

T.C.
DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
KÜTAHYA

52295

TÜRKİYE'DE GELİRDEN ALINAN VERGİLERİN
TAHSİLİNDE VERGİ İDARESİNİN BAŞARISININ
DEĞERLENDİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
DOÇ. DR. MECİT EŞ

METİN SAĞLAM

1996- KÜTAHYA

ÖZGEÇMİŐ

8.6.1969 tarihinde Ordu'da doğdum. İlk ve orta öğrenimimi aynı ilde tamamladıktan sonra, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi / Maliye bölümüne girdim. Söz konusu fakülteden 1992'de mezun oldum. Halen Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü/Maliye Anabilim Dalı'nda yüksek lisans öğrencisiyim.

ÖZET

Günümüzde kamu harcamalarının büyük boyutlara ulaşması kamu finansmanı konusunun öneminin artmasına neden olmuştur. Söz konusu durum, vergilerin tahsilini ve vergi idaresinin başarı durumunu gündeme getirmiştir. Bu düşünce ile, ülkemizde gelirden alınan vergilerin tahsilini incelemek amaçlanmıştır.

Çalışmada gelir ve kurumlar vergisi 1983-92 dönemi esas alınarak; mükellef sayısı, kaynaklarına göre yapısı, tahakkuk ve tahsilatı açısından istatistik veriler ışığında incelenmektedir. Ayrıca vergi idaresinin daire ve personel sayısı, idarenin maliyeti ve vergi denetimi konularına yer verilerek, gelirden alınan vergilerin tahsilinde idarenin başarı durumu ele alınmaktadır.

Ülkemizde vergi yönetimi ile görevli olan vergi idaresinin örgüt yapısının Osmanlı Devleti'ne dayandığı görülmektedir. Çalışmada, idarenin mevcut örgüt yapısından kaynaklanan ve başarısını etkileyen sorunları ele alınmaktadır. Söz konusu sorunların çözüm yolları konusunda da önerilere yer verilmektedir. Tahsilatın başarısını olumsuz yönde etkileyen unsurların; personelin nitelik açısından yetersizliği, çağdaş teknoloji eksikliği, mevcut örgüt yapısı konularında toplandığı görülmektedir.

ABSTRACT

The increase in the public expenditure has risen the importance of the public finance in such a way that the achievements of the collecting taxes and tax administration have taken a central place in the agenda. Thus, the examination of the income taxes collection in Turkey has been aimed.

In this study, income and corporation taxes have been examined in the light of the statistical data the number of taxpayers source structure, accrument and revenues. Beside, bearing the member of personal and office, the cost of administration and the supervision of taxes in mind, the achievement of the administration in the collection of the income taxes have been taken up. The organizational structure of the tax administration which executes the tax management, has stemmed from the Ottoman State. The problems which affected the success of the tax administration arised from the organizational structure have been examined. Meanwhile, solutions have been proposed for those problems. It has been concluded that factors such as unqualified personall, lack of modern technology and present organizational structure affected the succes of the tax collection.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
KISALTMALAR	iv
ŞEKİLLER LİSTESİ	v
TABLolar LİSTESİ	vi
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	
VERGİ TAHSİLİ VE TAHSİL YÖNTEMLERİ HAKKINDA	
GENEL BİLGİLER	
I- VERGİLEMEDE TAHSİL AŞAMASININ BELİRLENMESİ	4
A- TAHSİL AŞAMASI VE SINIRLARI	4
1- Başlama Sınırları	4
a- Aşamalarının Ayrı Gerçekleşmesi	5
b- Tarh, Tebliğ ve Tahakkuk Aşamalarının Birlikte Gerçekleşmesi	5
c- Tahakkuk ve Tahsil Aşamalarının Birlikte Gerçekleşmesi	6
2- Bitiş Sınırları.....	6
a- Ödeme	7
1.Vergi Dairesine Ödeme	7
2.Tahsildara Ödeme	7
b- İcra ile Tahsil	7
B- ÖDEME VE TAHSİLİN AYIRDEDİLMESİ	7
1- Tahsil ve Cibayet Kavramları	8
2- Tahsil ve Ödeme Kavramları	8
a- Doğrudan Tahsil-Dolaylı Tahsil Ayrımı	11
b- RızaiTahsil-Cebri Tahsil Ayrımı.....	11
II- VERGİ TAHSİLİNDE BAŞLICA YÖNTEMLER	12
A- İLTİZAM YÖNTEMİ	13
B- İHALE YÖNTEMİ	16
C- HALK TEMSİLCİLERİ ELİYLE TAHSİL YÖNTEMİ	17
D- EMANET YÖNTEMİ	18
III- EMANET YÖNTEMİNİN DİĞER YÖNTEMLERLE MUKAYESESİ	22
A- ÜSTÜN YANLARI	22
B- ZAYIF YANLARI	24

İKİNCİ BÖLÜM
TÜRKİYE'DE GELİRDEN ALINAN VERGİLERİN
TAHSİLİNDE BAŞARI DURUMU

I- KAPSAM	26
II-TÜRKİYE'DE GELİRDEN ALINAN VERGİLERİN TAHSİLİ	28
A- ÖDEME	28
1- Beyan Usulüne Tabi Mükelleflerde Ödeme	28
a- Yıllık Beyanname ile Ödeme	29
b- Muhtasar Beyanname ile Ödeme	31
c- Özel Durumlar Beyannameleri ile Ödeme	33
2- Götürü Usule Tabi Mükelleflerde Ödeme	33
B- İCRA İLE TAHSİL	35
III- GELİRDEN ALINAN VERGİLERDE TAHSİLATIN	
BAŞARI DURUMU	36
A- MÜKELLEFLER SAYISI	37
1- Gelir Vergisi Mükellefleri	37
2- Kurumlar Vergisi Mükellefleri	40
3- Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefleri [Toplam]	43
B-VERGİ DAİRELERİ VE PERSONEL SAYISI	43
1- Vergi Dairesi ve Personel Başına Düşen Mükellef Sayısı	44
2-Vergi Dairesi ve Personel Başına Düşen Beyanname Sayısı	45
3-Vergi Dairesi Başına Personel ve Mükelleflerin İzlenmesi	46
C- GELİRDEN ALINAN VERGİLERİN TAHSİLATI	47
1-Gelir Vergisinin Kaynaklarına Göre Yapısı	48
2-Kurumlar Vergisinin Kaynaklarına Göre Yapısı	50
3-Gelirden alınan Vergilerin Tahakkuk ve Tahsilatı	51
4- Gelirden Alınan Vergilerin Tahsil Şeklinin ve Tahsilatının	
Değerlendirilmesi	58
D-VERGİ DENETİMİNİN BAŞARISI	61
1- Vergi İncelemesi	62
2- Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi	67
E-VERGİ İDARESİNİN MALİYETİ	73
F-TAHSİLATIN ETKİNLİĞİNİ ARTIRMAYA YÖNELİK	
ÖNLEMLER	77
1-Vergi İdaresinin Otomasyona Geçmesi	77
2-Tekdüzen Muhsabe Sistemine Geçilmesi	78
3- İstihbarat Arşivi Oluşturulması	80
4-Vergi Borçlularının İlanı	80
5- Tek Vergi Numarası Uygulanması	82

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TAHSİLATIN BAŞARISINI ETKİLEYEN İDARİ FAKTÖRLER

I- TÜRK VERGİ YÖNETİMİNİN İDARİ YAPISI VE İDARİ YAPIDAKİ DEĞİŞİKLİKLER	84
A- 5655 SAYILI KANUNLA OLUŞTURAN İDARİ YAPI	85
1- Merkezde İdari Yapı	85
2- Taşrada İdari Yapı	93
B- İDARİ YAPIDAKİ DEĞİŞİKLİKLER.....	95
1- 178 Sayılı KHK	96
2- 516 [543] Sayılı KHK	99
II- TÜRK VERGİ İDARESİNİN İDARİ YAPISINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR	104
A- PERSONEL SORUNU	104
1- Eğitim	105
2- Ücret	109
B- MODERN DONANIM VE ÇALIŞMA KOŞULLARININ DÜZELTİLMESİ SORUNU	111
C- KAMUYA AÇIKLIK SORUNU	112
D-MEVZUATIN SIK DEĞİŞMESİ SORUNU	113
E- DENETİM SORUNU	115
1- Denetim Birimleri Arasında Koordinasyon Sağlanmaması	116
2- Denetim Elemanı Sayısının Yeterli Olmaması	116
3-Denetimde İhtisaslaşma Olmaması.....	117
4- Denetim Elemanlarına Denetim Dışında Görev Verilmesi	118
F- BAĞIMSIZLIK VE YENİDEN ÖRGÜTLENME SORUNU	121
SONUÇ	128
KAYNAKÇA	134
EKLER	142

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacakları Tahsil Usulu Hakkında Kanun
GGM	Gelirler Genel Müdürlüğü
GMKAV	Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi
GSMH	Gayrisafi Milli Hasıla
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HUK	Hesap Uzmanları Kurulu
KDV	Katma Değer Vergisi
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsü
KÖY	Kalkınmada Öncelikli Yöre
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
MERNİS	Merkezi Nüfus İdaresi Sistemi Projesi
RG	Resmi Gazete
TOBB	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa No
Şekil 1	Tahsil Kavramının Kapsamı 10
Şekil 2	Dolaylı Tahsil -Dolaysız Tahsil Ayrımı..... 11
Şekil 3	Rıza Tahsil-Cebri Tahsil Ayrımı..... 12
Şekil 4	Vergi Yönetimine İlişkin Kuruluşların Maliye Bakanlığı İçinde Örgütlenmesi 87
Şekil 5	Taşradaki Vergi Yönetimi 95
Şekil 6	Bölge Müdürlüğü Örgütlenmesi..... 100
Ek Şekil 1	178 Sayılı KHK ile Oluşturulan Örgüt..... 142
Ek Şekil 2	516 (543) Sayılı KHK ile Oluşturulan Örgüt..... 143
Ek Şekil 3	Müdürlük Şeklinde Örgütlenen Vergi Dairesi 144
Ek Şekil 4	Başkanlık Şeklinde Örgütlenen Vergi Dairesi..... 145

TABLolar LİSTESİ

Tablo No		Sayfa
Tablo 1	Gelir Vergisi Mükellef Sayıları	38
Tablo 2	Gelir Vergisi Mükelleflerin Bölgesel Dağılımı	39
Tablo 3	Gelir Vergisi Mükelleflerinin Büyükşehirlere Dağılımı	40
Tablo 4	Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları	41
Tablo 5	Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Bölgesel Dağılımı	42
Tablo 6	Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Büyükşehirlere Dağılımı	42
Tablo 7	Bilgisayarla Çalışan Vergi Daireleri Tahsilatının Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları	44
Tablo 8	Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatının Vergi Daireleri ve Saymanlıklara Göre Dağılımı	47
Tablo 9	Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Vergi Dairesi ve Saymanlıkları Dağılımı	47
Tablo 10	Gelir Vergisinin Kaynaklarına Göre Yapısı	48
Tablo 11	Gelir Vergisi Tevkifatı Brüt Tahakkukunun Kaynaklarına Göre Dağılımı	49
Tablo 12	Ücretlilerin Ödedikleri Gelir Vergisi	50
Tablo 13	Kurumlar Vergisinin Kaynaklarına Göre Yapısı	50
Tablo 14	KİT'lerin Ödediği Kurumlar Vergisi Tahakkuku	51
Tablo 15	Gelirden Alınan Vergilerin Tahakkuk ve Tahsilatı	52
Tablo 16	Gelirden Alınan Vergilerin Tahakkuk-Tahsilat Oranları..	53
Tablo 17	Gelirden Alınan Vergilerin Tahsilinin % Dağılımı	53
Tablo 18	Gelir Vergisinin Gelişimi	54
Tablo 19	Gelir Vergisi Tahakkuk ve Tahsilatının Bölgesel Dağılımı	55
Tablo 20	Gelir Vergisi Tahakkuk ve Tahsilatının Büyükşehirlere Dağılımı	55
Tablo 21	Kurumlar Vergisinin Gelişimi	56
Tablo 22	Kurumlar Vergisi Tahakkuk ve Tahsilatının Bölgesel Dağılımı	57
Tablo 23	Kurumlar Vergisi Tahakkuk ve Tahsilatının Büyükşehirlere Dağılımı	57

	Sayfa
Tablo 24 Gelir Vergisi Tahsilatının Mükellef Grupları İtibariyle Dağılımı	60
Tablo 25 Denetim Birimlerince Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları	64
Tablo 26 Türkiye Genelinde Yaptırılan Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Sonuçları	69
Tablo 27 Türkiye Genelinde Tahriyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları ...	71
Tablo 28 Türkiye Genelinde Uzlaşma Komisyonları Faaliyetleri	72
Tablo 29 Gelir İdaresinin Maliyetleri (1983-91)	74
Tablo 30 Gelir İdaresini Maliyetleri (1985-91)	75
Tablo 31 İdari Maliyetlerin Dağılımı (%)	75
Tablo 32 Çeşitli Ülkelerde İdare Maliyetleri (1989).....	76
Tablo 33 Gelirler Genel Müdürlüğü Merkez Kadroları	89
Tablo 34 Hesap Uzmanları Kurulu Kadroları	90
Tablo 35 Tetkik Kurulu Kadroları.....	91
Tablo 36 Teftiş Kurulu Kadroları	91
Tablo 37 Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü Kadroları	92
Tablo 38 Gelirler Bölge Müdürlük Merkezleri (Kapsadıkları İller)...	100
Tablo 39 1982-88 Yıllarında Personel Eğitimin Durumu Karşılaştırılması.....	107
Tablo 40 Maliye Meslek Lisesi Öğrenci ve Mezun Sayıları	108
Tablo 41 Vergi Kanunundaki Değişiklikler	113
Tablo 42 Vergi Denetim Elemanı Sayısı ve Kadro Doluluk Oranları	117
Tablo 43 Valilik Makamından Gelen Doğrudan Teftiş ve İnceleme Kapsamına Girmeyen İşler	119

	Sayfa
Ek Tablo 1: Birimler İtibariyle Personelin Eğitim Durumu	
Bazında Dağılımı (Genel)	146
Ek Tablo 2: Birimler İtibariyle Personelin Eğitim Durumu	
Bazında Dağılımı (Merkez)	147
Ek Tablo 3: İller İtibariyle Personelin Eğitim Durumu	
Bazında Dağılımı (Taşra)	148



GİRİŞ

XX. yüzyıl kamu harcamalarının büyük boyutlara ulaştığı bir zaman dilimi olmuştur. Söz konusu yüzyılın ilk yarısında yaşanan bir dizi gelişme ve sosyal devlet anlayışının kabul görmesi sonucu ortaya çıkan bu durum, kamu harcamalarının finansmanı sorununu da beraberinde getirmiştir.

