilde kullanmak gerekir.

Devletin gelir bütçesini hazırlamak ve bu bütçenin hedefine ulaşmasını sağlayacak geliri toplamak, ancak denetimin varlığının hissettirilmesiyle mümkündür. Çünkü, verginin doğasında "zor alım" yatmaktadır. Kişilere ne kadar yüce duygularla hitap edilirse edilsin, vergilerini tam ve doğru olarak yatırma konusunda genellikle görevlerini yapmayı bilinçli veya bilinçsiz olarak ihmal ederler.

**T.C. YÜKSEKÖĞRETİM AKADEMİK
PERSONELİ MERKEZİ**

Bu da kişilerin doğası gereğidir. Günümüzde denetim sadece caydırıcılığı olan bir güç olarak düşünülmemektedir. Caydırıcılık amacı ön planda olmakla birlikte, denetimin; eğitim, vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi gibi başka amaçları da vardır. Denetimin temel amacı ise kişileri yasalara uygun çalışmaya veya hareket etmeye yöneltmektedir⁽⁵⁴⁾.

Daha önce de bahsedildiği üzere Türk Vergi Yönetiminin örgütlenme şekli OECD ülkelerinden farklılık arz etmektedir. Ancak bu farklılık en çok inceleme birimlerinin örgütlenmesinde kendisini göstermektedir.

Vergi Usul Kanununun 153. maddesinde vergi incelemesine yetkili olanlar,

- Maliye Müfettişleri
- Hesap Uzmanları
- Gelirler Kontrolörleri
- Vergi Denetmenleri

olarak sayılmıştır.

Aynı işle görevli tam dört ayrı inceleme birimi mevcuttur. Aralarındaki tek fark ilk üçünün merkezi denetim elemanları olması ve dolayısıyla tüm ülke düzeyinde incelemeye yetkili olmaları, vergi denetmenlerinin ise bölge düzeyinde ve il düzeyinde incelemeye yetkili olmalarıdır. Merkezi denetim elemanı-mahalli denetim elemanı ayırımı diğer ülkelerde de mevcuttur. Burada bir sorun yoktur. Ancak 3 ayrı merkezi inceleme biriminin olduğu bir başka ülke yoktur. Doğaldır ki bu durum uygulamada bir kargaşa yaratmakta ve incelemelerin etkinliğini azaltmaktadır. Denetim kuruluşları arasında yeterli eşgüdüm ve işbirliğinin bulunmaması nedeniyle birimin incelediği mükellef diğer birimce de incelenebilmekte ve bu mükerrerlik zaman kaybına neden olmaktadır. Bu nedenle, öncelikle 3 ayrı merkezi denetim biriminin tek çatı altında toplanması gerekir.

(54) Kemal KILIÇDAROĞU, "Gelir İdaresinin Denetim Fonksiyonu ile Denetimde Bilgisayar ve Diğer İletişim Araçlarının Kullanımı", *Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği*, APK Yayınları, Yayın No:1990/308, Ankara 1990, s.194-195.

Nitekim bu yanlışlık bakanlık yetkililerince de zaman zaman bazı toplantılarda gündeme getirilmiştir.

Öteden beri memleketimizde vergi incelemeleri inceleme elemanlarının bağlı bulundukları denetim birimleri itibariyle hazırlanan denetim planları uyarınca yürütülmesine rağmen, bütün denetim kuruluşlarını kapsayan ülke çapında genel bir planlamaya gidilememiştir. Denetim birimlerinin birbirlerinden bağımsız olmaları, denetim planlarının ayrı ayrı hazırlanması, denetim elemanları arasında kesin bir işbölümüne gidilmemiş olması, koordinasyonun sağlanmamasına, bazı görev tekrarlarına ve denetim gücünden yeterince faydalanılamamasına yol açmaktadır⁽⁵⁵⁾.

Diğer taraftan, vergi denetmenlerinin çalışma yerleri tekrar düzenlenmeli ve mevcut uygulamaya göre il düzeyinde görev yapan bu elemanlar bölge düzeyine çekilmelidir. Nitekim 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile vergi denetmenlerinin bölge düzeyinde örgütlenmesi sağlanmış ve buna göre il düzeyinde görev yapan vergi denetmenlerinin bölge düzeyinde çalışması esası getirilmiştir. Ancak söz konusu Kararname 1994 yılında yayımlanmasına rağmen henüz uygulamasına geçilmemiştir. İsviçre ve ABD dışındaki tüm OECD üyesi ülkelerinde ise merkezi idareye bağlı bölge teşkilatları oluşturulmuştur.

Ülkemizde de bölge düzeyinde denetime bir an önce geçilmelidir. Bugün Türkiye'nin bir vilayeti kadar toprağa sahip ülkeler bile bölge düzeyinde örgütlenmeye geçmişken bizim hala il düzeyinde örgütlenmemizin mantıklı bir açıklaması yoktur. Denetimin bölge düzeyinde olması denetim elemanının mahallileşme sorununu ortadan kaldırmaktadır. Yine büyük illerde denetim elemanına olan ihtiyaç daha fazla olduğu halde buralardaki elemanlar yetersiz ancak çok küçük illerde incelenecek mükelleflerin çok az olmasına karşılık birçok denetim elemanı buralarda verimsiz bir şekilde istihdam edilmektedir. Böyle küçük çapta olan 4-5 il bir bölgeye alınsa ve denetim elemanları bölgede istihdam edilse, ihtiyaç oldukça bu illere turne düzenlense inceleme elemanları daha verimli kullanılmış olacak. Diğer taraftan denetmenlerin illerde görev yapması ve iller kanununa göre valinin emri altında bulunmaları nedeniyle bu denetim elemanları sağlıklı görev

(55) AKBAY, a.g.m., s.227.

yapamamakta, vergi incelemesi dışında pek çok alanda valinin direktifi çerçevesinde çalıştırılmaktadırlar.

Vergi Denetmenlerine, Valilik Makamı tarafından gönderilen, fakat doğrudan teftiş ve inceleme kapsamına girmeyen iş sayıları ile bu işlere harcanan gün sayıları, Türkiye genelinde yıllar itibariyle aşağıdaki gibidir⁽⁵⁶⁾.

<u>Yıllar(*)</u>	<u>İş Sayısı</u>	<u>Harcanan Süre (Gün)</u>
1988	881	2.621
1989	1.110	2.851
1990	1.936	3.648

(*) Söz konusu veriler, Bakanlık üst düzey bürokratları tarafından hazırlanan bir raporda yer almış olup bu konuda yapılmış başka bir araştırma bulunmadığından tabloya da yalnızca 1988, 1989 ve 1990 yıllarına ilişkin veriler alınmıştır.

Denetimin bölge düzeyine çekilmesi il çapında görev yaparken mevcut olan politik baskıların da bertaraf edilmesini sağlayacaktır.

Diğer taraftan vergi denetmenlerinin il düzeyinde görevlendirilmesi ile çalışma kapasitelerinin büyük bölümünün atıl durumda kaldığını vurgulamak açısından aşağıya bazı tablolar alınmıştır.

Tablo 1'de fazla gelişmemiş küçük illerimizdeki, Tablo 2'de gelişmiş büyük illerimizdeki mükellef sayıları ile bu illerin toplam tahsilattaki payı gösterilmiştir.

(56) Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, TOBB Yayınları, Yayın No:244, Ankara 1992, s.237.

TABLO 1

İL	KURUMLAR VERGİSİ	GELİR	TOPLAM	
	MÜKELLEFİ (SERMAYE ŞİRKETİ)	VERGİSİ MÜKELLEFİ*	TOPLAM	TAHSİLATTAKİ PAYI (%)
İĞDIR	---	1470 (71)	1470	0.02
ŞIRNAK	30	1698 (120)	1728	0.03
TUNCELİ	18	1931 (90)	1949	0.03
KARS	48	7385 (317)	7433	0.06
HAKKARİ	43	1454 (155)	1497	0.02
GÜMÜŞHANE	37	5045 (93)	5082	0.03
BİNGÖL	253	2699 (205)	2952	0.03
AĞRI	89	4878 (242)	4967	0.07
MUŞ	124	2270 (166)	2394	0.04
SİİRT	129	2920 (190)	3049	0.04
BAYBURT	33	1676 (131)	1706	0.02
TOPLAM			34227	

KAYNAK: 1995 Ekonomik Rapor, TÜRMOB Yayınları, Ankara 1996, s.41-53.

(*) Parantez içindeki rakamlar Birinci Sınıf Gelir Vergisi mükellefidir.

TABLO 2

İL	KURUMLAR VERGİSİ	GELİR	TOPLAM	
	MÜKELLEFİ (SERMAYE ŞİRKETİ)	VERGİSİ MÜKELLEFİ	TOPLAM	TAHSİLATTAKİ PAYI (%)
ADANA	5.238	49.562	54.800	2.02
ANKARA	40.627	153.700	194.327	13.69
ANTALYA	8.152	51.204	59.356	1.08
BURSA	10.440	71.929	82.369	3.43
İSTANBUL	113.098	421.092	534.190	37.07
İZMİR	25.715	126.901	152.616	8.61

KAYNAK: 1995 Ekonomik Rapor, TÜRMOB Yayınları, Ankara 1996, s.41-53.

Tabloların incelenmesinden görüleceği üzere, Tablo 1'deki 11 ilin toplam mükellef sayısı (34.227) Tablo 2'deki tek bir ilin mükellef sayısına

ulaşamamaktadır.Yani illerin mükellef sayıları arasında anormal farklılıklar bulunmaktadır. Özellikle son dönemlerde kurulan illerde bu özellik daha da çarpıcıdır. Durum böyle olunca zaten sınırlı sayıda olan denetim elemanlarının büyük bölümünün (Toplam denetim elemanı sayısını ortalama 3000 kabul edersek bunun ortalama 2000'i vergi denetmenidir.) böyle iş hacmi bakımından düşük kapasiteli illerde görevlendirilmesi işgücü kaybına yol açmaktadır. Bu denetim elemanları bölge düzeyinde örgütlense ve belli dönemlerde bu illere turneler düzenlense çok daha faydalı olacaklardır.

Örneğin Gümüşhane ilindeki 5082 mükellefe karşılık 30 vergi denetmeni görev yaparken Ankara ilindeki 194.327 mükellefe karşı 200 vergi denetmeni görev yapmaktadır. Bir başka deyişle Ankara ilinin mükellef sayısı Gümüşhane ilinden yaklaşık 40 kat fazla olmasına karşılık denetmen sayısı yalnızca 7 kat fazladır. Oysa küçük ölçekli 7-8 il bir bölge müdürlüğü kapsamına alınarak bu illerde görevli bulunan vergi denetmenleri biraraya getirilerek güçlü bir ekip kurulsa ve bilahare bölge kapsamındaki illerde ihtiyaç oldukça buralara turneler yapılırsa hem denetim daha etkin olur hem de vergi denetmenlerinin kapasitesinden daha iyi yararlanılmış olunacaktır.

Denetim elemanlarına, inceleyecekleri sektör veya mükellef gruplarına ilişkin olarak denetimi kolaylaştırıcı hiçbir istihbarat bilgisi sunulmamaktadır. Arzu edilen hedef her inceleme elemanının masasında bir bilgisayar bulunması ve bu bilgisayarların direkt vergi dairelerine ve istihbarat arşivine bağlanmasıdır. Tabi bunun için öncelikle vergi dairelerinin otomasyona geçirilmesi ve istihbarat arşivinin sağlıklı ve çok düzenli bir şekilde oluşturulması gerekir.

Böylece inceleme elamanı bir inceleme yaparken mükellef ile ilgili bir istihbarat olup olmadığını istihbarat arşivinden bilgisayar kanalı ile öğrenebilmelidir. Aynı şekilde mükellefin tarh dosyasından bir konuya bakmak istediğinde dosyayı vergi dairesinden isteyerek zaman kaybına neden olmaktansa bilgisayar kayıtlarından birkaç dakika içinde mükellefin vergi dairesindeki tarh dosyasına girerek istediği bilgiyi alacaktır.

Ülkemizde henüz vergi yönetimi dahi tam anlamıyla otomasyona geçememişken gelişmiş bazı ülkelerde mükellefler bilgisayarlar aracılığı ile incelenmektedir.

Almanya'da işyerlerine denetim elemanlarınca dizüstü bilgisayarla gidilip, doğrudan doğruya bir ara kordonla bilgisayara girilmekte ve hazırlanan belli verilerden sapma gösterip göstermediği sürekli kontrol edilmektedir. Kontrolde sapma göstermemişse o zaman o yükümlünün binlerce belgesinin arasına denetim elemanının girmesine gerek bulunmamaktadır. Sapma gösterenlerin üzerine de hat açılmakta ve bütün hesaplar incelenmektedir. Siemens gibi büyük firmalarda ise 360 gün denetim elemanı bulundurulmaktadır. Böylece bu firmaların işlemleri günlük olarak kontrol altında tutulmaktadır⁽⁵⁷⁾.

2.9. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimlerinde Etkinlik:

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün katma değer vergisinin uygulamaya konmasıyla birlikte geliştirdiği bir diğer denetim türü de yaygın ve yoğun vergi denetimleridir. Bu tür denetimin amacı, vergi suçuna teşebbüs fiilini oluşturan eylemin tespiti halinde cezanın kesilmesidir. Diğer bir anlatımla olayın fotoğrafının çekilmesi sırasında tespit edilen aykırılığın giderilmesine yöneliktir.

1994 yılında vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde, yaklaşık 135 trilyon liralık matrah farkı bulunmuştur. Yine 1994'te 35.500 kayıtsız mükellef tespit edilerek mükellefiyetleri tesis edilmiştir. 1 Ocak-31 Temmuz 1995 tarihleri arasında 7 aylık dönemde vergi denetmenleri ve yoklama yetki belgesine sahip memurlar tarafından yapılan vergi denetimlerinde, 2 milyon 352 bin 113 mükellef denetlenmiştir. Bu denetimler sonucu 231.1 milyar matrah farkı bulunmuş ve 891.6 milyar lira da ceza kesilmiştir. 32 bin 982 yeni mükellefiyet tesis ettirilmiştir. 2 bin 250 işyerinde ise fiili envanter yapılmıştır. Bu denetimlerde 7 bin 766 iş yerinde ise hasılat tespiti yapılmıştır. aynı dönem içinde İstanbul 565 bin 731 denetlenen mükellef sayısı ile ilk sırayı alırken, İstanbul'u 234 bin 476 denetlenen mükellef sayısı ile Ankara, 188 bin 273 denetlenen mükellef sayısı ile Adana, 106 bin 618 denetlemeyle Balıkesir ve 81 bin 245 denetlenen mükellef sayısı ile Konya izlemiştir. Ayrıca kesilen usülsüzlük cezası sıralamasında da 354.1 milyar lira ile İstanbul yine ilk sırada gelirken, 118.1 milyar lira ile Ankara ikinci, 55 milyar lira ile İzmir üçüncü, 45.7 milyar lira ile Bursa dördüncü sırada yer

(57) Kemal KILIÇDAROĞLU, "Vergi İdaresinin Yeniden Yapılanması Süreci ve Yeniden Yapılanmayı Engelleyen Nedenler", *Türkiye II. Vergi Kongresi*, İstanbul, 13-14 Nisan 1994 s.162.

almıştır⁽⁵⁸⁾.