Devletler sosyal devlet anlayışı gereği artan harcamalarını karşılamak için vergileri artırmış, bu da yeterli olmayınca yüksek miktarda borçlanmışlardır. Özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından geçerli olan bu durum, yöneticileri 'hizmete devam-finansman sorunu ile uğraşmak' veya 'hizmeti azaltmak-oy kaybı' ikilemi içerisine düşürmüştür. Söz konusu durumun çözümü için, ekonomideki nisbi ağırlığı oldukça artan devletin, tekrar asli görevleri ile sınırlandırılması ve diğer alanlarda yerini özel sektöre bırakması görüşü ağırlık kazanmıştır. 1980'li yıllardan itibaren hızla taraftar bulan bu görüş, devletin, ekonomideki teşebbüslerini özelleştirmesini öngörmektedir. Buna karşılık, bir diğer çözüm yolu da mevcut vergilerin artırılması ve yeni vergi kaynakları bulunması olacaktır. Ancak gerek özelleştirme, gerekse vergilerin artırılması düşüncelerinin hayata geçirilmesinde, ekonomik, sosyal ve siyasi etkenler nedeniyle zorluklar bulunmaktadır.

Ülkemiz için de geçerli olan bu durumda, mevcut vergilerin etkin bir şekilde tahsili ve vergi idaresinin etkinliğinin sağlanması önem kazanmaktadır. Zira vergi idaresi, fertlere yüklenen karşılıksız mükellefiyeti uygulayan ve diğer kamu kesiminin başarısı 'bir ölçüde', kendi ba-

şarısına bağı olan bir kuruluştur. Diğer taraftan, devletin küçülmesini öngören özelleştirme görüşü, vergilerin tahsilinde özel sektöre yer verilebileceği düşüncesini akla getirmektedir. Bu çerçevede de vergi idaresinin özelleştirilmesi tartışılmadan önce, söz konusu idarenin işlevlerini yerine getirme konusunda başarılı olup olmadığının ortaya konması gereklidir.

Verginin devlet memurları tarafından tahsili demek olan emanet yöntemi, XX. yüzyılın modern vergi tahsil yöntemi olarak nitelendirilmekte ve ülkemizde de 1925'ten itibaren tek tahsil yöntemi olarak kullanılmaktadır. İşte bir yandan finansman sorununda yaşanan açmaz, diğer yandan özelleştirme akımı sonucu vergi idaresinde de özelleştirme yapılabilir mi düşüncesi, halen mevcut idarenin incelenmesini gerekli kılmaktadır.

Bu çalışma Türk Vergi İdaresi'nin gelirden alınan vergilerin tahsili açısından yeterliliği ve etkinliğini irdelemeyi amaçlamıştır. Ancak çalışma sırasında bazı sınırlamalar yapma zorunluluğu ile karşılaşılmasıdır. Öncelikle konu, vergiler içinde önemli bir yere sahip olan gelirden alınan vergilerle sınırlandırılmıştır. İkinci olarak, Gelir ve Kurumlar Vergilerinin uygulamaya konduğu 1950 yılından itibaren konuyu ele almak düşüncesi, istatistiki verilere ulaşamaması ve bu konuda Maliye Bakanlığı'nın katı bürokrasisi sonucunda, mümkün olmamıştır. Bu nedenle çalışmayı 1980 sonrası uygulama ile sınırlandırmak zorunluluğu doğdu. Çalışma esas olarak, 1980-1992 dönemini kapsamakla birlikte, son yıllarda gerçekleştirilen gelişmelere de yer verilmektedir. Bu çerçevede çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde tahsil aşaması ve tahsil yöntemleri hakkında teorik bilgiler verilerek, emanet yöntemi

diğer yöntemlerle karşılaştırılmaktadır. İkinci bölümde ülkemizde gelirden alınan vergilerin tahsilinde başarı durumu istatistiki veriler ve son gelişmelerin ışığı altında incelenmektedir. Üçüncü bölümde ise, Türk Vergi Yönetimi'nin idari yapısı ve sorunları tahsilatın başarısını etkileme açısından ele alınmaktadır. Sonuç bölümünde ise genel bir değerlendirme yapılarak, önerilere yer verilmektedir.



BİRİNCİ BÖLÜM
VERGİ TAHSİLİ VE TAHSİL YÖNTEMLERİ HAKKINDA
GENEL BİLGİLER

I- VERGİLEMEDE TAHSİL AŞAMASININ BELİRLENMESİ

Vergilendirme süreci genel olarak dört aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamalar; tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarıdır. Tahsil aşaması bu sürecin son aşamasıdır. Tahsil işleminin yapılması ile hem tahsil aşaması, hem de vergilendirme süreci sona ermektedir.

Vergilemede tahsil aşamasının belirlenmesi konusunu, tahsil aşamasının sınırları ve ödeme ile tahsil kavramlarının ayırılabilmesi şeklinde ele almak mümkündür.

A- TAHSİL AŞAMASININ SINIRLARI

Tahsil aşamasının sınırları ifadesi ile kastedilen, bu aşamanın ne zaman başladığı ve sona erdiğinin belirlenmesidir. Tahsil aşamasının başlangıç ve bitiş sınırlarını aşağıdaki şekilde belirtmek mümkündür.

1- Başlama Sınırları

Tahsil aşaması doğal olarak kendinden bir önceki aşama olan tahakkuk aşamasının bitmesi ile başlar. Tahakkuk, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesi şeklinde tanımlanmaktadır (VUK md.22). Bir başka deyişle tahakkuk; idarenin, tarh ve tebliğ ettiği verginin tahsilini hukuki olarak yapabilecek duruma gelmesidir. Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere tahsil aşamasının belirlenmesinde kilit rol tahakkuk aşamasındadır. Tahakkuk aşaması, bir kısım vergiler için tarh ve tebliğ aşaması ile, bir kısım vergiler içinse tahsil aşaması ile eş anlıdır. Diğer bir kısım vergilerde ise tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil

aşamaları ayrı ayrı gerçekleşmektedir. Bu durum üç alt başlıkta ele alınabilir.

a- Aşamaların Ayrı Ayrı Gerçekleşmesi

Vergileme sürecindeki aşamaların ayrı ayrı gerçekleşmesi, beyan usulünün cari olmasının bir sonucu olarak sadece ikmalen ve re'sen vergi tarhlarında söz konusu olmaktadır. İkmalen ve re'sen vergi tarhında idare, kendi takdiri ile gerçekleştirdiği işlemler hakkında yükümlüye haber vermekte (tebliğ aşaması), böylece belli hukuki yolları kullanma imkanını yükümlüye tanımış olmaktadır. Yükümlü, tebliğden itibaren süresi içinde hukuki yollara başvurmadığı veya süresi içinde başvurduğu halde dava aleyhine sonuçlandığı takdirde vergi tahakkuk etmekte ve dolayısıyla tahsil aşamasına gelmiş olmaktadır.¹

b- Tarh, Tebliğ ve Tahakkuk Aşamalarının Birlikte Gerçekleşmesi

Vergileme sürecinin ilk üç aşaması olan tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları, beyan usulü ile bildirilen vergilerde eş-anlı olarak gerçekleşmektedir. Bir başka anlatımla üç aşama birlikte ve aynı anda gerçekleşmektedir. Beyanname ile bildirilen vergilerde kural olarak, beyan üzerine tahakkuk fişi kesilir. "Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu esasa göre vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunur ve bunun bir nüshası mükellefe veyahut beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilir" (VUK md.25). Böylece vergilendirme sürecinin farklı birer teknik aşaması olan tarh- tebliğ - tahakkuk

(1) Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınları, 2. B., Ankara 1992, s. 107.

aşamaları aynı anda tamamlanmış olmaktadır.²

c- Tahakkuk ve Tahsil Aşamalarının Birlikte Gerçekleşmesi

Teknik olarak tahakkuku tahsile bağlı vergiler adı verilen vergi türlerinde, tahsil aşaması tahakkuk aşamasını da kapsamaktadır (VUK - md.24). Bir başka anlatımla tahsil ve tahakkuk aşamaları eş-anlı olarak yani birlikte ve aynı anda gerçekleşmektedir. Damga vergisi ile eğlence vergisi (eğlence yerlerine girişte bilet bedeli üzerinden alınır) tahakkuku tahsile bağlı vergilerdir ve bu vergilerin önce tarh ve tahakkuk aşamalarından geçmesi teknik olarak mümkün değildir.³

2- Bitiş Sınırları

Tahsil aşamasının başlama sınırlarının tesbitinden sonra ne zaman sona erdiğinin yani bitiş sınırlarının belirlenmesi gerekmektedir.

Tahsil aşamasının bitiş sınırlarını mükellef veya sorumlu tarafından verginin ödenmesi ya da idare tarafından verginin icra yoluyla tahsili olarak belirtmek mümkündür. Ödeme veya icra ile tahsil, tahsil aşamasının doğal bitiş sınırları olarak nitelendirilebilir. Buna karşılık mükellefin vergi ödeme yükümlülüğünün sair şekillerde ortadan kalktığı af, terkin, takas ve zamanaşımında fiilen tahsil gerçekleşmediği için bunlar (doğal olmayan sınırlar olarak nitelendirilebilir) çalışmamızın kapsamı dışında kalmaktadır.

a- Ödeme

Verginin tahsilinin en doğal yolu ödemedir. Ödemeyi vergi dairesine ödeme ve adrese gelen tahsildara ödeme şeklinde iki kategoride ele almak mümkündür.

(2) M. ÖNCEL, v.d. a.g.e., s. 97 ve 107; Özhan ULUATAM, *Türk Vergi Hukuku (Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla)*, Adım Yayıncılık, Ankara, 1990, s. 136.

(3) ÖNCEL v.d., a.g.e., s.109

(1) Vergi Dairesine Ödeme

Mükellef veya sorumlunun kendilerine tanınan yasal süre içerisinde, çeşitli ödeme şekillerini kullanarak, vergi kanunlarınca belirlenen vergi dairesine vergi borcunu yatırması ile tahsil aşaması sona ermektedir.

(2) Adrese Gelen Tahsildara Ödeme

Vergi tahsil memurunun, süresi içinde, mükellefin adresine kadar giderek vergi alacağını tahsil etmesi ile de tahsil aşaması sona ermektedir. Emanet yönteminin ilkel anlamda uygulanması olarak nitelendirilebilecek olan adrese tahsildar gönderilmesi ülkemizde uygulanmamaktadır.

b- İcra İle Tahsil

Yasal süresi içinde vergi borcunu ödemeyen yükümlülerden alacaklı idarenin hukuki yolları kullanarak alacağını icra yolu ile tahsil etmesidir. Ülkemizde icra ile tahsil 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulu Hakkında Kanun'la yapılmaktadır. İcra ile tahsilin gerçekleşmesi de tahsil aşamasını sona erdirmektedir.

B- TAHSİL İLE ÖDEMENİN AYIRDEDİLMESİ

Tahsil ile ödeme kavramları vergilerin yükümlülerden alınarak devletin kasasına girmesi sürecinde pek sık kullanılmaktadır. Bu durumda tahsil ve ödeme kavramlarının eş kavramlar olup olmadığının saptanması, bu noktanın aydınlatılması açısından gereklidir. Bu konu iki alt başlık altında ele alınacaktır.

1- Tahsil ve Cibayet Kavramları

Cibayet kavramı vergiciliğe ait temel kavramlardan biridir. Verginin cibayetinin devlet ve mükellef yönünden iki ayrı görünümü bulunmaktadır:⁴

- i. Devlet yönünden görünümü, verginin tahsili yani toplanması,
- ii. Mükellef yönünden görünümü ise, verginin tediyesi yani ödenmesidir.

Cibayet kavramının tahsile göre daha geniş ve daha elverişli, ödemeyi de kapsayan bir terim olduğu belirtilmesine rağmen günümüzde söz konusu kavram eski olduğu gerekçesi ile kullanılmamakta, yerine tahsil kavramı kullanılmaktadır.⁵ Dolayısıyla tahsil kavramının hem mükellefin ödemesini hem de idarenin almasını kapsayan bir anlam taşıdığı sonucuna ulaşmak mümkün olmaktadır.

2- Tahsil ve Ödeme Kavramları

Tahsil (toplama) kavramı Türkçe'de; i. Elde etme, ürün sağlama, kazanma; ii. Gelir toplama, alacak alma, iii. Bilgi edinme, öğrenim görme anlamlarına gelmektedir.⁶ Tahsil (dar anlamda) olayın idare açısından görünümü olduğuna göre konumuzu ilgilendiren anlamı gelir toplama, alacak alma anlamları olmaktadır. Vergicilik terimi olarak tahsil, vergi alacağının mükelleften talep edilerek alınmasını ifade eder.

Ödeme (tediye) ise Türkçe'de; i. Birşeyin karşılığının verme, tediye etme, ii. Yapılan masrafın karşılığını çıkarma, itfa etme, iii. Zararın

(4) Selahattin TUNCER, **Vergi Uygulamaları**, (Kavramlar, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi), 3. Baskı, Ar Basım Yayıncılık, İstanbul, 1982, s. 19-20.

(5) TUNCER, a.g.e., s. 20. Aykut HEREKMAN, **Kamu Maliyesi**, (Genel Vergi Kuramı, C. II), Sevinç Matbaası, Ankara, 1989, s. 74.