Bugün ülkemizde yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde yanlış bir yol izlenmektedir. Bu durum özellikle büyük illerde kendini göstermektedir.

Henüz Ülkemizde belge düzeni tam olarak yerleşmemiştir. Bu durumun mükelleflerin eğitimsizliği, tüketicilerin bilinçsizliği ve eğitimsizliği, ülkenin gelişmişlik düzeyi vb. bazı olaylarla ilişkisi vardır. Ancak biz olayın bu yönünü şimdilik gözardı edelim. Bugün yaygın ve yoğun denetimlerde her vatandaşın ardına bir yoklama memuru görevlendirmek mümkün değildir. Bu durumda eldeki mevcut memurları kendilerinden en optimum verimi alacak şekilde koordine etmek ve çalıştırmak gerekir.

Olayı bir örnek ile açıklarsak en son verilere göre nüfusu yaklaşık 8 milyon olan İstanbul'da birkaç yüz yoklama memuru ile yapılan denetimden verim ve etkinlik beklenmesi mümkün değildir. Bu denetimin hiçbir şekilde psikolojik etkisi ve caydırıcılığı olamaz. Öyle ise özellikle büyük illerde memurları çarşı pazar dolaştırmakla ve alışveriş merkezlerinden çıkan vatandaşların çantalarını kontrol etmekle denetim yapılması doğru değildir. Bu hem zaman israfıdır, hem memuru verimsiz kullanmaktır, hem vatandaş için çok da hoş olmayan bir durumdur.

Öyle ise ne yapılmalıdır? Yapılacak işlem şudur. Özellikle büyük illerde yoklama memurları büyük mal hareketlerini denetleyebilecek kritik noktalarda görev yapmalıdırlar. Örneğin vatandaşın marketten aldığı bir teneke yağın peşine düşmektense öncelikle bu yağın üretildiği fabrikadan toptancılara nakledilmesi aşamasının kontrol altına alınması yine şehir girişlerinde ve çıkışlarında bu yağların toplu olarak işyerlerine dağıtılmasının denetlenmesi hem daha kolay, hem daha etkin ve verimlidir. Böylece milyonlarca insanın peşine düşmektense bir fabrikanın, 80 ilin ve birkaç yüz ilçenin giriş çıkışlarının kontrol altına alınması ile çok daha fazla verim alınacaktır.

Aynı şekilde bugün Türkiye'nin en büyük mobilya sanayii Ankara'da Siteler semtinde mevcut bulunmaktadır. Siteler'de yüzlerce esnaf birbirlerine iş göstermekte

(58) İsmet ATTİLA, "1995 Yılı Vergi Denetimi ve Sonuçları", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:34, Ekim/1995, s.5-6.

ve çeşitli fason işçilikler yaptırmaktadır. Şimdi memurların bu işlemleri denetlemesine gerek yoktur. Siteler'in çıkışında bulundurulacak sabit denetim noktaları ile çıkışların kontrol altına alınması otomatikman hem içerdeki sirkülasyonu kayıt altına alacak hem de buradan Ankara içine veya dışına gönderilecek malları belgeye bağlayacaktır. Bu sağlandığı takdirde artık örneğin Tokat'taki bir mobilyacının bu mobilyayı faturasız satması mümkün değildir. Çünkü mobilya kendisine faturalı geldiğinden zorunlu olarak bu malı faturalı çıkarması gerekecektir.

2.10. İdare-Mükellef-Vatandaş İlişkileri, Vergi Bilincinin Oluşması:

Ne kadar etkin denetim yapılırsa yapılsın, eğer bir vergi ödeme bilinci halkta yerleşmemişse, vergi kaçırmak hala bir yetenek olarak görülüyorsa, vergi kaçığının önüne geçmeye imkan yoktur. Halka vergi ödemenin gerekliliği, ödenecek vergilerin kendilerine altyapı veya başka yollarla geri döneceği, eğer vergi ödenmeyecek olursa, bunun sonuçlarına gene halkın kendisinin katlanmak zorunda kalacağı düzenli ve planlı bir biçimde verilecek bir eğitimle anlatılmalıdır. Bunda amaç vergi bilincini oluşturmak ve vergi vermenin bir yurtseverlik görevi olduğunu kişilere benimsetmektir. Bu ilkelerin halka benimsetilmesi, uzun vadeli bir plan içinde düzenli ve sürekli bir çalışmayı gerektirmektedir. Çünkü eğitim bir süreçtir ve bu konuda ilk başta, yarın mükellef olacak olan bugünün çocuklarının eğitilmesi söz konusu olacaktır.

Tabii bu arada vergi bilincinin oluşturulması için gerekli eğitim verilirken bir taraftan da uygulamada söylenenler gerçekleştirilmelidir. Başka bir anlatımla, halka ödediği vergilerin kendilerine altyapı veya başka yollarla geri döneceği anlatılırken bir yandan da bu hizmetler gerçekleştirilmeli ve halka güven duygusu verilmelidir. Halka verginin adaletli ve herkesin gücü oranında alındığı söylenirken uygulamada da bu adalet gerçekleştirilmelidir.

Eğer küçük çaptaki işletmeler hayat standardı uygulaması ile kazansa da kazanmasa da belirli bir oranda vergiyi öderken, büyük işletmeler vergi kaçırarak devlete bir kuruş vergi ödemiyorsa, üstelik bu durum medya aracılığı ile hergün halkın gözü önüne seriliyorsa, yine dürüstçe vergisini ödeyen mükellefler ödedikleri vergilerin kendilerine hizmet olarak dönmesini beklerken bu vergiler devlet kademesindeki bazı kötü niyetli kimselerin elinde verimsiz bir şekilde kullanılırsa,

kanunsuz yollarla birilerinin haksız yere zengin edildiği haberleri hergün medyada yer alırsa halkın ve mükelleflerin devlete olan güveni sarsılır ve artık hiç kimse vergi ödemeye yanaşmaz. Toplum bu aşamaya geldiğinde artık ne denetimin ne de diğer güvenlik önlemlerinin faydası vardır. Özellikle birkaç yılda bir tekrarlanan vergi afları dürüst mükellefler aleyhine adaletsizlik yaratmakta ve kötü niyetli mükellefleri de devamlı af beklentisi içine sokmaktadır.

Vergi yükünün adil dağılmadığı bir ortamda, bir yandan toplum -vergi ödemenin kutsallığı ileri sürülerek- vergisini ödemeye davet edilirken, diğer yandan bu kutsallık vergi yasalarındaki yaygın muaflık ve istisnalarla belirli sınıflar için işletilmemektedir⁽⁵⁹⁾.

Bugün için vergi yönetimi gittikçe artan günlük rutin işlerin ağırlığı altında ezilmekte bulunduğundan mükelleflere yardım, eğitim ve sorunlarının çözümlenmesini ve mükelleflerin yönlendirilmesi gibi halkla ilişkiler konularında yeteri kadar eğilememektedir. Büyük bir yükümlü kitlesi karışık vergi mevzuatı karşısında bocalamakta, konu ile ilgili çok kere bilgisiz, kötü niyetli mali müşavir ve muhasebecilere danışmak ve işbirliği yapmak zorunda kalmaktadır.