(6) Mehmet DOĞAN, **Büyük Türkçe Sözlük**, Rehber Yayınları No: 8, 9. Baskı, Ankara, 1992, s. 1050.

karşılığını verme, tazmin etme, iv. Yerine getirme ifa etme anlamlarını taşımaktadır.⁷ Vergi vatandaşlar için bir görev olduğuna göre bunlardan en uygun anlam tediye etme, yerine getirme, ifa etme anlamlarıdır. Vergicilik terimi olarak ödeme (tediye) ise; tarh ve tahakkuk eden vergi borcunun vergi dairesine yatırılması veya havale edilmesi ile tasfiyesi yani ortadan kalkmasıdır.⁸

Vergi Usul Kanunu'nun 23. maddesinde, verginin tahsili kanununa uygun surette ödenmesidir, şeklinde tanımlanmaktadır. Bununla birlikte bu tanımın yeterli olmadığı, kanun koyucunun bu tanımda vergi tahsilini değil sadece verginin ödenmesini tarif ettiği ileri sürülmektedir.⁹ Gerçekten de tanım konuyu yükümlü yönünden ele almakta ve verginin yasada gösterilen koşullara göre ödenmesini tahsil olarak belirtmektedir. Ayrıca bu tanımda tahsilin biçimsel özelliği de ortaya çıkmaktadır. Buna göre ödemenin tahsil sayılabilmesi için, ödeme işleminin yasada yer alan koşullara göre yapılması gereklidir.¹⁰

Yukarıda VUK'daki tanımın yeterli olmadığı, sadece verginin ödenmesini tarif ettiği vurgulanmıştı. Ancak burada şunu belirtmek gerekir ki; günümüzde yükümlü sayısında ve vergi türlerindeki artışlar verginin yükümlüler veya sorumlular tarafından vergi dairelerine ödenmesini kaçınılmaz hale getirmiştir. Adrese tahsildar gönderilmesi yöntemine yer verilmemesine karşılık, verginin vergi dairelerine ödenmemesi durumunda icra ile tahsil uygulanmaktadır. Bu nedenle verginin tasfiye edilmesinin en doğal yolu mükellefin ödemesi olmaktadır. VUK'daki tah-

(7) DOĞAN, a.g.e., s. 1070.

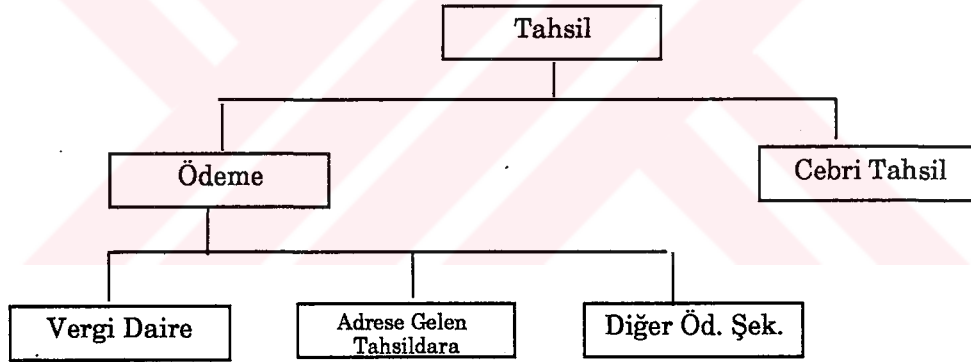
(8) TUNCER, a.g.e., s. 20

(9) TUNCER, a.g.e., s. 20.

(10) HEREKMAN, a.g.e., s. 22

sil tanımında ödemenin tarif edilmesinin altındaki gerçek de bu olsa gerktir.

Tahsil ile ödeme ilişkisini irdelemek gerekirse, bu iki kavram bir madalyonun iki ayrı yüzü gibi düşünülebilir. Bu perspektiften olaya bakıldığında mükellefin ödeme yapması idare açısından tahsildir. Buna bir işlemin idare ve mükellef açısından iki ayrı isimle anılması da denilebilir. Burada tahsil ve ödeme kavramları aynı işlemi temsil ettikleri için eşittirler. Ancak buradaki tahsil kavramının dar anlamda tahsil olduğu söylenebilir. Çünkü yukarıda tahsil kavramının cibayet kavramının yerini aldığı belirtilmişti. Buna göre tahsil geniş bir anlam kazanarak ödeme şekillerini ve icra ile tahsili de kapsayan bir kavram haline gelmiştir. (Bkz. Şekil 1)



Şekil 1: Tahsil Kavramının Kapsamı

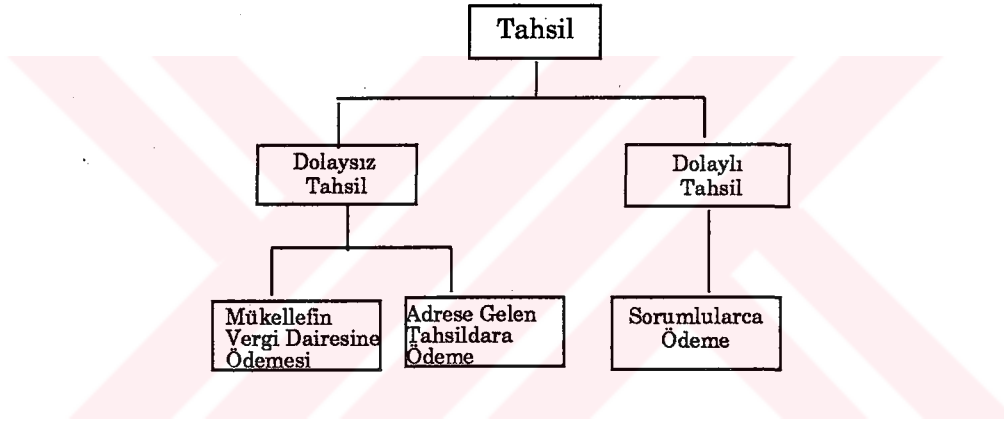
Tahsil kavramının kapsamının irdelenmesinden sonra bu kavramın literatürde rastlanan tasniflerine değinilmesi gerekmektedir. Bunlar iki tanedir:¹¹

(11) Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, Gazi Büro Kitabevi, Ankara, 1993, s. 137.

a- Doğrudan Tahsil - Dolaylı Tahsil Ayrımı

Verginin mükellef tarafından ilgili vergi dairesine yatırılması veya mükellefin, adresine gelen tahsildara ödeme yapması doğrudan tahsil olmaktadır. Günümüzde adrese tahsildar gönderilmesi kullanılmamaktadır.

Dolaylı tahsil ise verginin, mükelleften sorumluları tarafından kesilerek ilgili vergi dairesine yatırılmasıdır. Stopaj adı verilen bu uygulama ile devlet vergileme giderlerini -bir ölçüde- üçüncü kişilere yaptırmış olmaktadır.

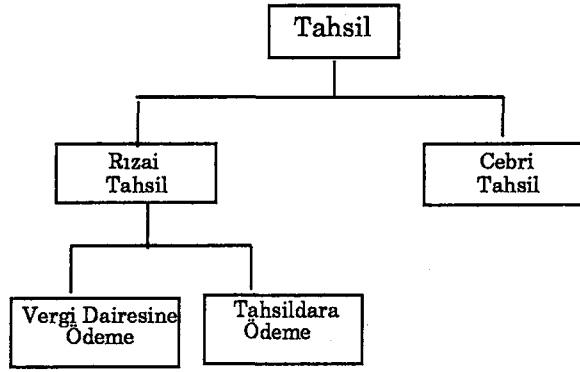


Şekil 2: Dolaylı-Dolaysız Tahsil Ayrımı

b- Rızai Tahsil-Cebri Tahsil Ayrımı

Rızai Tahsil, mükellef veya sorumluların vergi borçlarını kanuni süresi içerisinde vergi dairesine yatırmaları veya adrese gelen tahsildara ödeme yapmalarından ibarettir.

Cebren Tahsil ise, mükellef veya sorumluların yasalarca tanınan süreler içerisinde vergi borcunu ödememeleri durumunda, mükellef veya sorumlulardan idarenin hukuki cebir yoluyla vergiyi almasıdır.



Şekil 3: Rızai Tahsil Cebri-Tahsil Ayrımı

Vergilerin tahsilinde normal olan mükellef veya sorumlunun kanuni ödeme süresi içerisinde vergisini kendiliğinden ödemesidir. Buna karşılık bu yükümlülüğünü yerine getirmeyenlerden vergi cebren alınmakta, yani cebri tahsil yoluna gidilmektedir. Burada bir noktanın vurgulanması gerekmektedir. Rızai ödemede mükellef ya da sorumlunun vergi borcunu ödeme çabası ve girişimi içinde olmasına karşılık, cebri tahsilde bu çaba ve girişim için mükellef açıkça zorlanmaktadır.

Sonuç olarak şartlarını yerine getirerek yapılan her ödeme tahsil iken idare tarafından gerçekleştirilen her tahsil işlemi ödeme yoluyla gerçekleştirilmemektedir. Buna bağlı olarak tahsil kavramının ödemeyi de kapsayan daha geniş bir kavram olduğu sonucuna varmak mümkündür.

II- VERGİ TAHSİLİNDE BAŞLICA YÖNTEMLER

Verginin tahsili, özel kesimden kamu kesimine fon aktarılması için gerekli bütün idari ve teknik usulleri kapsamaktadır. Günümüzde vergiler, doğrudan doğruya devlet adına vergi tarh ve tahsiline yetkili kamu kuruluşları ve bu kuruluşlarda çalışan memurlar tarafından tahsil edilmektedir. Emanet yöntemi adı verilen bu yöntemde vergi borcu, tahsildarlara veya vergi dairesine ödenmesi yahut da posta veya banka havalesi

aracılıyla gönderilmesi ile tahsil edilmiş olmaktadır. Bu yöntem vergi tahsili konusunda çağımızın en uygun yöntemi kabul edilmektedir.¹² Ancak tarihi gelişim incelendiğinde vergilerin her zaman bu şekilde tahsil edilmediği görülmektedir. Uygulandıkları zamanın ekonomik ve sosyal özellikleri gereği olarak vergi tahsilinde değişik bazı yöntemler kullanılmıştır.¹³ Bu yöntemlerin çoğu günümüzde kullanılmamaktadır.

Vergi tahsilinde kullanılan bu yöntemleri genel olarak aşağıdaki şekilde ele almak mümkündür.

A- İLTİZAM YÖNTEMİ

Devletin kendisine ait olan vergi tarh ve tahsil yetkisini, bir anlaşma ile, belli bir bedel karşılığında üçüncü bir kişiye bıraktığı (sattığı); tarh ve tahsilin bu kişi tarafından yapıldığı vergi tahsil yöntemidir.¹⁴

Verginin tarh ve tahsilinin iltizama verilmesine ilzam, yetkiyi satın alan kişiye de mültezim denilmektedir.¹⁵ İltizamı özel kişilerin almasının yanı sıra bazı ülkelerde iltizam şirketlerinin kurulduğu hatta bu şirketlerin bazılarında hazinenin "ortak" olarak katıldığı da belirtilmektedir.¹⁶ Bu yöntemde mültezim bir tür müteahhit işlevi görmektedir. Vergilerin iltizama verilmesi açık artırma sonucu mültezim ile devlet arasında yapılan bir yazılı anlaşma ile olmaktadır. İltizam sözleşmeleri genellikle birkaç yıllık düzenlenmekle beraber daha uzun süreler için de düzenlendiği olmuştur. Ayrıca yapılan sözleşme bir vergi için olabileceği gibi birden fazla vergi için de olabiliyordu.

(12) Salih TURHAN, *Vergi Teorisi ve Politikası*, 5. Baskı, İstanbul 1993, s. 78.

(13) Şerafettin AKSOY, *Kamu Maliyesi*, İstanbul 1991, s. 235.

(14) AKSOY, a.g.e., s. 235.

(15) Mecit EŞ, *Klasik Osmanlı Maliyesi*, Kütahya 1991, s. 141.

(16) Orhan DİKMEN, *Maliye Dersleri*, I. Kitap, 3. Baskı, İstanbul 1969, s. 123. Selahattin TUNCER, *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, İstanbul 1975, s. 276.

Vergiler, geçmişte bazı ülkelerde (örneğin Osmanlı Devleti) bölge düzeyinde, diğer bazılarında ise (örneğin Fransa) ülke düzeyinde iltizama verilmekte idi. Ancak ülke düzeyinde iltizamı alan, özel anlaşmalarla bu yetkiyi bölge düzeyinde diğer mültezimlere devredebiliyordu.¹⁷

Vergiler genellikle açık artırma ile iltizama verilmekte, hazineye en yüksek bedeli ödemeyi kim kabul ederse yetki ona verilmekteydi. Hazineye ödenen bedel ile tahsil edilen tutar arasındaki fark mültezimin kârını oluşturmaktadır. Bu farkın eksi olması durumunda mültezim zarar etmiş olmaktadır. Görüldüğü gibi risk tamamen mültezime ait olmakta devlet ise sözleşmede belirtilen bedeli almaktadır.¹⁸

İltizam yönteminin ilk çağlardan beri bilindiği ve uygulandığı, Osmanlıda ise ne zaman uygulanmaya başlandığı konusunda farklı tarihlerin olduğu, ancak bunların hepsinde ortak özellik olarak XVI. yüzyıla ait olma gösterilmektedir.¹⁹ Fakat bazı kaynaklarda ise bu yöntemin Fatih döneminde müesseseleştirildiği ileri sürülmektedir.²⁰

Osmanlı Devleti'nde mukataaların bir bölümünde vergilerin iltizamla toplandığı belirtilmektedir.²¹ Bilhassa devletin üçüncü asrından (XVI. yy) sonra iltizam usulu uygulaması tüm vergilerin tahsilinde kullanılan bir yöntem haline gelmiştir.²² Uygulamada mültezimlerin taahhütlerini aksatmaları üzerine kefil isteme yoluna gidilmiştir. Devlet bir ta-

(17) DİKMEN, a.g.e., s. 123

(18) DİKMEN, a.g.e., s. 123.

(19) EŞ, a.g.e., s. 142

(20) M.Zeki PAKALIN, *Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü*, C.II, MEB. Yayınları: 2506, Milli Eğitim Basımevi, İstanbul 1993 s. 58. Halil CİN; Ahmet AKGÜNDÜZ, *Türk-İslam Hukuk Tarihi*, Timaş Yayınları, İstanbul 1990, s. 381.

(21) Stanford SHAW, *Osmanlı İmparatorluğu ve Modern Türkiye*, Çeviren Mehmet HARMANCI, E Yayınları, İstanbul 1982, C.I., s. 176.