Mükelleflerin aralarında bilgi ve eğitim yönünden büyük farklılıklar vardır. İdarenin karşısında aynı bilgiye sahip aynı tahsil seviyesinde bir topluluk yoktur. Aksine, cemiyetin muhtelif sınıflarına mensup olan, çeşitli meziyetleri ve kusurları bulunan, kültür seviyeleri, terbiye ve nezaketleri, siyasi kanaatleri birbirinden çok değişik bir kitle, maliye idaresi, ile karşı karşıyadır. Bu hususlar vergi memurunun, karşısındaki mükellefin kültür seviyesine, içtimai durumuna, mali konulardaki anlayış ve bilgisine göre hareket etmek zorunda olduğunu gösterir. Bir avukata herhangi bir vergi kanunu ile ilgili bir mükellefiyet anlatılırken tutulacak yol başka, küçük bir ticaret erbabına açıklama yapılırken tutulacak yol başkadır.

Mükellefler çoğunlukla kanunla memuru, memurla daireyi veya Bakanlığı birbirine karıştırırlar. Birçok mükellef memurun kendi zevki için işleri karıştırdığını, inceleme elemanının matrah farkı bulursa bundan prim alacağını veya hiç olmazsa daha çabuk terfi edeceğini zanneder. Mükelleflerin olumsuz düşüncelerini

(59) Oğuz OYAN-Ali Rıza AYDIN, *Türkiye'de Maliye ve Fon Politikaları*, Adım Yayıncılık, Ankara 1991, s.92.

değiştirecek olan en önemli unsur, kendisine gösterilen tarafsızlık, güven verici bir karşılama, bilgi ve görgüsü içinde, çalışan ve kendisine kanunların verdiği imkanlar içinde yardıma hazır bir memurun ciddi çalışmasıdır⁽⁶⁰⁾.

Vergi yönetiminde etkinliğin gerçekleştirilmesi için, yükümlülerin vergilerini kendiliğinden gönüllü olarak ödemeye razı olmaları gerekir. Bu ise etkin bir halkla ilişkiler çalışmasını vergi bilincinin oluşturulmasını, mükelleflerin ve vatandaşların eğitimini, idare ile vatandaş arasındaki olumlu ilişkiyi gerektirir.

Toplumların vergi zihniyeti, vergi ahlakı dünden bugüne değiştirilemez. Tarihsel gelişimin süreci içinde oluşan bir olaydır. Kuzey ülkelerine, Anglo-Sakson ülkelerine, İskandinav ülkelerine baktığımızda, bu ülkelerde vergi zihniyeti ve vergi ahlakı iyi bir düzeyde, bu kez Akdeniz ülkelerine indiğimizde bu ülkelerde mevcut olan vergi zihniyeti negatif, vergi ahlakı düşüktür. Yapılan bir araştırmada İngiltere'de çeşitli vergi mükelleflerine sorulmuş. "Vergi kaçakçılığını nasıl yorumluyorsunuz? Acaba bu olayda suç vergi alacaklısı olan devlette midir? Yoksa vergi mükellefinde midir?" Ankette bu soruya muhatap olanların çoğunluğu İngiltere'de "Suç vergi kaçakçısıdır" şeklinde cevap veriyorlar. Buna mukabil İtalya'da, Fransa'da ise tamamen aksini savunuyorlar. "Asıl suçlu devlettir" diyorlar⁽⁶¹⁾.

Demek ki vergi bilinci ve vergi ahlakı ülkenin tarihsel gelişimine göre ülkeden ülkeye farklılıklar göstermektedir.

Vergi açısından halkla ilişkiler, "Vergi yönetiminin izlediği politikanın halkla açıklanması ve benimsetilmesi, idarenin faaliyetlerinin halka duyurulması ve böylece halkta idareye karşı olumlu bir tutum yaratılması yanında, halkın vergi yönetimi hakkında ne düşündüğünün ve idareden ne istediğinin öğrenilmesi ve halkla

(60) Ergin EREL, *Maliye-Mükellef İlişkileri*, Güneş Matbaacılık, Ankara 1985, s.14-16.

(61) Salih TURHAN, *Vergicilik Eğitim Paneli*, 19 Mart 1990, Ankara, Gelirler Genel Müdürlüğü, s.88-89.

işbirliğinin sağlanmasıdır⁽⁶²⁾. Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi, halkla ilişkiler örgütünün amaçları şöylece sıralanabilir⁽⁶³⁾.

i. Gelirler yönetimi izlediği politikayı anlatmak ve bu politikaya karşı bulunan kitlelerin ne düşündüğünü ve isteklerini saptayarak haberleşmenin iki ucu arasındaki kavram ve karar birliğini gerçekleştirilerek, halkın yönetimine karşı olan düşünce ve tutumlarını düzelterip kendiliğinden olumlu bir davranış içine girmesini sağlamak,

ii. Vergi yasaları, yasalardaki değişiklikler; yeni yasalar ile bunların uygulamasına ilişkin yasalar ile bunların uygulamasına ilişkin tüzük, yönetmelik, genel bilgi ve servislerce önemli görülen görüşler hakkında halka bilgi vererek bilgisizlikten doğan aksaklıkları gidermek,

iii. Kamuoyunda uzun dönemde vergi ödeme bilincinin ve ahlakının geliştirilmesi için kaçak yaş gruplarına değin bütün halk kitlelerine yönelik plan ve programları hazırlayıp uygulamak, bu görevleri bütün kitle haberleşme araçları ve diğer haberleşme araçlarıyla gerçekleştirmek.

Vergi yönetiminin son yıllarda halkı bilgilendirmek ve bilinçlendirmek için yaptığı için yaptığı bazı çalışmalar bulunmakla birlikte bu çalışmaların yeterli olduğu söylenemez. Söz konusu çalışmalar ana başlıklar itibariyle aşağıda belirtilmiştir.

1990 yılından itibaren Mart ayının üçüncü haftası vergi haftası olarak kutlanmaktadır. Bu haftada vergi yönetiminde görevli elemanlar okullara giderek vergi konusunda seminerler vermekte, paneller düzenlenmektedir.

Son bir yıldır ara verilmekle birlikte televizyonda yayımlanan "1 Dakika" programları ile vatandaşlara kısa ve öz bilgiler aktarılmaktadır. Böylece hem bilgilendirme görevi yerine getirilmekte hem de çocuklar ve gençlere vergi bilinci yerleştirilmektedir.

(62) Doğan ŞENYÜZ, *Etkin Bir Vergileme İçin Yükümlü Psikolojisi*, Doktora Tezi, Bursa 1984, s.70-72.

(63) Ayhan SAĞOÇAK, "Maliye Bakanlığında Halkla İlişkiler Çalışmaları", *Kamu Kuruluşlarında Halkla İlişkiler Sorunları Semineri*, MPM Yayını, Yayın No:199, Ankara 1976, s.86.

Yine Milli Eğitim Bakanlığı'nın gayretleri ve iştiraki ile ilkokul öğrencileri arasında resim yarışması, ortaokul öğrencileri arasında kompozisyon yarışması ve lise öğrencileri arasında da vergiyi konu alan afiş yarışmaları açılmaktadır.

İllerde ve bazı ilçelerde "189 ALO MALİYE" telefonu ile vatandaşların her türlü şikayetleri değerlendirilmekte ve tereddüt edilen konularda bilgilendirme yapılmaktadır.

Tüm bu uygulamalara biraz daha etkinlik sağlanmalı ve ilave çalışmalar yapılmalıdır. Özellikle günümüzde medya olarak adlandırdığımız yazılı ve görsel basından mümkün olduğunca fazla yararlanılmalıdır. Televizyonlardaki "1 Dakika" spotlarına daha sık olarak yer verilmelidir. Ayrıca ilkokullarda zaman zaman öğrencilerle yapılacak vergi ile ilgili sohbetler çocuklarımıza (ki onlar geleceğin mükellefleridir) vergi bilincini yerleştirecektir. Halkın yoğun olduğu merkezlere kurulacak "Danışma Büroları" vasıtasıyla hem halkın şikayet ve dilekleri dinlenmeli hem de mükelleflere ve vatandaşlara merak ettikleri, takıldıkları konularda bilgi verilmelidir.

Vergi dairelerinin içine göstermelik olmayan gerçek işlevini yerine getirecek "Halkla İlişkiler" birimleri kurulmalıdır⁽⁶⁴⁾.

2.11. Vergisel Verilerin Kısa Aralıklarla Kamuoyuna Açıklanması:

Vergi yönetimi belirli aralıklarla vergi ile ilgili bazı bilgi ve istatistiki sonuçları kamuoyuna açıklamalıdır. Bu sonuçlar; Türkiye genelinde ve il bazında toplanan vergi gelirlerinin tutarları, yıllık inceleme oranı, bulunan matrah farkı, incelenen mükellef sayısı, en çok vergi kaybının olduğu sektörler, tahakkuk tahsilat oranları ve bunlara benzer konular olabilir. Böylece idare ile vatandaşlar arasında bir iletişim kurulmuş olur, vatandaş bazı konularda ikna olur, kaçığın en fazla olduğu sektörlerle karşı ilgili olur, en azından idarenin çalışmaları hakkında bilgi sahibi olur. Böylece gerektiğinde idareye karşı bir tavır koyarak psikolojik baskı yapabilir. Yine bu uygulama ile idareyle dürüst mükellefler arasında kötü niyetli mükelleflere karşı işbirliği sağlanmış olur.

(64) Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Vergi Uzmanlaşma Taslağı, Ankara 1992, TOBB Yayınları, No:252, s.115.

Vergi yönetiminin bu alandaki eksikliği özellikle bu çalışma sırasında yoğun bir şekilde hissedilmiştir. Çünkü vergisel bazı istatistiki bilgilere ulaşamamıştır. İdare bu konuda çok katı bir tutum içindedir. Rakamsal bilgileri bir sır gibi saklamakta olup, en son çalışmasını 1992 yılında yayınlamıştır. Yaklaşık 10 yıllık aradan sonra yayınlanan bu kitapçıktan sonra yeni bir yayın çıkmamıştır. Çalışmamızdaki mevcut bilgiler ancak üst düzey bürokratların ve Maliye Bakanı'nın bazı mali dergilerde yayımlanan makalelerinden elde edilebilmiştir.

Bu ülkede vergi ödeyen herkesin ödediği vergilerin nerelere harcandığı ve vergi uygulamalarının sonuçları ile ilgili bilgi almaya hakları olduğu gözardı edilmemelidir.



SONUÇ VE ÖNERİLER

Türk vergi yönetimi bugünkü örgüt yapısı ile etkin bir şekilde çalışmamaktadır. Vergi yönetiminin merkezde “Genel Müdürlük” düzeyinde örgütlenmesi, önemli görevler yüklenmiş olan ve çok ciddi sorumluluklar taşıyan bu örgütün aldığı her kararda bazı engellerle karşılaşmasına neden olmaktadır. Taşrada ise il düzeyinde gerçekleştirilen örgütlenme modeli merkez-taşra ilişkilerinin dolaylı yoldan sağlanmasına neden olmaktadır. Çünkü iller idaresi Kanununa göre ilin en büyük mülki amiri vali olup tüm bakanlıkların il düzeyindeki temsilcilerinin merkez ile doğrudan iletişim kurmaları mümkün değildir.

Vergi yönetiminde bilgisayar kullanımı henüz yaygınlaşmamış ve dolayısıyla sağlıklı bir istihbarat arşivi kurulamamıştır. Bu durum özellikle inceleme elemanlarının çalışmalarını olumsuz yönde etkilemektedir. Çalışanlara yeterli düzeyde ücret ödenememesi nitelikli elemanların özel sektöre kaymasına neden olmakta ve uzmanlaşmış elemanların örgütten ayrılmaları nedeniyle meydana gelen bu sürekli değişim çalışanların verimliliğini düşürmektedir.

Vergi dairelerinin teknik yetersizlik içinde bulunması ve kapasitelerinin çok üzerinde bir mükellef kitlesine hizmet vermeleri bu dairelerin kendilerinden beklenen fonksiyonları yerine getirememesine neden olmaktadır.

Vergi yönetiminin, inceleme işlevini dört ayrı birim aracılığı ile yerine getirmesi uygulamada bazı sorunlar doğurmaktadır. Özellikle merkezde üç ayrı inceleme biriminin olduğu bir başka ülke yoktur. Bu durum kargaşaya, gereksiz tekrarlara ve zaman zaman çatışmalara neden olmaktadır.

Ülkemizin sosyal, ekonomik, mali ve kültürel alanlardaki gelişmişlik düzeyi vergilemeyi de etkilemektedir. Bu nedenle kalkınmakta olan ülkeler arasında yer almanın doğal bir sonucu olarak vergi bilincide vatandaşlarda tam olarak yerleşmemiştir. Dolayısıyla vergiye karşı bir direnç vardır.

Buraya kadar yapılan tespitler doğrultusunda vergi yönetiminin etkin olmadığı ve bunun da örgütlenmedeki eksikliklerden ve yanlışlıklardan kaynaklandığı görülmektedir.

O halde öncelikle Türk vergi yönetimi yeni bir yapılanmaya gitmelidir. Bu artık gereğinde ötesinde bir zorunluluktur. Ülkemizde vergi yönetiminin diğer OECD ülkelerinde olduğu gibi merkezde ayrı ve bağımsız bir “Gelirler Bakanlığı” şeklinde örgütlenmesi gerekmektedir. Taşrada ise il düzeyinde örgütlenmeden vazgeçilmeli ve bölge düzeyinde örgütlenilmelidir.

Merkez teşkilatı ile bölge müdürlükleri ve bölge müdürlükleri ile vergi daireleri arasında güçlü bir bilgisayar ağı kurulmalı ve özellikle vergi dairelerinin otomasyonu çalışmaları tamamlanmalıdır.

Bilgisayar kullanımının yaygınlaştırılması ile birlikte sağlıklı bir istihbarat arşivi oluşturulmalı ve buralarda toplanan veriler inceleme elemanlarının kullanımına sunulmalıdır.

Denetimde etkinliğin sağlanabilmesi için özellikle üç ayrı merkezi denetim biriminin tek çatı altında toplanması gerekmektedir. Mahalli denetim elemanları olan vergi denetmenleri bölge düzeyinde örgütlendirilerek daha rasyonel bir şekilde kullanılmalıdır.

Vergi yönetiminde çalışan elemanlara yönelik ayrı bir personel yasası çıkarılarak ücret sorunlarının çözümlenmesi gerekir. Aksi takdirde yetenekli ve verimli elemanların özel sektöre geçmesine engel olunamaz.

Ülkemizdeki asıl sorun, yeniden yapılanmaya gerek olup olmadığı değil bu iradeyi uygulamaya koyacak bir otoritenin varlığıdır.