(22) İ. Fazıl PELİN, *Finans İlimi ve Finansal Kanunlar*, I. Kitap, 3. Baskı, İstanbul 1942, s. 250.

kim kimselere "kuyruklu" denilen imtiyazlı senetler satmış, böylece hazinenin kefaletini kabul ettiği "hazine sarrafları" sınıfı oluşmuştur. Bu sarraflara kefalet senetleri sözleşmeye eklendiği için "kuyruklu sarraflar" denilmiştir.²³ Böylece İstanbul'da hazineye karşı kefilliği üstlenebilen tek grup olarak gayri müslim sarraf ve sermaye sahiplerinin nüfuzu artmış ve iltizam işleri bu grubun elinde toplanmaya başlamıştır. Bu da söz konusu sarrafları güçlü bir sömüren sınıf haline getirmiştir. Bu durum hem hazineyi hem de halkı olumsuz etkilemiştir.²⁴

Osmanlı devleti'nde mukataalarda toplanan gelir kaynaklarının iltizama verilmesi XVII. yüzyıla kadar tarım dışı sektörlerle sınırlı kalmıştır. Söz konusu yüzyıldan itibaren dirlik sistemi çözülmeye başlamıştır. Bu çözüme ile dirlikler mukataa kapsamına alınırken, miri mukataalar ve malikane mukataalar olarak ikiye ayrılmıştır. Miri mukataalar 2-3 yıllık iltizama verilirken, malikane mukataalar ömür boyu iltizama verilmeye başlanmıştır. Bu durum iltizam yönteminin yaygınlaşmasına yol açmıştır. Yine bu dönemlerde devletin askeri-idari sınıfı (âyân, paşa ve vezirler) da mültezimliğe el atmışlardır.²⁵ Bu dönemde daha ilginç uygulamalar da görülmektedir. Emin'ler bazı mukataaların vergisini belli bir miktardan aşağı düşürmemek taahhüdü ile tıpkı bir multezim gibi fakat maaşını da alarak vergi tahsil etmişlerdir.²⁶

Osmanlı Devleti'nde bir taraftan iltizam yöntemi yaygınlaşırken, diğer taraftan gayri-müslim sarraflar ile devletin idari memurlarının da

(23) Ziya KARAMURSAL, *Osmanlı Mali Tarihi Hakkında Tetkikler*, 2. Baskı, Türk Tarih Kurum Yayını, III. Dizi, T.T.K. Basımevi, Ankara, 1989, s. 202-203; PAKALIN, a.g.e., s. 58; EŞ, a.g.e., s. 141-142, CİN-AKGÜNDÜZ, a.g.e., s. 380.

(24) *Ana Britannica* Genel Kültür Ansiklopedisi, Ana Yayıncılık A.Ş. (Hürriyet Gazetesi Armağanı) Cilt 16, s. 320.

(25) *Ana Britannica*, s. 320.

(26) Mustafa AKDAĞ, *Türkiye'nin İktisadi ve İctimai Tarihi*, 2. Baskı, Tekin Yayınevi, İstanbul 1979, s. 335-336.

menfaat birliği etmiş olmaları, hem halkın hem de hazinenin sömürülmesi sonucunu doğurmuştur. Nitekim uygulamada mültezimler halka baskı ve zulüm yapmış, kendi aralarında anlaşarak düşük fiyat belirlemiş, böylece hazineyi zarara uğratarak ve örgütlenerek belli bir güç oluşturmuşlardır.²⁷ Söz konusu mahzurları farkedilen iltizam yöntemi Tanzimat Dönemi'nde kaldırılmak istenmiş, fakat sonuç alınamamıştır. Söz konusu girişimlerin sonuçsuz kalmasına neden olarak da yeterli sayıda vergi memurunun hemen temin edilememesi²⁸ ile artan para ihtiyacı ve bu nedenle maliye örgütünün yabancı devletlerin eline düşmesi (Düyun-u Umumiye) gösterilmiştir.²⁹ İltizam yöntemine ülkemizde 1925'te Aşar Vergisinin kaldırılması ile son verilmiştir.³⁰

B- İHALE YÖNTEMİ

Verginin tahsilinin, vergi hasılatının belli bir yüzdesini (komisyon olarak) alan ve tahsilatı devlet adına ve hesabına yapan üçüncü kişilere bırakıldığı tahsil yöntemidir.³¹ Bu yöntemde verginin tahsili üçüncü bir kişi veya şirket tarafından yapılmakla birlikte iltizam yönteminden farklıdır. Çünkü bu yöntemde mültezime vergi tahsil yetkisi satılmamakta, sadece devredilmektedir. Yani ihale yönteminde mültezim durumundaki kişi vergiyi devlet adına toplamaktadır. Karşılığında ise kendisine topladığı verginin belli bir oranında komisyon verilmektedir. İhale yönteminde ihale, toplanan vergi hasılatından en az komisyon almayı kabul eden kişiye verilmektedir. Ayrıca tarh ve tahakkuk vergi idaresi tarafından yapılmakta sadece tahsil ihale sahibine bırakılmaktadır.

(27) DİKMEN, a.g.e., s. 124-125; KARAMURSAL, a.g.e., s. 203.

(28) SHAW, a.g.e., C.II., s. 131.

(29) İlber ORTAYLI, *Türkiye İdare Tarihi*, TODAİE Yayınları No: 180, Ankara 1979, s. 272.

(30) HEREKMAN, a.g.e., s. 75.

(31) Halil NADAROĞLU, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 8. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul 1992, s. 256.

Görüldüğü gibi ihaleyi alan bir kişi devletin kontrolündedir ve halka zulüm yapma ihtimali de yok gibidir. Ayrıca bu yöntemde risk mültezimle devlet arasında paylaşılmaktadır.³² Bundan dolayı ihale yöntemi iltizama göre daha yumuşak ve uygulanabilir bir yöntem olarak nitelendirilmektedir.³³

Bu yöntemin ilkçağ ve ortaçağda kullanıldığı belirtilmektedir.³⁴

C- HALK TEMSİLCİLERİ ELİYLE TAHSİL YÖNTEMİ

Vergi tahsilinin, halkın içinden seçilen temsilciler aracılığıyla yapıldığı tahsil yöntemidir.³⁵ Bu yöntemde zaman zaman verginin tahsilinin yanı sıra tarhının da temsilciler tarafından yapıldığına şahit olunmuştur.³⁶

Genellikle mali örgütün yetersiz olduğu zamanlarda başvuru bu yöntem, devlet açısından masrafsız ve kolay bir yöntem olarak kabul edilmektedir. Buna karşılık, söz konusu yöntemin halk temsilcilerinin niteliksiz olmaları ve sorumsuz davranabilmeleri, eş-dost kayırmaları, zayıf kişilere baskı yapabilmeleri gibi mahzurları da bulunmaktadır.³⁷

Halk temsilcileri eliyle tahsil yöntemi, Osmanlı Devleti'nde iltizam yönteminin yanı sıra kullanılmış, halk temsilcileri olan heyetler,

(32) DİKMEN, a.g.e., ss. 125-126; TUNCER, **Kamu Maliyesi** ss. 276-277, Fritz NEUMARK, **Maliyeye Dair Tetkikler**, İstanbul Ü. İkt. Fak. Yayını No: 9, 4.Tab, İstanbul 1951, ss. 108-110.

(33) TUNCER, **K. Maliyesi**, s. 277.

(34) Coşkun Can AKTAN, "Modern Vergi Tahsil Usulleri", **Mali Hukuk Dergisi**, sayı 29, Eylül-Ekim, 1990, s. 10.

(35) NEUMARK, a.g.e. s. 111.

(36) DİKMEN, a.g.e., s. 123; NEUMARK, a.g.e., s. 111.

(37) DİKMEN, a.g.e., s. 127; TUNCER, **K.Maliyesi**, s. 278; F.Hakkı SUR, **Maliye Dersleri**, C.I., Ankara 1943, ss. 205-206.

imam ve muhtarlar ile birlikte vergi toplanmıştır. Halk temsilcilerinin hem tarh, hem de tahsil yetkileri bulunuyordu. Abdülhamit döneminde tarh yetkileri ellerinden alınmıştır. Halk temsilcilerinin tahsil işinde kullanılmaları 1903 yılına kadar sürmüş, söz konusu yılda bu kişilerin tahsil yetkileri alınarak, bu yöntemin uygulanmasına son verilmiştir.³⁸

D- EMANET (DEVLET MEMURLARI ELİYLE TAHSİL) YÖNTEMİ

Verginin, devletin ilgili kuruluşları (maliye örgütü ve vergi tahsiline yetkili diğer kamu kuruluşları) ve bu kuruluşlarda çalışan memurları ile tarh ve tahsil edilmesine emanet yöntemi denmektedir.³⁹

Söz konusu yöntemde, verginin tarh ve tahsili ile ilgili tüm işlemler devlet memurları tarafından yapılmaktadır.⁴⁰ Bu yöntemin genel kuralı vergi tahsilinde çalışanların devlet memuru olmaları ve gördükleri hizmetin karşılığında sadece maaş almalarıdır. Bu nedenle memurların kâr ya da zarar etmeleri söz konusu değildir. Çünkü bu yöntemde risk tamamen devlete ait olmaktadır.⁴¹

Emanet yönteminde maaş esas olmakla birlikte, vergi memurlarına başarılı çalışmalarından dolayı prim verilmesi mümkündür. Bu durumun söz konusu yöntemin aslî özelliğini bozmadığı belirtilmektedir.⁴²

Emanet yönteminin en çarpıcı özelliği ise yetki konusudur. Memurlar vergi tahsil yetkisini devlet adına kullanmaktadırlar. Bir başka deyişle devlet vergi toplama gibi doğrudan egemenlik olgusuna dayanan

(38) DİKMEN, a.g.e., s. 127; TUNCER, *Kamu Maliyesi*, s. 278.

(39) AKSOY, a.g. e., s. 239

(40) NEUMARK, a.g.e, s. 107.

(41) NADAROĞLU, a.g.e, s. 257.

(42) DİKMEN, a.g.e., s. 128.

bir hakkı, memurları ile bizzat kendisi kullanmış olmaktadır.⁴³

Verginin emanet yöntemi ile tahsilinin gerçekleştirilmesi teknik olarak iki şekilde olmaktadır.⁴⁴ Birincisi, tahsildarların yükümlünün adresine giderek vergiyi tahsil etmeleridir ki; bu durum vergilerin gerek kapsam gerekse yükümlü açısından eskiye nazaran büyük boyutlara ulaşması nedeniyle günümüzde kullanılmamaktadır. İkincisi ise, bizzat yükümlülerin vergiyi maliye idaresine ödemeleridir. Bugün prensip olarak bu yöntem uygulanmaktadır. Burada normal kural verginin, mükellefi tarafından vergi dairesine ödenmesi veya posta ya da banka havalesi ile gönderilmesidir. Bununla birlikte vergi sorumlularının vergiyi mükellefler adına kaynakta keserek, vergi dairelerine ödemeleri de bu yöntem içinde geniş uygulama alanı bulmaktadır.

Söz konusu yöntemin tarihçesine bakıldığında İslam'ın ilk yıllarına dayandırıldığı görülmektedir. İslam öncesi ilkçağ ve ortaçağda iltizam ve ihale yöntemlerinin yaygın olarak kullanıldıkları belirtilmektedir.⁴⁵ İslam'ın gelişiyle aynı zamanda İslam devletinin başkanı da olan İslam Peygamberi vergileri, halktan vergi memurları aracılığı ile tahsil etmiştir. Tahsil işlerinde görevlendirilen bu memurlara amil, musaddıg, aşir, makkas gibi isimler verilmekteydi.⁴⁶ İslamın ilk yıllarında emanet yönteminin birinci şekli uygulanmıştır. Yani vergi memuru bizzat mükellefe kadar giderek vergileri tahsil etmiştir. Daha sonraları ise ikinci şekli, yani mükellefin ödeyeceği vergiyi vergi memuruna getirerek ödeme yapması uygulanmıştır.⁴⁷

(43) HEREKMAN, a.g.e., s. 7.

(44) DİMEN, a.g.e., s. 80.

(45) AKTAN, a.g.m., s. 10.

(46) Salih TUĞ, *İslam Vergi Hukukunun Ortaya Çıkışı*, Ankara 1968, s.79-82'den aktaran, AKTAN a.g.m., s. 10.

(47) AKTAN, a.g.m., s. 10.

Emanet yönteminin uygulandığı Selçuklularda ikta, Osmanlılarda da dirlik adı verilen toprak sisteminin yine İslami döneme ve II.Halife Ömer'e dayandırıldığı görülmektedir.⁴⁸ İkta ya da dirlik sistemine göre ülke toprakları belirli bölümlere ayrılarak askeri-idari memurların yönetimine verilmiştir. Bu memurlara belli bir hizmeti yapma yükümlülüğü ile bu bölgenin vergilerini (emrindeki vergi memurları ile) toplama yetkisi de verilmekte idi. Bu yetkinin göreve karşılık bir maaş mahiyetinde olduğu belirtilmektedir.⁴⁹ Bu uygulama ile devlet memurlarına hazineden nakit ödemek yerine, vergi toplama yetkisi vermek suretiyle hem bürokrasiyi önleyerek işlerin hızlı yürümesi, hem de dirlik müessesesinin vergi dairesi gibi bir işlev görmesi sağlanmıştır.⁵⁰

Osmanlı devleti'nde emanet yönteminin başlangıçtan itibaren kullanıldığı, vergi tahsilindeki memurlara genellikle "emin" dendiği, bu nedenle yöntemin isiminin "emanet" olarak ortaya çıktığı vurgulanmaktadır.⁵¹ Vergi toplayan vergi memurlarına kethüda, voyvoda, muhassıl, cizyedar, sayıcı gibi isimler verildiği de görülmektedir.⁵² Ayrıca eyalet ve sancak gibi taşra idare birimlerinde tımar ve mal defterdarı denilen maliye memurları bulunmaktadır.⁵³

Osmanlı Devleti'nde dirlik olarak verilmeyen, gelirleri merkezî hükümete ayrılan ve "mukataa" adı verilen toprak parçaları bulunmakta

(48) **İslam Ansiklopedisi**, MEB Yayını, M.Eğitim Basımevi, İstanbul 1993, C.5 s. 949, C.5/II, İkta Maddesi (Yazan Osman Turan), s.949.

(49) **İslam Ansiklopedisi**, İkta maddesi s. 949 ve Tımar maddesi (yazan O.L. Barkan), C.2/I s. 309.

(50) AKDAĞ, a.g.e., C.II., s.249.

(51) EŞ, a.g.e., s. 141.

(52) Ahmet TABAKOĞLU, **Gerileme Dönemine Girerken Osmanlı Maliyesi**, Dergah Yayınları, No: 117, 1. Baskı, İstanbul 1985, s. 128.

(53) ORTAYLI, a.g.e., s. 162.

idi. Bu makataaların gelirleri de emin'ler tarafından tahsil edilirdi. Her mukataanın başına "emin" denilen memur atanırdı. Emin, emrindeki vergi tahsildarları ile buradaki vergileri hazine adına toplar ve kayıtlarını da tuttururdu.⁵⁴ Maaş karşılığı vergi toplayan bu eminlerin atanmasına "ber vech-i emanet tayin" denirdi. Buna karşılık XVII. yüzyılın başlarından itibaren dirlik sisteminin bozulması, dirliklerin mukataa haline getirilmeleri ve mukataaların iltizama verilmelerinin yaygınlaşması sonucu devlet memurlarının da iltizam işine girdikleri görülmektedir. Buna göre eminlerin mukataa gelirini mültezim olarak alması da mümkün olmuş, bu şekilde tayin edilmeye ise "ber vech-i iltizam emanet tayin" denilmiştir.⁵⁵

Mukataa gelirlerinin iltizama verilmesinin yaygınlaşması sonucu, emanet yöntemi ancak mültezimlere çekici gelmeyen yerler ile stratejik öneminden dolayı mültezimlere verilmeyen yerlerde uygulanma alanı bulabilmiştir.⁵⁶

Özetle Osmanlı Devleti vergi tahsilinde emanet yöntemini esas almış ve kullanmıştır. İdari, askeri ve mali görevlerle donatılan yöneticiler ve bunların emrindeki vergi memurları ile bu yöntem uygulanmıştır. Ancak XVII. yüzyıldan itibaren iltizam yönteminin çeşitli nedenlerle (nakit ihtiyacı, mültezimlerin baskıları v.b.) yaygınlaştığı ve emanet yönteminin uygulama alanının daraldığı görülmektedir.

Osmanlı Devleti'nden sonra kurulan Türkiye Cumhuriyeti Devleti 1925'te aşar vergisi ile birlikte iltizam yöntemi uygulamasına son vererek emanet yöntemini uygulamaya devam etmiştir. Bugün de emanet yöntemi uygulanmaktadır. Ancak bu uygulama, emanet yönteminin ikinci şekline

(54) Sabri TEKİR, *Maliye Tarihi* (Teksir), DEÜ-İİBF Yayını İzmir, 1975, s. 22-23'den aktaran, AKTAN, a.g.m., s. 10.

(55) AKDAĞ, a.g.e., C.II s. 335.

(56) CIN - AKGÜNDÜZ, a.g.e.,s. 381.

göre olmaktadır. Buna göre kural, vergi borcunun vergi mükellefleri veya sorumluları tarafından vergi dairelerine doğrudan nakit olarak veya posta ya da banka havalesi yoluyla ödenmesidir. Bunun yanı sıra istisnai olarak, görevli memurlar (tahsildar ve icra memuru) bizzat mükellefe kadar giderek tahsilat yapmaktadırlar.⁵⁷

Vergi tahsil yöntemlerinin özellikleri ve tarihçeleri hakkında bilgi verilmesinden sonra burada bir tesbitin yapılması gerekmektedir. Bu da, emanet yöntemi ile iltizam yöntemi arasında bir gel-git olgusu bulunduğudur. Emanet yöntemi (dirlik tahsisi) ile iltizam yöntemi (mukataa tahsisi) arasındaki bu gel-git olgusunun Arap-İslam, Selçuklu ve Osmanlı tarihine damgasını vurduğu belirtilmektedir.⁵⁸

III- EMANET YÖNTEMİNİN DİĞER YÖNTEMLERLE MUKAYESESİ

Vergi tahsil yöntemlerinin her birinin diğerlerine karşı üstün ve zayıf yönleri bulunmaktadır. Bu da çok doğaldır. Burada, çalışmanın konusunu oluşturan emanet yönteminin diğer tahsil yöntemlerine karşı olan üstün ve zayıf yanları ele alınacaktır.

A- EMANET YÖNTEMİNİN ÜSTÜN YANLARI

Günümüzün çağdaş vergi tahsil yöntemi olarak nitelendirilmekte olan emanet yönteminin diğer tahsil yöntemlerine nazaran bazı üstünlükleri bulunmaktadır. Öncelikle devletin kontrolü sağlanması ve su-istimalleri önlemesi açısından emanet yönteminin diğer yöntemlerden üstün olduğu vurgulanmaktadır. Gerçekten de tahsildarlar devletin birer memuru olduklarından devletin denetimi daha kolay sağlayacağı açıktır.

(57) AKTAN, a.g.m., s. 11

(58) Ana Britannica, s. 320.

Vergi idaresi hem hiyerarşik hem de merkezi denetime tabi tutulmaktadır. Buna bağlı olarak emanet yönteminde, iltizam yönteminde olduğu gibi mültezimlerin devlet içinde devlet olmaları, devletin otoritesini sarsmaları gibi sakıncalar bulunmamaktadır.

Emanet yönteminde vergi hasılatı esneklik kazanmış olmaktadır. İltizam yönteminde olduğu gibi sabit, adeta dondurulmuş bir halde değildir. Bunun doğal bir sonucu olarak, emanet yönteminde vergi matrahının genişletilmesi ve buna bağlı olarak da hasılatın artmasından devlet derhal ve tam olarak faydalanmaktadır.⁵⁹ Başka bir deyişle ekonomik ve sosyal şartlara göre devlet gelirlerine elastikiyet kazandırılmış olmaktadır.⁶⁰ Böylece vergilerin maliye politikasının aracı olarak işlev görmesi de mümkün olmaktadır.

Emanet yöntemi hem mükellef hem de devlet açısından en uygun yöntem olarak nitelendirilmektedir.⁶¹ Mükellefin karşısında kişisel çıkar düşüncesi ile hareket eden mültezim veya vergi konusuna yabancı, bilgisiz ve liyakatsiz halk temsilcileri değil mükellefin haklarını da gözeten ve kamu yararı düşüncesi ile hareket eden devlet memuru bulunmaktadır. Bu açıdan emanet yöntemi mükellefin açısından en uygun yöntemdir. Diğer yandan, tahsil edilen vergilerin büyük bir kısmı, iltizam yöntemi uygulamasında olduğu gibi mültezimlerin kasasına gitmemekte aksine, tamamı devletin kasasına gitmektedir. Bu açıdan da emanet yöntemi devlet için en uygun yöntem olmaktadır.

Ahlak ve bilgi yönünden iyi yetiştirilmiş vergi memurları karşısında mükelleflerin vergiye karşı olan tepki ve dirençleri azalacaktır.

(59) DİKMEN, a.g.e., s. 128.

(60) AKSOY, a.g.e., s. 239.

(61) DİKMEN, a.g.e., s. 128.

Çünkü, iltizam yönteminde kendi çıkarını düşünen mültezimlerin yerini, emanet yönteminde kamu yararını gözeten devlet memurları almaktadır.

B-EMANET YÖNTEMİNİN ZAYIF YANLARI

Emanet yönteminin yukarıda belirtilen üstünlüklerinin yanı sıra bazı olumsuz yanları da bulunmaktadır. Kuşkusuz bu konuda her yönüyle mükemmel bir yöntem bugüne kadar geliştirilebilmiş değildir. Bu gerçeği vurguladıktan sonra söz konusu yöntemin zayıf yanlarına değinmek gerekmektedir.

Herşeyden önce günümüzde emanet yöntemi çok pahalı bir yöntem haline gelmiştir.⁶² Bugün vergi mükelleflerinin sayılarının artması ve yeni vergi türlerinin ortaya çıkması, ülkenin her tarafına uzanan, geniş bir mali örgüt ve tahsil daireleri kurulmasını gerektirmiştir. Bu durum bina, araç-gereç ve personel temini ile söz konusu personelin eğitimi gerekli kılmıştır. Bu ise, devlet için bir yükür. Hele günümüzdeki hızlı teknolojik gelişmelerden vergi tahsil dairelerinde faydalanmak zarureti, emanet yönteminin maliyetini oldukça artırmaktadır. Ama günümüzde diğer yöntemlerin uygulanmadığı gözönünde bulundurulursa, etkin vergi tahsili için devletlerin bu maliyete katlanmak zorunda oldukları da bir gerçektir.

Emanet yöntemiyle vergi tahsilinde riskin tamamen devlete ait olması bu yöntemin diğer bir olumsuz yanıdır. Buna göre vergi hasılatının çok veya az gerçekleşmesinden etkilenen devlet olmakta, bu durum memurları etkilememekte ve ay sonunda belli miktardaki maaşlarını almaya devam etmektedirler. Buna bağlı olarak memurların vergi tahsilinde gayretlerinin azalabilmesi yani verimlerinin düşmesi mümkündür. Bu

(62) AKTAN, a.g.m., s. 11.

durumun ise, devleti zarara uğratacağı çok açıktır. Bunun tam tersinin olması yani, vergi memurlarının hazineci bir anlayış ve tavır sergilemeleri durumunda da bu defa mükellefler baskı altında kalabileceklerdir.

Bütün bunların dışında vergi memurlarının da mültezimler gibi şahsi çıkarlarını ön planda tutmaları, tahsilat ve denetim işlevini savsaklamaları rüşvet almaları v.b. yanlışlıklara girmeleri mümkündür. Bilhassa vergi memurlarına verilen ücretlerin düşük olması devlet otoritesinin sağlanamaması, hukuk devleti ve iyi ahlâk anlayışının yerleşmemiş olması, memurların görevlerini kötüye kullanmalarına zemin hazırlamış olmaktadır.

Bir de, emanet yönteminin üstünlükleri arasında belirtilen vergi hasılatının değişken olması ve önceden bilinmemesi aynı zamanda bir olumsuzluk olarak değerlendirilebilir. Çünkü bilinen ve miktarı belli olan bir vergi hasılatına kıyasla, bilinmeyen ve tahmini olan vergi hasılatına göre plan ve harcama yapmak daha zordur.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE GELİRDEN ALINAN VERGİLERİN TAHSİLİNDE BAŞARI DURUMU

I- KAPSAM

Günümüz çağdaş vergi sistemlerinde gelirin vergilendirilmesi önemli bir yer tutmaktadır. Ülkemizde de gelirin vergilendirilmesi konusu aynı derecede öneme sahiptir. Çalışmanın bu bölümünde, öncelikle Türkiye'de gelirden alınan vergiler ile söz konusu vergilerde kullanılan tahsil yöntemi irdelenecektir. Sonra ise, gelirden alınan vergilerin tahsili ve tahsilin başarı durumu ele alınacaktır.

Türkiye'de halen geliri vergilendiren iki vergi vardır. Bunlar; Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi'dir. Gelir Vergisi gerçek kişilerin, Kurumlar Vergisi kurumların kazançları üzerinden alınmaktadır. Söz konusu vergiler, bir reform hareketi ile Alman Vergi Sistemi'nden alınmış, 1950'den itibaren de uygulamaya konulmuştur (5421s. GVK ve 5422 s. KVK) 1960 yılında yeniden düzenlenen (193 s. GVK ve 5422 s. KVK) bu vergiler günümüzde halen yürürlüktedir.¹

Gelir ve Kurumlar Vergileri dışında, daha önce uygulanan ve gelirden alınan vergiler içerisinde değerlendirilen bazı vergiler bulunmaktadır. Söz konusu vergilerden 1970'li yıllarda uygulanan Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi ve Mali Denge Vergisi kalkınma planlarının finansmanına, 1994'te bir defaya mahsus uygulanan Ekonomik Denge Vergisi ise, söz konusu yıldaki ekonomik krizin aşılmasına yöneliktir. Ancak söz konusu üç vergi de olağan olmayan nedenlerden dolayı ihdas edildikleri için, bu çalışmada gelirden alınan vergiler olarak Gelir ve Kurumlar Vergileri esas alınacaktır.

(1) ÖNCEL v.d., a.g.e., ss. 235-236

Ülkemizde gelirden alınan vergilerin belirtilmesinden sonra, söz konusu vergilerde kullanılan tahsil yönteminin tesbiti gerekmektedir. 1950'de yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, mükelleflerin vergiye tabi gelirlerini beyan etmeleri esas alınmış, buna ait bildirimlerin ilgili vergi dairesine yapılması, verginin söz konusu vergi dairesince tarh edilmesi, taksitler ve ödeme süreleri ilgili maddelerde hükme bağlanmıştır.² Ayrıca 1950'de yürürlüğe giren ve diğer vergi kanunları (gümrük vergileri hariç) için genel kuralları düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nda ise; vergi dairesi, tarh ve tahsil konularının yanı sıra, vergi memurları tarafından bilgi toplanması, vergi incelemesi ve yoklama yapılması ile arama yapılması düzenlenmiştir.³ Söz konusu üç kanunun ilgili maddelerinin incelenmesinden, 1950'de yürürlüğe konan Gelir ve Kurumlar Vergilerinin tahsilinde, emanet yönteminin esas alındığı anlaşılmaktadır. Gelir ve Kurumlar Vergileri vergi dairelerince tahsil edilmektedir. Söz konusu dairelerde, vergi tarh, tahsil ve denetim görevlerini yapan devlet memurları istihdam edilmektedir.

1961'de yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu ile 1950'de yürürlüğe konan söz konusu kanunlar değiştirilmiştir. Ancak, temel esaslar ve çerçeve aynı kalmıştır.⁴ Buna göre, 1961'de yürürlüğe giren kanunlarda vergi tahsil yöntemi-ne ilişkin hususlarla ilgili herhangi bir değişikliğe gidilmemiştir. Dolayısıyla önceki kanunlarda yer alan bu konudaki tercih ve düzenlemeler korunmuştur.

(2) Bkz. 5421 s. Kanun, maddeler: 77,84,87,93,100-103, Resmi Gazete; Tarih: 9.6.1949 Sayı: 7228 ve 5422 s. Kanun, Maddeler: 21,22,26, Resmi Gazete; Tarih: 10.6.1949, Sayı: 7229.

(3) 5432 s. Kanun, Maddeler; 4,20,23,100-103,117,118,124,125,132, Resmi Gazete, Tarih: 15.6.1949,Sayı: 7232.

(4) İlhan ÖZER, *Devlet Maliyesi*, C.I., Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No: 1980/218, Ankara 1980, s. 244.

II- TÜRKİYE'DE GELİRDEN ALINAN VERGİLERİN TAHSİLİ

Daha önce vurgulandığı üzere, tahsil kavramı; mükellefin rızai ödemesi ve ödeme yapmama durumunda icra ile mükelleften verginin alınmasını kapsamaktadır. Çalışmanın konusunu oluşturan gelirden alınan vergilerde de, diğer vergilerde olduğu gibi, ilgili kanunlar, mükellef veya sorumluya tanınan yasal süre içerisinde verginin rızaen vergi dairelerine ödenmesini prensip olarak kabul ederek, düzenlemeleri bu yönde yapmıştır. Ancak mükellef veya sorumlunun ödeme yapmaması durumunda 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulu Hakkındaki Kanun hükümleri çerçevesinde vergi alacağı icra yoluyla tahsil edilmektedir. Bundan hareketle gelirden alınan vergilerin tahsilini ödeme ve icra ile tahsil olarak ele almak uygun olacaktır.