KAYNAKÇA

AKBAY, Mehmet

“Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi”, **Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği**, APK Yayını, Ankara 1990
 “Vergiciliğimizin Örgütlenme Sorunları”, **Vergi Dünyası**, HUD Yayınları, Sayı:5 Ocak; 1982

AKDOĞAN, Abdurrahman

Kamu Maliyesi, Gazi Üniversitesi Yayın No:67, Ankara 1985
Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Ankara 1980

ALTINOK, Özdemir

“Vergi Denetmenlerinin Son Beş Yıllık Çalışma Sonuçları”,
Vergi Raporu, Sayı:21, Şubat - Mart, 1996

ALTUNTAŞ, Muhiddin

“59.Kuruluş Yılında Gelirler Kontrolörleri”, **Yaklaşım**, Sayı:29 Mayıs, 1995

ARTAN, Sinan

İş İdaresi, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Eskişehir, 1992

ATTİLA, İsmet

“Vergi Denetimleri” **Yaklaşım**, Sayı:39, Mart, 1996
 “1995 Yılı Vergi Denetimi ve Sonuçları”, **Yaklaşım**, Sayı:34 Ekim , 1995
 “Maliye Bakanı İsmet ATTİLA’nın 27.10.1993 tarihinde yaptığı 1994 Yılı Bütçe Kanunu Tasarısının TBMM Plan ve Bütçe Komisyonuna Sunuş Konuşması” **Maliye Dergisi**, Sayı :115, Ekim, Kasım, Aralık 1993

BAŞAĞAÇ, Halil

“Gelirler Kontrolörlerinin 58.Yılı” **Yaklaşım**, Sayı:17, Mayıs, 1994

BATIREL, Ömer Faruk

“Türk Vergi Yönetimi”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Yayını, İstanbul, 1985

BOROTAV, Korkut

Türkiye İktisat Tarihi 1908-1985, Gerçek Yayınevi, İstanbul 1990

CANSIZLAR, Doğan

“Fransa Ekonomi ve Maliye Bakanlığı”, **Maliye Dergisi**,
Sayı :227-229 Eylül-Aralık, 1995

DEMİRKAN, Uçar

“Vergi Yönetimi Reformu”, **Maliye Dergisi**, Sayı:115
Ekim-Kasım-Aralık,1993
“Bilgisayar ve Gelir İdaresi”, **Maliye Dergisi**, APK Yayını,
Sayı:121, Ocak-Nisan, 1996

ERDEM, Burhan

Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi,
Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları,
Eskişehir, 1981

EREL, Engin

Maliye - Mükellef İlişkileri, Güneş Matbaacılık, Ankara, 1985

ERGİNAY, Akif

Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi Yayınları, II.Bası, Ankara, 1984

ERGUN, Turgay, Aykut POLAT

Kamu Yönetimine Giriş, Türkiye Ortadoğu Amme İdaresi
Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1978

EROĞLU, Hamza

İdare Hukuku, Işın Yayıncılık, Dördüncü Bası, Ankara, 1984

EREZ, Mesut

Türkiye 1.Vergi Kongresi, İstanbul, 1992

GÖKBUNAR, Ali Rıza, Ramazan GÖKBUNAR

“Türk Vergi İdaresinin Verimliliğinin Artırılmasına Yönelik
Reform Önerileri”, **Verimlilik Dergisi**, Mart, 1996

GÖZÜBÜYÜK, Şeref

Yönetim Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 1994

İŞİL, Erhan

“Önemi Anlaşılamayan Mali Örgüt ve Vergi Örgütü Sorunu”,
Vergi Dünyası, HUD Yayını, Sayı: 6, Şubat, 1982

KAMAKGÜN, Kadir

“Almanya Maliye Teşkilat ve Denetim”, **Maliye Dergisi**,
Sayı:109 Temmuz-Ağustos, 1992

KARAER, Orhan

“Gelirler Kontrolörleri 60 Yaşında” **Yaklaşım**, Sayı:41, Mayıs, 1996

KAZICI, Sami

“Vergi İstihbarat Arşivinin Amacı ve Uygulaması”, **1992-1993 Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları III**, APK Yayınları, Ankara, 1993

KILIÇDAROĞLU, Kemal

“Fransa’da Vergi Denetimi ve Vergi Kaçakçılığı” **Vergi Dünyası**, Sayı:12, Ağustos, 1982

“Fransız Vergi Sisteminde Önemli Bir Kurum: Vergiler Konseyi” **Vergi Dünyası**, Sayı:13 Eylül, 1982

“Gelir İdaresinin Denetim Fonksiyonu İle Denetimde Bilgisayar ve Diğer İletişim Araçlarının Kullanımı” **Türkiye’de Denetim Etkinlik ve Verimliliği**, APK Yayınları, Ankara, 1990

“Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Sorunu”, **Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Paneli**, İstanbul, 1991

“Vergi İdaresinin Yeniden Yapılanması Süreci ve Yeniden Yapılanmayı Engelleyen Nedenler”, **Türkiye II.Vergi Kongresi**, İstanbul, 1994

KORKUSUZ, Mehmet

“Vergi İdaresinde Etkinlik Nasıl Sağlanabilir ?” **Maliye Dergisi**, Sayı:110, Eylül-Aralık, 1992

NADAROĞLU, Halil

Kamu Maliyesi Teorisi, Okan Dağıtım ve Yayını, 5.Baskı, İstanbul, 1983

OCAKÇIOĞLU, A.Bora

“Etkin Bir Vergi İdaresi Modeli: “Bağımsız”Türkiye Vergi Kurumu”, **Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Paneli**, İstanbul,1991

ORAKÇAL, Fevzi

“Gelir İdaresinin Otomasyonu Projesinin Tarihsel Gelişimi, Mevcut Durumu ve Geleceğe Yönelik Planlar”, **1992-1993 Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları III**, APK Yayınları No:1993/327, Ankara, 1993

OYAN, Oğuz, Ali Rıza AYDIN

Türkiye’de Maliye ve Fon Politikaları Alternatif Yönelişler,
Adım Yayıncılık, Ankara, 1991

ÖKTEN, F.Mehmet

“51.Yılında Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu”,
Yaklaşım, Sayı : 42, Haziran, 1996

ÖZER, İlhan

“Vergi İdaresi, Vergi Politikası”, Maliye Bülteni, Sayı:651-652,
1968

ÖZUYSAL, Yüksel

“Türk Vergi Yönetiminin Örgütlenmesi”, (Yayımlanmamış
Yüksek Lisans Tezi), TODAEİ, Ankara, 1988

PAKLAR, Selahaddin

Federal Almanya’da Vergi İncelemesi, İncelemeyi Yapan
Teşkilat, Kuruluş ve Çalışması, Maliye Bakanlığı Hesap
Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, 30.3.1967,321/160-22
Ankara, 1967

PEHLİVAN, Osman

“Vergi Yönetiminin Kamu Ekonomisi İçindeki Yeri”, Vergi
Dünyası, Sayı:75 Kasım, 1987

SAĞOÇAK, Ayhan

“Maliye Bakanlığında Halkla İlişkiler Çalışmaları” Kamu
Kuruluşlarında Halkla İlişkiler Sorunları Semineri, MPM
Yayını, Ankara, 1976

SAYGILIOĞLU, Nevzat

“Vergi Denetimi ve Vergi Kayıp ve Kaçağının Ölçülebilirliği İle
Ekonomiye Etkinlikleri” Türkiye 1.Vergi Kongresi, İstanbul,
1991

ŞAHİN, Mehmet

İş İdaresine Giriş, Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi
Yayınları, Eskişehir, 1987

ŞEKER, H.Nezih

Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi,
Beta Yayıncılık, İstanbul, 1994

ŞENER, Abdüllatif

“Gelir İdaresinin Başarısı ve 1996 Yılı Bütçe Gelir ve Giderleri”, **Yaklaşım**, Sayı : 45, Eylül, 1996

ŞENGÜL, Selami

“Türkiye’de Vergi İdaresinin Etkinliği”, **İktisat İşletme ve Finans Dergisi**, Sayı:92-93, Kasım-Aralık, 1993

ŞENYÜZ, Doğan

“Etkin Bir Vergileme İçin Yükümlü Psikolojisi”, (Yayımlanmamış Doktora Tezi, Bursa, 1994