A- ÖDEME

Türk Vergi Sisteminde gelirden alınan vergiler, esas olarak, vergi mükellef veya sorumlusunun beyanname ile, ilgili vergi dairesine bildirimde bulunması ve vergiyi ödemesi ile tahsil edilmiş olmaktadır. Gelirden alınan vergilerde, gerçek usule göre gelirin tesbiti ve beyanname ile bildirimini esas olmakla birlikte bir takım mükelleflerin gelirlerinin götürü olarak tesbiti de kabul edilmiştir. Bu nedenle ödeme konusunu beyanname ile ödeme ve götürü usulde ödeme şeklinde incelemek mümkündür.

1- Beyan Usulüne Tabi Mükelleflerde Ödeme

Beyan esaslı, mükelleflerin vergiye tabi gelirlerini bizzat kendilerinin tesbit ederek, bağlı buldukları vergi dairesine bildirmeleridir.⁵

Gelir Vergisi Kanunu "hilafına hüküm olmadıkça, gelir vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur" hükmünü ta-

(5) Akif ERGINAY, *Vergi Hukuku*, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara 1990, s. 194.

şımaktadır (GVK md. 83). Kurumlar Vergisi Kanunu ise "Kurumlar Vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur" hükmüne yer vermektedir (KVK md. 20). Görülmektedir ki, Türkiye'de gelirden alınan vergilerde beyanname ile bildirim (gerçek usul) esastır. Söz konusu vergilerin tahsilinde bildirim için kullanılan beyanname türleri şunlardır:

- i. Yıllık Beyanname
- ii. Muhtasar Beyanname
- iii. Özel Durumlarda Kullanılan Beyannameler

a. Yıllık Beyanname İle Ödeme

Yıllık beyanname bir takvim yılı içinde çeşitli kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratların toplanmasına ve vergi dairesine bildirilmesine yarayan bir belgedir (GVK md. 84). Gelir vergisi mükellefi, bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratları, yıllık beyanname ile ertesi yılın Mart ayı içinde, bağlı olduğu vergi dairesine bildirir (GVK md. 92). Aile reisi olan mükellef, eş ve çocukların gelirleri de bulunuyorsa hepsini bir beyannamede toplayıp (aile reisi beyannamesi) vergi dairesine verir (GVK md. 93).

Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi, mükellefin ikametgahının bulunduğu yerin vergi dairesidir. Ancak mükellefin işyeri ve ikametgahının ayrı vergi daireleri bölgesinde bulunması durumunda mükellef, Maliye Bakanlığının onayını alarak beyannamesini işyerinin bulunduğu vergi dairesine verebilmektedir (GVK md. 106). Dar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi ise; Türkiye'de vergi muhatabı varsa, muhatabın oturduğu yer, yoksa işyerinin bulunduğu yer vergi dairesidir (GVK md.92).

Gelir vergisi, söz konusu vergi dairesince beyannamenin verildiği

günde tarh edilir. Beyanname posta ile gönderilmişse, vergi dairesine geldiği tarihi izleyen 7 gün içinde tarh edilir.

Mükellef, yıllık beyanname ile bildirdiği gelir vergisini, bağlı olduğu vergi dairesine Mart, Haziran ve Eylül aylarında üç eşit taksitte ödemektedir. Zirai kazançların toplam kazançlar içindeki payının %75 olması halinde vergi Ekim, Kasım ve Aralık aylarında ödenebilmektedir. Mükellefin ülkeyi terk etmesi halinde, terkten önceki 15 gün içinde; ölüm ve gaiplik durumunda ise, söz konusu halin meydana gelmesinden itibaren 4 ay içinde gelir vergisinin ödenmesi gerekmektedir (GVK md. 111-112).

Ödemelerin doğrudan vergi dairesine nakit olarak yapılması yanı sıra posta havalesi, posta çeki, banka çeki (hususî çizgili çek) veya bankadaki vergi dairesi hesabına aktarma yoluyla da yapılması mümkündür (AA TUHK md. 4).

Kurumlar vergisi mükellefi de, vergiye tabi kazançlarının tamamı için bir beyanname vermektedir (KVK md. 20). Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi kurumun veya iş merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesidir. Söz konusu vergi dairesi, dar mükellef için kurumun Türkiye'de işyerinin ya da daimi temsilcisinin bulunduğu yer vergi dairesidir. Eğer, işyeri ya da daimi temsilci yoksa, söz konusu vergi dairesi, yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu vergi dairesidir (KVK md. 21).

Kurumlar vergisi beyanname hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 4. ay içinde mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir (KVK md. 21). Beyanname verildiği günde vergi tarh edilir. Beyanname posta ile gönderilmişse, söz konusu vergi dairesine ulaştığı günü izleyen 3 gün içinde vergi tarh edilir (KVK md. 29).

Kurumlar vergisi mükellefi vergi borcunu Nisan, Temmuz ve Ekim aylarında üç eşit taksitte ödemektedir. Hesap dönemi ve beyanname verme

süresi Maliye Bakanlığı'nca saptanan mükellefler, vergilerini biri beyannamenin verildiği ay, diğerleri ise izleyen 3. ve 6. ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödemektedir (KVK md. 40).

Yıllık beyanname ile ödeme konusunda peşin ödeme (geçici vergi) uygulamasına değinmek gerekmektedir. Peşin ödeme, mükellefin gelecek yılda beyanı üzerinden ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilmek üzere, yıl içinde avans olarak yapacağı gelir vergisi ödemelerini ifade etmektedir.⁶ Gelir Vergisi Kanunu'na göre, geçici vergi yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinin ticari ve mesleki kazançta isabet eden kısmının %50'sidir. Geçici vergi yıllık beyanname üzerinden gelir vergisi ile birlikte tarh ve tahakkuk ettirilir. İlk taksidi Mart ayında, diğer taksitler ise her ayın 20. günü akşamına kadar olmak üzere 12 eşit taksitte ödenmektedir (GVK. mük. md. 120). Kurumlar vergisinde ise, söz konusu uygulama; GVK'nın mükerrer 120. maddesindeki esaslara göre (oran %70) yapılmaktadır (KVK mük. md. 40).

b. Muhtasar Beyanname ile Ödeme

Muhtasar beyanname, stopaj yoluyla vergi kesintisi yapmak zorunda olan ve vergi hukukumuzda vergi sorumlusu denen aracı mükelleflerin, yaptıkları kesintileri vergi dairesine bildirmek için kullandıkları beyanname'dir.

Gelir vergisinde stopaj yoluyla kesinti, muhtasar beyanname ile bildirim ve ödeme 1950'den bu yana uygulanmaktadır. Kurumlar vergisinde ise söz konusu uygulama 1963'te başlatılmıştır.⁷

-
- (6) Uçar DEMİRKAN, "Neden Peşin Vergi", *İzmir Ticaret Odası Dergisi*, Yıl 59, Sayı 3, Mart 1986, s. 18.
(7) Kenan BULUTOĞLU, *Türk Vergi Sistemi*, Değişik ve Genişletilmiş 5. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1976, s. 222 ve 229.

GVK'da vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar ve hangi ödemelerden kesinti yapacakları 94. maddede belirtilmiştir. Kesinti yapmak zorunda olanlar, bir ay içinde yaptıkları ödeme ve tahakkuklar ile bunlardan kestikleri vergileri ertesi ayın 20. günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer vergi dairesince muhtasar beyanname ile bildirirler ve aynı süre içinde kestikleri vergiyi öderler (GVK md. 98 ve 199). Ayrıca vergi idaresine önceden bildirmek ve kanundaki düzenlemeye uygun olmak şartıyla, bazı vergi sorumlularının muhtasar beyannameyi, her ay yerine Şubat, Mayıs, Ağustos ve Kasım aylarında (20. gün akşamına kadar) vermesi ve ödeme yapması kolaylığı sağlanmıştır (GVK md. 98).

Kurumlar vergisindeki uygulama ise biraz farklıdır. Burada kesinti, dar mükellef kurumların 24. maddede belirtilen kazanç ve iratları üzerinden yapılmaktadır. Söz konusu kurumlara 24. maddede belirtilen kazanç ve iratları sağlayanlar, bir ay içinde ödedikleri veya tahakkuk ettirdikleri bu kazanç ve iratlar ile bunlardan kestikleri kurumlar vergisini izleyen ayın 20. günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine bildirmek ve vergiyi ödemek zorundadır (KVK md. 24 ve 41).

Görüldüğü üzere muhtasar beyanname ile ödeme yapanlar vergi sorumlularıdır. Muhtasar beyanname ile ödeme, kaçakçılığa engel olması, vergi dairelerinin iş hacmini ve idarenin maliyetini azaltması gibi faydalarının yanısıra, kullanım alanının sınırlı olması, her zaman kesin (nihai) vergilendirme olmaması gibi olumsuzlukları beraberinde taşımaktadır. Diğer yandan, ülke sınırları içinde işyeri veya temsilcisi olmayan dar mükelleflerin tesbiti zor olduğu için, söz konusu mükelleflerin vergilendirilmesi açısından çok uygundur.⁸

(8) Osman PEHLIVAN, "Modern Vergi Tekniğindeki Gelişmeler ve Vergileme Süreci", *Vergi Dünyası*, Sayı 93, Mayıs 1989, ss. 20-21.

c. Özel Durum Beyannameleri ile Ödeme

Özel durum beyannamelerinden kastedilen, gelir vergisinde münferit, kurumlar vergisinde özel beyannamedir. Gerek münferit beyanname, gerekse özel beyanname dar mükelleflerin değer artışı kazançları ve arızı kazançlarının bildirilmesi ve ödenmesi amacıyla yöneliktir.

Dar mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar GVK md.101'de belirtilen kazançlarını münferit beyanname ile ödemek zorundadır. Söz konusu kazanç ve iratlardan serbest meslek faaliyetine ait olanlar, bu faaliyetin sona erdiği tarihten, diğer kazanç ve iratlara ait olanlar iktisap tarihinden itibaren 15 gün içinde, 101. maddede belirtilen vergi dairesine münferit beyanname ile bildirilmesi ve aynı süre içinde ödenmesi gerekmektedir (GVK md. 20). Kurumlar vergisinde ise, dar mükellef yabancı kurum veya adına hareket eden kimse, değer artışı ve arızı kazançlarını iktisap tarihinden itibaren 15 gün içinde özel beyanname ile vergi dairesine (GVK md. 101) bildirmek ve vergiyi ödemek zorundadır (KVK md. 22 ve 41).

2. Götürü Usule Tabi Mükelleflerde Ödeme

Türk Vergi Sisteminde gerçek usul ve beyanname ile bildirim esas olmakla birlikte, bazı matrahların götürü olarak belirlenmesi kabul edilmiştir.⁹ Götürü vergilemeye yer verilmesine gerekçe olarak bazı mükelleflerin mali güçlerinin sınırlı, bilgi ve kültür düzeylerinin düşük olması gösterilmektedir.¹⁰ Ayrıca bazı mükelleflerin gelirinin gerçek usulde saptanmasının güç olması ve sosyal grupların siyasi baskılarının da bu konuda etkili olduğu belirtilmektedir.¹¹

(9) BULUTOĞLU, a.g.e., s. 204.

(10) ÖNCEL, v.d., a.g.e., s. 286.

(11) Özhan ULUATAM, **Kamu Maliyesi**, Genişletilmiş 4. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara 1991.

Türk Vergi Sisteminde ticari ve mesleki kazançlar ile ücretlerde götürü usul kullanılmaktadır. Zirai kazançlar ve gayrimenkul sermaye iratlarında giderin götürü olarak tesbiti söz konusu olmakla birlikte, bu gelirlerin matrahı gerçek usulde belirlenip beyanname ile ödendiği için burada ele alınmayacaktır.

Ticari ve mesleki kazançlar için götürü usule tabi olma, genel ve özel şartlara bağlanmıştır (GVK md. 47-48). Götürü olarak vergilendirilecek ücretliler ise kanunda belirtilmiştir (GVK md. 64). Götürü usule tabi mükelleflerde matrahın belirlenmesi, takvim yılı başında geçerli olan asgari ücret brüt tutarının belli oranlarına bağlanmış ve bunlar beş derece halinde belirtilmiştir (GVK md. 46). Söz konusu oranlar, Bakanlar Kurulu Kararı ile büyükşehir belediyesi sınırı içinde ve kalkınmada öncelikli yörelerde bulunma durumuna göre farklılaştırılmıştır.¹²

Kanunda belirtilen şartları taşıyan mükellefler götürü usulde vergilemeye tabi olabilir. İlgili vergi dairesi götürü usulün şartlarını taşıyanları ve hangi dereceye dahil edildiklerini belirler ve ilan eder. Mükellef kendi durumunu ticari ve mesleki kazançlar için Nisan ayı içinde, ücretler için bütçe yılının ikinci (Şubat) ayı içinde, vergi dairesinden öğrenerek vergi karnelerine kaydettirir. Vergi dairesince götürü olarak belirlenen safi kazançta, gelir vergisi tarifesi uygulanarak, ödenecek vergi hesaplanmaktadır.¹³

Götürü usulde tesbit edilen ticari ve mesleki kazançların vergisi, Nisan, Ağustos ve Kasım aylarında üç eşit taksitte, hizmet erbabının vergisi ise, bütçe yılının ikinci ve sekizinci (Şubat-Ağustos) ayında iki taksitte ödenmektedir (GVK md. 110-117).

(12) Bakanlar Kurulu Kararı, Sayı: 93-5142. R.G. Tarih: 31.12.1993. Sayı: 21805

(13) Doğan ŞENYÜZ, **Türk Vergi Sistemi** (Gelir Vergisi), 1. Baskı, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa 1994, s. 271.

Götürü vergileme gelir vergisinin mantığı ile ters düşmektedir.¹⁴ Ancak gerçek usulun uygulanmasında karşılaşılan güçlükler sonucu zorunlu olarak götürü usule yer verildiği belirtilmektedir.¹⁵

B. İCRA İLE TAHSİL

Genelde vergi kanunları, özelde ise konumuzu oluşturan Gelir ve Kurumlar vergisi kanunları, verginin tahsilini esas itibariyle rızai ödeme çerçevesinde düzenlemişlerdir. Vergi borçlusunun bu düzenlemelerde öngörülen süre içinde vergi borcunu rızai olarak ödememesi durumunda vergi idaresi icra ile tahsile başvurmaktadır.¹⁶ Türk Vergi Sisteminde icra ile tahsil, Amme Alacakları Tahsil Usulu Hakkındaki 6183 sayılı kanunda düzenlenmiştir. Söz konusu kanun kapsamında olan kamu alacakları 1. maddede belirtilmiştir. Buna göre, çalışmanın konusunu oluşturan gelir ve kurumlar vergilerinin icra ile tahsilinde de bu kanun hükümleri geçerlidir.

Kanunların öngördüğü süre içinde vergi borcunu ödemeyen borçluya yedi gün içinde borcunu ödemesini veya bu süre içinde mal bildiriminde bulunmasını bildiren bir ödeme emri gönderilir (AATUHK md. 55). Ödeme emrinde borçla ilgili bilgilerin yanısıra borçlunun mal bildiriminde bulunmaması veya gerçeğe aykırı bildirimde bulunması durumunda alacağın icra ile tahsil edileceği ve hapis cezasına çarptırılacağı belirtilmektedir. Borçlunun 7 gün içinde yargıya gitme hakkı saklıdır. Borcun 7 gün içinde ödenmemesi veya mal bildiriminde bulunulmaması durumunda vergi idaresi alacağını cebren tahsile gitmektedir.

(14) Gelir vergisi gerçek safi geliri bulmaya yöneldiği halde götürü usulde bazı karinelere göre saptanan farazi bir matrah vergiye esas olmaktadır. Bu karinelerin gerçek gelire yakın olduğu varsayımı elbette her zaman doğru olmayabilir.

(15) ULUATAM, **Kamu Maliyesi**, s. 261.

(16) Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku** (Temel Kavramlar ve İlkeler), Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Gazi Ü. Yayını No: 131, Ankara 1988, ss. 112-113.

Ödeme emrine rağmen 7 günlük süre içinde ödenmeyen vergi, vergi idaresi tarafından aşağıdaki yollardan biri kullanılarak tahsil edilir:

- i. Teminat gösterilmişse, teminat paraya çevrilir (md.56)
- ii. Teminat yerine kefil gösterilmişse ve bu kefil idare tarafından kabul edilmişse, kefil takip edilir. (md. 57).
- iii. Teminat veya kefil gösterilmemişse, borçlunun borcuna yetecek kadar malı haczedilir (md. 62).
- iv. İcra-İflas Kanunu hükümlerine göre (şartlarını taşıyorsa) borçlunun iflası istenir (md. 54).

Görüldüğü üzere, icra ile tahsil vergi idaresi tarafından yapılmaktadır. Rızaen ödenen vergileri tahsil edenler gibi, icra ile tahsil işlemi yapanlar da vergi memurlarıdır. Bu nedenle verginin icra ile tahsili, emanet yönteminin bir kademesi olmaktadır. Ancak bu kademeye verginin süresinde ödenmemesi durumunda başvurulmaktadır.

III- GELİRDEN ALINAN VERGİLERDE TAHSİLATIN BAŞARI DURUMU

Yukarıda gelir üzerinden alınan vergilerin tahsilatının nasıl yapıldığı, cari mekanizma ele alınarak ortaya konulmuştur. Çalışmanın bu kısmında ise, 1980 sonrası dönemde tahsilat ve vergi idaresi ile ilgili elde edilen verilere dayanılarak, tahsilatın başarı durumu ele alınmaktadır.

Gelirden alınan vergilerde tahsilatın başarı durumu konusunda bir yargıya varabilmek için, burada bazı tahlillere yer verilmektedir. İlk olarak gelir ve kurumlar vergisi mükellef sayıları, mükelleflerin bölgelere ve büyük şehirlere dağılımı ele alınmakta, bunun takiben gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri toplam olarak tahlile dahil edilmektedir. İkinci olarak vergi daireleri ve personel sayıları ele alınmaktadır. Burada vergi

dairesi ve personel başına düşen mükellef sayısı ile beyanname sayısı incelenmektedir. Söz konusu birinci ve ikinci tahliller mükellef sayısındaki gelişimi, vergi idaresinin ve personelinin yükünü gelirden alınan vergilerin tahsilatı açısından ortaya koymayı amaçlamaktadır. Üçüncü olarak, gelir ve kurumlar vergilerinin kaynaklarına göre yapısı ortaya konulmakta, söz konusu vergilerin tahakkuk ve tahsilatına ilişkin veriler karşılaştırılarak, tahsil şekli ve tahsilatın başarısı tartışılmaktadır. Dördüncü olarak, vergi idaresinin tahsilat işlemine yardımcı nitelikte olan denetim işlevi ele alınmaktadır. Vergi incelemesi, yaygın ve yoğun vergi denetimi ve uzlaşmaya ilişkin sayısal veriler yardımıyla, vergi denetiminin tahsilata olan etkisi ortaya konulmaktadır. Beşinci olarak, vergi idaresinin maliyeti, gerek Gelirler Genel Müdürlüğü harcamalarına göre, gerekse söz konusu genel müdürlük ve hesap uzmanları harcamaları toplamına göre ele alınmaktadır. Son olarak ise, tahsilatın etkinliğini artırmaya yönelik olarak vergi idaresince alınan önlemlere yer verilmektedir.

A- Mükellef Sayısı

Bu bölümde gelir ve kurumlar vergisi mükellef sayısı önce ayrı ayrı, sonra toplam olarak ele alınarak, mükellef sayısındaki değişme oranı değerlendirilecektir.

1. Gelir Vergisi Mükellefleri

Mükellef sayısına ilişkin Maliye Bakanlığı verilerinde, ücretli mükellef sayısına yer verilmemekte ancak, tevkifat yoluyla tahsil edilen gelir vergisi tutarları açıklanmaktadır. Ücretlilerin gelir vergisi, tevkifat yoluyla çalıştıkları kurum veya ilgili kişilerce kaynakta kesilerek, vergi dairelerine ödenmektedir. Fakat tevkifatlar içerisinde, ücretler haricinde başka kalemlerde bulunmaktadır (Bkz. Tablo 11). Dolayısıyla tevkifatlar içerisinde ücretlilerin ödediği gelir vergisi ayrıca incelenmelidir (Bkz.

Tablo 11 ve 12). Söz konusu durum ile ilgili olarak denilebilir ki, Türk vergi sistemi beyan usulünü esas aldığı için idare, tevkifat usulü ile vergisi kaynakta kesilen ücretlileri mükellef saymamakta, sadece beyan ve götürü usule tabi mükelleflerin sayısını esas almaktadır. Ancak bu durum, ücretlilerin toplam gelir vergisi tahakkuku içerisindeki payının %55 civarında olduğu dikkate alındığında, bir tezat sayılabilir. Vergi istatistiklerinde yer verilmediği için bu çalışmada da mükellef sayısına ilişkin tahlilde, ücretli mükellef sayısına yer vermek mümkün olmamıştır.

1983-1992 döneminde gelir vergisi mükellefi sayısı 2,8 ile 3,1 milyon arasında değişiklik göstermektedir. 1992 yılı itibarıyla söz konusu gelir vergisi mükellef sayısı 2 929 879'dur. Bu mükelleflerin %65,5'i gerçek usulde, %34,5'i ise götürü usulde vergilendirilmektedir (Bkz Tablo 1).

Tablo 1: Gelir Vergisi Mükellef Sayıları

	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992
(Adet)										
A. Gerçek Usulde Vergilendirilen										
Ticari Kazanç	1210564	1267336	1305217	1382175	1386174	1294645	1325457	1376568	1447005	1475766
-Bilonço Esası									175791	172217
-İşletme Hesabı Esası									1271214	1303549
Zirai Kazanç	180317	182018	179240	179720	183450	112356	102891	98906	100833	91323
Serbest Meslek Kazancı	79489	84537	93894	94626	102264	76256	74203	78123	82645	91354
Diğerleri	360471	384925	388910	392240	374689	263243	282253	305727	330334	261004
Toplam	1830841	1918816	1967061	2048761	2046577	1746500	1784804	1859324	1960817	1919447
B. Götürü Usulde Vergilendirilen										
Hizmet Erbabı	46115	45950	64481	65237	60724	27685	34066	37414	41764	47451
Serbest Meslek Erbabı	15921	16315	26732	24580	32460	8869	10094	11668	12359	10780
Ticaret ve Sanat Erbabı	905874	92447	935166	941801	932734	848132	863459	859810	915865	952201
Toplam	967910	986742	1026379	1031618	1025918	884686	907619	908892	969988	1010432
C. Genel Toplam (A+ B)	2798751	2905558	2993440	3080379	3072495	2631186	2692423	2768216	2930805	2929879

Kaynak: Ercan Türkan, Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Yapısının Değerlendirilmesi, DPT Yayını, Ankara 1994, s.11.

1983-92 döneminde gerçek ve götürü usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinin yıllık ortalama sayısı 2 880 313'tür. Ortalamanın üzerinde en fazla gelir vergisi mükellefinin olduğu yıl 1986'dır. Söz konusu yılda gelir vergisi mükellef sayısı 3 080 379'dur. Ortalamanın altında

en düşük sayıda gelir vergisi mükellefi 2 631 186 ile 1988'dedir.

On yıllık dönem içerisinde (1983=100) gelir vergisi mükelleflerinin toplam sayısındaki artış oranı %4.7'dir. Söz konusu dönem içinde yıllık ortalama mükellef sayısına göre 1992'deki artış oranı %1.7'dir.¹⁷ Gelir vergisi mükellef sayısına bu dönemde çok az bir artış gösterdiği görülmektedir.

Gelir vergisi mükelleflerinin bölgesel dağılımına bakıldığında %33,3 oranı ile Marmara bölgesinin en yüksek paya sahip olduğu görülmektedir. Marmara bölgesini %16.1'lik payla Ege bölgesi izlemektedir. Doğu Anadolu bölgesi ise %4.4 ile, en düşük paya sahip olan bölgedir. Gelir vergisi mükelleflerinin %8,7'si birinci derecede kalkınmada öncelikli yörelerde, %8,8'i ise ikinci derecede kalkınmada öncelikli yörelerde faaliyet göstermektedir (Bkz Tablo 2).

Tablo 2: Gelir Vergisi Mükelleflerinin Bölgesel Dağılımı

1992	Gerçek		Götürü		Toplam	Yüzde
	Usul	Yüzde	Usul	Yüzde		
	(Adet)	(%)	(Adet)	(%)	(Adet)	(%)
Akdeniz	220695	11,5	152648	15,1	373343	12,7
Doğu Anadolu	73541	3,8	55901	5,5	129442	4,4
Ege	281503	14,7	190864	18,9	472367	16,1
Güneydoğu Anadolu	87301	4,5	79274	7,8	166575	5,7
İç Anadolu	312250	16,3	138382	13,7	450632	15,4
Karadeniz	211448	11,0	151852	15,0	363300	12,4
Marmara	732709	38,2	241511	23,9	974220	33,3
Toplam	1919447	100,0	1010432	100,0	2929879	100,0
I.Derecede K.Ö.Y.	140099	7,3	114633	11,3	254732	8,7
II.Derecede K.Ö.Y.	145692	7,6	1133308	11,2	25900	8,8
K.Ö.Y. TOPLAMI	285791	14,9	227971	22,6	513732	17,5

Kaynak: Türkan, a.g.e., s. 12

(17) Selami ŞENGÜL, "Türkiye'de Vergi İdaresinin Etkinliği", *İktisat-İşletme Finans Dergisi*, Sayı 92-93, Kasım Aralık 1993, s.31.

Diğer yandan, gelir vergisi mükelleflerinin %57,8'inin büyükşehir belediyesi bulunan 15 ilde faaliyetini sürdürdüğü görülmektedir(Tablo 3).

Tablo 3: Gelir Vergisi Mükelleflerinin Büyükşehir Belediyesi Bulunan illere Dağılımı

1992	Gerçek Usul (Adet)	Yüzde (%)	Götürü Usul (Adet)	Yüzde (%)	Toplam (Adet)	Yüzde (%)
İstanbul	484152	25,2	106027	10,5	590179	20,1
Ankara	143615	7,5	40941	4,1	184556	6,3
İzmir	123196	6,4	61837	6,1	185033	6,3
Adana	56631	3,0	37603	3,7	94234	3,2
Bursa	69366	3,6	35946	3,6	105312	3,6
Kayseri	25727	1,3	14171	1,4	39898	1,4
Gaziantep	24735	1,3	21656	2,1	46391	1,6
Konya	55433	2,9	29202	2,9	84635	2,9
Antalya	47643	2,5	35501	3,5	83144	2,8
Diyarbakır	19862	1,0	17675	1,7	37537	1,3
Erzurum	13726	0,7	9344	0,9	23070	0,8
Eskişehir	24212	1,3	9131	0,9	33343	1,1
Kocaeli	40589	2,1	13234	1,3	53823	1,8
İçel	52385	2,7	28007	2,8	80392	2,7
Samsun	31131	1,6	21450	2,1	25281	1,8
Büyükşehirler Toplamı	1212403	63,2	481725	47,7	1694128	57,8
Diğer İller Toplamı	707044	36,8	528707	52,3	1235751	42,2
Genel Toplam	1919447	100,0	1011432	100,0	2929879	100,0

Kaynak: Türkan, a.g.e., s. 13.

2. Kurumlar Vergisi Mükellefleri

1992 yılı itibariyle kurumlar vergisi mükellefi sayısı 189 859'dur. Yine 1992 itibariyle bu mükelleflerin % 31,4'ü anonim şirket, %50,5'i limited şirket, %12,4'ü kooperatifler ve %5,7'si de diğer mükelleflerden oluşmaktadır (Tablo 4).

Tablo 4: Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları

	(Adet)									
	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992
Sermaye Şirketleri	36996	39864	43284	45626	49141	73640	90914	100576	110918	157448
-Anonim Şirket									58396	59704
-Limited Şirket									51347	95839
-Eshamli Kom. Şt									321	1000
-KİT									854	905
Kooperatifler	8966	9550	10683	11125	15848	23946	27176	29076	30947	23551
Dar Mükellefler	1571	1575	2172	2460	2747	2153	2386	2550	2616	801
Diğerleri	5007	5404	5851	6124	7295	11795	10559	10793	11439	8059
Toplam	52540	56393	61990	65335	75031	111534	131035	142995	155920	189859

Kaynak: Türkan, a.g.e., s. 30.