ŞİMŞEK, Arif

“Vergi İdaresinin Örgütlenme Modellerinde Danimarka Örneğinin Düşündürdükleri”, **Vergi Dünyası**, HUD Yayını, Sayı:166, Haziran,1995

TUFAN, Altan

“Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Gereği”, **Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Paneli**, İstanbul, 1991

TURHAN, Salih

Vergicilik Eğitim Paneli, Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1990

YILDIRIM, Adnan

“Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması ve Modernizasyonu Projesi”, **Vergi Dünyası**, HUD Yayını, Sayı:179, Temmuz, 1996
Vergi İdarelerinin Modernizasyonu”, **Yaklaşım**, Sayı:44, Ağustos, 1996

YILMAZ, Kazım

“Vergi Yönetimine Bilgi Verme Külfeti, Türkiye’de ve ABD’da Bilgi Vermeme Cezaları Bir Karşılaştırma”, **Vergi Dünyası**, Sayı:166, Haziran, 1995

WHITE, B.Frank

Türkiye’de Vergi İdaresi Konusunda White Heyetinin Raporu, Ankara, 1963

- Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, DPT, Ankara 1963
- Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, DPT, Ankara 1985
- Dictionnaire Larousse Ansiklopedik Sözlük, Milliyet Yayınları, Cilt 2, S.601
- Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı, DPT, Ankara 1979
- İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, DPT, Ankara 1967
- Maliye Teşkilatı Tarihçesi ve Mevzuatı, Maliye Bakanlığı BÜMKO Yayını, Ankara, Ekim 1994
- Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname APK Yayını, Tebliğler Dergisi S.81, Mart, Nisan, Mayıs 1994
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi İstatistikleri Yıllığı 1982-1991
- OECD, Revenue Statistics 1965-1995, 1996 Edition
- Türk Vergi Kanunları Cilt 2, Gelirler Genel Müdürlüğü 1995
- Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı, Türkiye İş Bankası A.Ş. İktisadi Araştırmalar Merkezi Müdürlüğü, Ankara 1972
- Vergi İdaresinin Otomasyonu ve Teknik Olurluk Raporu, Cilt 1, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Haziran 1980
- Vergi İstihbarat Arşivinin Amacı ve Reçete Uygulaması, Gelirler Genel Müdürlüğü Ankara, Ağustos 1989
- Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu TOBB Yayınları, Ankara, 1992
- Vergi Uzlaşma Taslağı TOBB Yayınları, Ankara, 1992
- Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Paneli, Ankara, 1991
- Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 25 Temmuz 1995 tarih ve Mükerrer 22354 sayılı Resmi Gazete
- 1995 Ekonomik Rapor, TÜRMOB Yayınları, Ankara 1996

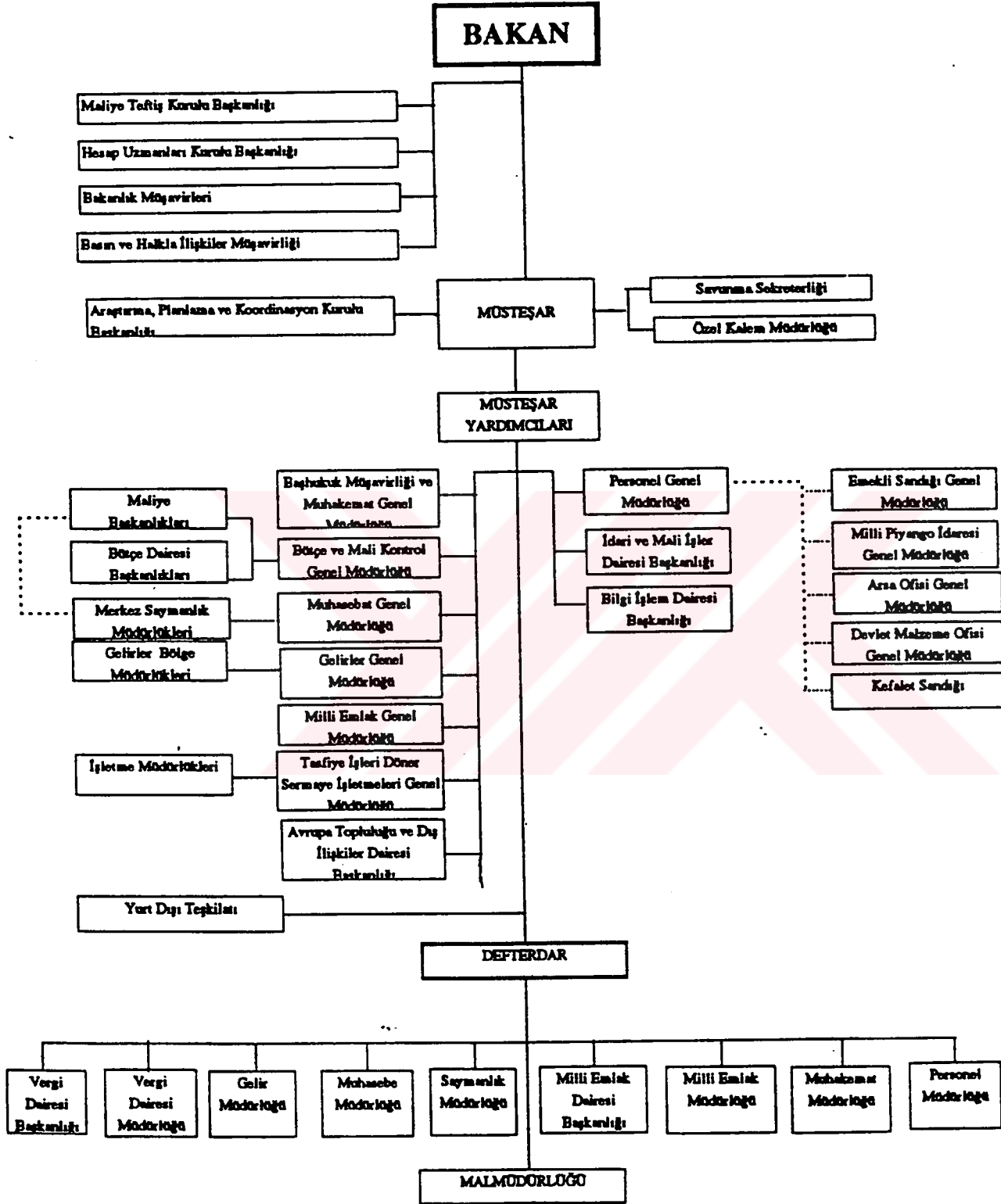
**OECD ÜYESİ ÜLKELERDE YÖNETİMİN
VE DENETİMİN ÖRGÜTLENMESİ**

Ülke	Ülkenin İdari		Bölge	Bölge		Ülkenin	
	Yapısı	Teşkilatı	Düzeninde	Ülke	Yapısı	Bölge Teşkilatı	Bölge Düzeninde
Avusturalya	Federal	Var	Var	Lüksemburg	Merk.Hük.	Var	Var
Avusturya	Federal	Var	Var	Y. Zelenda	Üniter S.	Var	Var
Belçika	Merk.Hük.	Var	Var	Norveç	Üniter S.	Var	Var
Kanada	Federal	Var	Var	Portekiz	Üniter S.	Var	Var
Danimarka	Üniter S.	Var	Var	İspanya	Federal	Var	Var
Finlandiya	Üniter S.	Var	Var	A.B.D.	Federal	Eyalet	Var
İrlanda	Üniter S.	Var	Var	Fransa	Üniter S.	Var	Var
İtalya	Merk.Hük.	Var	Var	F.Almanya	Federal	Var	Var
Japonya	Merk.Hük.	Var	Var	Yunanistan	Merk.Hük.	Var	Var
İsveç	Ulusal Vergi İda.	Var	Var	İsviçre	Federal Kantonlar	Her Kantonun Bir vergi idar.	Kanun, Tüzük kontrolü federal var
İngiltere	İngiltere Galler İskoçya K.İrlanda	Var	Var				

KAYNAK: Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, TOBB Yayınları, Ankara 1992, s.262.

EK : 2

MALİYE BAKANLIĞININ ÖRGÜT YAPISI



MALİYE BAKANLIĞI GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
GELİRLER BÖLGE MÜDÜRLÜKLERİNİN MERKEZLERİ
VE KAPSADIĞI İLLER

<u>Bölge</u>	<u>Müdürlüğü</u>	<u>Kapsadığı İller</u>
<u>Merkezi</u>		
1. Adana		Adana, Gaziantep, Hatay, İçel, Kayseri, Kahramanmaraş, Niğde
2. Ankara		Ankara, Afyon, Aksaray, Çankırı, Karaman, Kırıkkale, Kırşehir, Konya, Nevşehir, Sivas, Yozgat
3. Antalya		Antalya, Burdur, Denizli, Isparta
4. Bursa		Bursa, Balıkesir, Bilecik, Çanakkale, Eskişehir, Kütahya
5. Edirne		Edirne, Kırklareli, Tekirdağ
6. Erzurum		Erzurum, Ağrı, Ardahan, Artvin, Bayburt, Bingöl, Erzincan, Gümüşhane, Hakkari, Iğdır, Kars, Muş, Van
7. İstanbul Avrupa Yakası		İstanbul Avrupa Yakası
8. İstanbul Asya Yakası		İstanbul Asya Yakası
9. İzmir		İzmir, Aydın, Manisa, Muğla, Uşak
10. Kocaeli		Kocaeli, Bartın, Bolu, Sakarya, Zonguldak
11. Malatya		Malatya, Adıyaman, Batman, Bitlis, Diyarbakır, Elazığ, Mardin, Siirt, Şanlıurfa, Şırnak, Tunceli
12. Samsun		Samsun, Amasya, Çorum, Giresun, Kastamonu, Ordu, Rize, Sinop, Tokat, Trabzon

EK : 4

DEFTDERDARLARIN ÜYE OLDUKLARI KOMİSYONLAR

I. ASLİ GÖREVLERİ NEDENİYLE KATILDIKLARI KOMİSYONLAR:

1. Sınav Komisyonları (9.4.1974 günlü Sınav Yönetmeliği Uyarınca)
2. Sağlık Hizmetlerinin Sosyalleştirildiği Yerlerde Kurulan Komisyonlar (224 Sayılı kanun ve Muhasebat Genel Müdürlüğünün 10.3.1964 gün ve 53(M) Seri No.lu Tebliği Uyarınca)
3. Uzlaşma Komisyonu (Vergi Usul Kanunu Uyarınca)
4. Zirai Kazançlar İl Komisyonu (Vergi Usul Kanunu Uyarınca)
5. Ortalama Kar Hadleri Tespit Komisyonu (Vergi Usul Kanunu Uyarınca)
6. Takdir Komisyonu. Bu komisyon aynı zamanda hasar tespiti de yapıyor (Vergi Usul Kanunu Uyarınca)
7. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Uyarınca)
8. Satış Komisyonu (6183 Sayılı Kanunun 90. Maddesi Uyarınca)
9. İhale Komisyonu (2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu Uyarınca)
10. Devlet Malları Satış ve Kiralama Komisyonu (2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu Uyarınca)
11. Ev Dağıtım Komisyonu (Memur Konutları Yönetmeliği Uyarınca)
12. Suriye Uyruklulara Ait Taşınır ve Taşınmaz Malların Tespiti Komisyonu (1.10.1966 gün ve 6/7104 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Uyarınca)
13. Bataklıkların Kurutulması Komisyonu (5516 Sayılı Kanunun 3. Maddesi Uyarınca)
14. Su Ürünleri Üretimi İçin Kiralanacak Hazine Arazilerinin Sınırlarını Tespit Komisyonu (Su Ürünleri Kanunu Uyarınca)
15. Evrak İmha Komisyonu (1.6.1989 gün ve 20182 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanan Yönetmelik Uyarınca)

**DİĞER İDARİ VEYA YASAL DÜZENLEMELER UYARINCA
KATILDIKLARI KOMİSYONLAR**

1. Disiplin Komisyonları (Devlet Memurları Disiplin Kurulları Yönetmeliği Uyarınca)
2. İl İdare Kurulları (5442 İl İdaresi Kanunu 53. Md. Uyarınca)
3. Kıymet Takdiri Komisyonu (Kamulaştırma Kanunu Uyarınca)
4. Askerlik Meclisleri (Askerlik Kanunu Uyarınca)
5. Muhtaç Çiftçilere Ödünç Tohumluk Verilmesi Komisyonu (İhtiyaç Komisyonu) 5254 Sayılı Kanun 2. Md. Uyarınca
6. İl İdare Şube Başkanları Heyeti (5442 Sayılı Kanun 25. Md. Uyarınca)
7. Milli Müdafaa Mükellefiyeti Komisyonu (3634 Sayılı Kanun 8. Md. Uyarınca)
8. İl İlköğretim Kurulu (222 Sayılı Kanun 31 Md. Uyarınca)
9. Sivil Savunma Fonu İdare Komisyonu (Sivil Savunma Fonu Tüzüğü Uyarınca)
10. İnhisar Beyiye'lerinin Harp Malülleri ve Şehit Yetimlerine Tevzii Komisyonu (1485 Sayılı Kanuna göre çıkarılan Uyarınca)
11. Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakfı Üyesi (3294 Sayılı Kanun Uyarınca)
12. Hıfzısıhha Komisyonu (1593 Sayılı Hıfzısıhha Kanununun 23. maddesine Göre)
13. Ulaştırma Komisyonu (III Sayılı Kanuna Göre)
14. Askeri İhtiyaçlar İçin Satın Alınacak Hayvanların Bedeli Komisyonu (III Sayılı Kanuna Göre)
15. İl Sosyal Hizmetler Komisyonu (2828 sayılı Kanunun 13. Maddesi Uyarınca)
16. Mahalli Çevre Komisyonu (2872 sayılı Kanunun 6. Maddesi Uyarınca)
17. Serbest Bölgeler Deneticiliği (3218 Sayılı Kanuna Göre)
18. Ziraat Bankası Para Sayım Komisyonu
19. İtlaf Edilecek Hayvanların Takdiri Komisyonu
20. İl Memurin Muhakemat Komisyonu (Memurin Muhakemat Kanununa Göre)
21. Kaynak Kullanımı Destekleme Primi Komisyonu
22. İl Koordinasyon Kurulu (3030 Sayılı Kanun uyarınca ve Büyükşehir Belediyesi olan illerde kuruluyor.)

23. TSE Tüketici Konseyi (132 TSE Kanuna göre)
24. Arazi Asgari Değer Takdir Komisyonu (1319 sayılı Emlak Vergisi Kanuna göre)
25. İl Topyekün Savunma Sivil Hizmetleri ve Koordinasyon Kurulu (7126 sayılı Sivil Savunma kanunu ve bu Kanuna göre çıkarılan Tüzük)
26. Defterdarlık Sivil Savunma Komisyonu (7126 sayılı Sivil Savunma Kanunu)

III. VALİNİN VERDİĞİ DİĞER İŞLER:

Defterdar, 5442 sayılı İl İdaresi Kanununa göre, Valinin devrettiği yetkileri kullanır, görevleri ifa eder. Ayrıca, Vali Yardımcısı Vekili sıfatıyla kendisine tevdi edilen diğer görevleri de yapar.