1983-92 döneminde Kurumlar vergisinin yıllık ortalama mükellef sayısı 104263'tür. Dönem içinde, kurumlar vergisi mükellefi sayısı düzenli olarak artış göstermiştir. Ortalamadan sapmalar, en düşük 1983'te (52540), en yüksek 1992'de (189859) gerçekleşmiştir. On yıllık dönem içinde (1983=100) Kurumlar vergisi mükellefi sayısındaki artış oranı %361'dir. Söz konusu dönem içinde ortalama mükellef sayısına göre 1992'deki artış oranı ise %82'dir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin bölgesel dağılımına bakıldığında yüzde 51,1'lik bir oranla Marmara bölgesinin en yüksek paya sahip olduğu görülmektedir. Kurumlar vergisi mükellefinin en az olduğu bölge ise %1,6'lık payla Doğu Anadolu Bölgesidir. Ayrıca kurumlar vergisi mükelleflerinin %9,7'si Kalkınmada Öncelikli Yöre'lerde faaliyet göstermektedir (Tablo 5).

Tablo 5: Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Bölgesel Dağılımı

1992	Adet	Yüzde (%)
Akdeniz	15610	8,2
Doğu Anadolu	3079	1,6
Ege	26724	14,1
Güneydoğu Anadolu	4346	2,3
İç Anadolu	34262	18,0
Karadeniz	8731	4,6
Marmara	97107	51,1
Toplam	189859	100,0
I.Derecede K.Ö.Y.	12126	6,4
II.Derecede K.Ö.Y.	6280	3,4
K.Ö.Y. TOPLAMI	18506	9,7

Kaynak: Türkan, a.g.e., s. 31.

Kurumlar vergisinin mükelleflerinin %81,9'u büyükşehir belediyesi bulunan 15 ilde, %18,1'i ise kalan diğer illerde faaliyetini sürdürmektedir (Tablo 6).

Tablo 6: Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Büyükşehir Belediyesi Bulunan İllere Dağılımı

1992	Adet	Yüzde (%)
İstanbul	82404	43,4
Ankara	24916	13,1
İzmir	16908	8,9
Adana	3974	2,1
Bursa	5950	3,1
Kayseri	1339	0,7
Gaziantep	1200	0,6
Konya	2963	1,6
Antalya	4789	2,5
Diyarbakır	1180	0,6
Erzurum	398	0,2
Eskişehir	2523	1,3
Kocaeli	1988	1,0
İçel	3593	1,9
Samsun	1430	0,8
Büyükşehirler Toplamı	155555	81,9
Diğer İller Toplamı	34304	18,1
Genel Toplam	189859	100,0

Kaynak: Türkan, a.g.e. s., 1.

3- Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefleri [Toplam]

1983-92 döneminde gelir ve kurumlar vergisi mükellefi (toplam) ortalaması 3009232'dir. Söz konusu dönemde toplam mükellef sayısındaki artış oranı %10'dur. Mükellef sayısının dönem ortalamasına göre artış oranı %3,5'dir. Dönem içinde toplam mükellef sayısındaki artış oranları dikkate alındığında mükellef sayısında önemli bir artış olmadığı görülmektedir.

Cari üretici fiyatlarıyla kişi başına GSMH, 1983 yılında 1047.8 dolar iken 1990'da 1969.1 dolara yükselmiştir. 1983-92 döneminde GSMH'da tarımın payı düşerken, sanayi ve hizmetler sektörü gelişmiştir. İktisaden faal nüfusun artmasına rağmen faal nüfusun %15,6'sı 1985 yılında gelir vergisi mükellefi iken, bu oran 1990'da %11,8'e düşmüştür. 1985-90 döneminde gelir vergisi mükellefleri toplam sayısı (1985=)100'den (1990=) 92,4'e gerilemiştir. 1983-1988 döneminde toplam gelir vergisi mükellefi sayısı (1983=)100'den (1988=) 94.7'ye inmiştir.¹⁸

Gelir vergisi mükellef sayısı dönem içinde dalgalanmalar göstermekte, ancak ortalama mükellef sayısı 3 milyon civarında kalmaktadır. Bu durum vergi idaresinin yeni mükellef kitlelerini bünyesi içine alamadığını, sadece mevcut mükellef sayısını koruduğunu göstermektedir.

B- Vergi Daireleri ve Personel Sayısı

Aralık 1993 tarihi itibari ile Türkiye'de vergi dairesi sayısı 954'tür. Bu dairelerin 404'ü bağımsız, 550'si bağlı vergi dairesi statüsündedir. Bağlı vergi dairesi, mal müdürlükleri nezdindeki vergi servislerini ifade etmektedir. Aynı tarih itibariyle, 2109'u merkezde, 47.084'ü taşrada olmak üzere, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 49193 personeli bulunmaktadır.

(18) ŞENGÜL, a.g.m., ss.31-32

954 vergi dairesinin bugün yalnızca 11 ilde olmak üzere, 79 tanesi otomasyona geçmiştir. Otomasyona geçen vergi dairelerinin, toplam vergi daireleri içindeki payı %8'dir. Bu oranın yeterli olmadığı açıktır. Ancak bilgisayarla işlem yapan söz konusu 11 ildeki vergi dairelerinin Türkiye'deki vergi tahsilatının %78'ini gerçekleştirdikleri görülmektedir (Tablo 7).

Tablo 7: Bilgisayarla Çalışan Vergi Dairelerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (Tahakkuk ve tahsilat itibariyle)

1991 ARALIK (NET)				
İLLER	TAHAKKUK (MİLYON)	TAHAKUK İÇİNDEKİ PAYI (%)	TAHSİLAT (MİLYON)	TAHSİLAT İÇİNDEKİ PAYI (%)
1.İSTANBUL	37.662.284	39.87	29.736.146	37.76
2.ANKARA	13.848.347	14.66	12.178.522	15.46
3.İZMİR	6.627.823	7.01	5.851.508	7.43
4.ADANA	2.159.899	2.28	1.847.949	2.35
5.KOCAELİ	6.590.807	6.98	6.155.708	7.82
6.BURSA	3.088.899	3.27	2.694.439	3.42
7.GAZİANTEP	631.644	0.67	499.679	0.57
8.ESKİŞEHİR	914.556	0.97	744.465	0.95
9.KAYSERİ	801.769	0.85	682.924	0.87
10.MANİSA	867.727	0.92	740.464	0.94
11.AYDIN	647.262	0.68	560.627	0.71
11 İL TOPLAMI	73.840.562	78.16	61.642.431	78.28
TÜRKİYE GENEL TOPLAMI	94.469.655		78.745.763	

NOT: Askeri, Mülki ve Gümrük Saymanlıkları Dahildir.

Kaynak: Maliye Bakanlığı Vergi İstatistikleri Yıllığı (1982-91), Ankara 1993, s.96

1. Vergi Dairesi ve Personel Başına Düşen Mükellef Sayısı

1983-92 dönemi toplam gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin ortalama sayısı yukarıda belirtilmişti. 1992 yılı sonu itibariyle toplam 3 119 738 gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine karşılık, 47 084 vergi dairesi personeli bulunmaktadır. Buna göre, vergi dairesi personelinden herbirine 66 mükellef düşmektedir. Söz konusu 66 mükellef, götürü

usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellerini de kapsamaktadır. Beyannameli gelir ve kurumlar vergisi mükellefi sayısı 1992 itibari ile toplam 2 109 306'dır. Bu durumda personel başına düşen beyannameli gelir ve kurumlar vergisi mükellef sayısı 45 olmaktadır. Vergi dairesi başına mükellef sayısı ise 3720 adet olmaktadır. Sadece beyannameli mükellefler dikkate alındığında ise mükellef sayısı 2201 adettir. Bu durum vergi idaresinin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini izlemekte pek zorlanmayacağını göstermektedir.

2. Vergi Dairesi ve Personel Başına Düşen Beyanname Sayısı

Yukarıda gelir ve kurumlar vergisi mükellef sayısı toplamının 1992 yılı itibari ile 3 119 738, vergi dairesi personel sayısının 47 084 olduğu belirtilmişti. Buna göre, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin birer adet yıllık beyanname (ve götürü usulde birer vergi karnesi işlemi) dikkate alınırca, beyanname sayısı mükellef sayısına eşit olacaktır. Dolayısıyla vergi dairesi personeli başına düşen beyanname sayısı 66 olmaktadır. Bu sayıya götürü mükelleflerin vergi karneleri de dahildir. Götürü mükellefler dikkate alınmadığında ise personel başına 45 beyanname düşmektedir.

Vergi dairesi başına düşen beyanname sayısı ise 3720 adettir. Götürü mükellefler dikkate alınmadığından bu sayı 2201 adet olmaktadır. Bu durumda gelir ve kurumlar vergisine ait beyanname sayılarının, gerek vergi daireleri gerekse personel için büyük bir yük oluşturmadığı söylenebilir. Burada, çalışmanın konusu gelir ve kurumlar vergisi olduğu için beyanname sayısının hesaplanması, sadece bu vergiler açısından ele alınmıştır. Ancak, vergi dairelerinin yükü sadece söz konusu beyannamelerden oluşmamaktadır. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri aynı za-

manda KDV beyannamesi vermektedir. Ayrıca çalıştırdıkları personel nedeniyle muhtasar beyanname vermek zorundadır. Fakat gerek KDV beyannamesi gerekse muhtasar beyanname sayıları konu açısından ihmal edilmiştir.

3. Vergi Dairesi Başına Personel Sayısı ve Mükelleflerin İzlenmesi

954 vergi dairesinde 47084 personel¹⁹ çalıştığı yukarıda belirtilmişti. Buna göre, vergi dairesi başına düşen personel sayısı 49'dur. Vergi dairesi başına düşen mükellef sayısı 3267 olduğuna göre, tek bir personele düşen mükellef sayısı 66 olmaktadır.

Yukarıda belirtilen vergi dairesi ve personel başına düşen mükellef sayıları yıllık bazda hesaplanmıştır. Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kabulü ve izlenmesi aylık olarak planlanabilir. Bu durumda vergi dairesi başına düşen mükellef sayısı 272, personel başına düşen mükellef sayısı 6 olmaktadır. Beyannameli mükellefler yönünden personel başına düşen mükellef sayısı 4'tür.²⁰

Görüldüğü üzere bir yıl içinde bir vergi dairesi başına düşen mükellef sayısı, vergi idaresinin mükellefi izlemesine imkan verecek durumdadır. Bu çerçevede vergi dairelerinde beyanname kabulü, verginin tarh, tahakkuk ve tahsili, mükelleflerin izlenmesi, pek problem olmayacak gibidir. Ancak bu aşamada personelin vergi daireleri arasındaki dağılımına ilişkin herhangi bir bilgi mevcut olmadığından tahmin ve yorumda bulunmak zorlaşmaktadır. Ancak verginin tahsilatı ve verginin mükellef grupları arasındaki dağılımı dikkate alındığında personel dağılımı ve yönetiminde bazı sorunların olduğu düşünülebilir.

(19) Yardımcı Hizmetler kadrosundaki personel dahil değildir.

(20) ŞENGÜL, a.g.m., s. 38

C. Gelirden Alınan Vergilerin Tahsilatı

Genel bütçe gelirleri vergi daireleri ve saymanlıklarca²¹ tahsil edilmektedir. 1990-92 döneminde genel bütçe gelirlerinin vergi daireleri ve saymanlıklarca tahsil oranları Tablo 8'dedir.

Tablo 8: Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatının Vergi Daireleri ve Saymanlıklara Dağılımı

Yıllar	Toplam Gelirler	Vergi Daireleri	Saymanlıklar
1990	100	61.3	38.7
1991	100	61.5	38.5
1992	100	61.9	38.1

Kaynak: Şengül, a.g.m., s.32

Tablo 8'de görüldüğü üzere, 1990-92 döneminde genel bütçe gelirlerinin ortalama %61,5'i vergi daireleri; %38,5'i saymanlıklar tarafından tahsil edilmiştir.

1992 yılında gelir üzerinden alınan vergiler tahsilatının vergi daireleri ve saymanlıklar arasındaki tahsilatın beyanname ve diğer usüllere göre dağılımı Tablo 9'da gösterilmiştir.

Tablo 9: Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Vergi Dairesi ve Saymanlıklara Dağılımı

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler (GV-KV)	Vergi Dairesi	Saymanlık
-Beyanname ile	18.0	1.0
-Tevkifat ile	60.0	13.0
-Diğer	7.7	0.3
Toplam	85.7	14.3

Kaynak: Şengül, a.g.m., s.33

Tablodan görüldüğü gibi gelir üzerinden alınan vergiler tahsilatın %85,7'si vergi daireleri, %14,3'ü saymanlıklarca yapılmıştır. Ayrıca stopaj

(21) Askeri ve mülki saymanlıklar ile Mal müdürlüğü nezdindeki gelir servislerini ifade etmektedir.

yoluyla tahsil edilen vergilerde, saymanlıkların tahsilat oranı yükselmektedir.

1. Gelir Vergisinin Kaynaklarına Göre Yapısı

Gelir vergisinin kaynaklarına bakıldığında, stopaj yoluyla tahsil edilen gelir vergisinin, toplam gelir vergisi tahsilatı içinde çok önemli bir paya sahip olduğu görülmektedir (Tablo 10). 1988 yılında %73,5 olan bu oran, 1993 yılında %86'ya yükselmiştir. Buna karşılık, beyana dayalı olarak tahsil edilen gelir vergisinin 1988'de %26 olan payı, 1993'de %13'e gerilemiştir. Götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin ödediği gelir vergisinin payı bu dönemde %1,7'den %0,9'a düşmüştür.

Tablo 10: Gelir Vergisinin Kaynaklarına Göre Yapısı

	1988		1989		1990		1991		1992		1993(*)	
	Net Tahakkuk	Net Tahsilat	Net Tahakkuk	Net Tahsilat	Net Tahakkuk	Net Tahsilat	Net Tahakkuk	Net Tahsilat	Net Tahakkuk	Net Tahsilat	Net Tahakkuk	Net Tahsilat
Gelir Vergisi (Milyar TL)	5284	4801	11138	9871	21308	18609	40772	33356	74039	60056	134299	106637
1.Beyana Dayanan	879	750	1634	1273	2807	2184	5022	3449	9829	7255	15944	11065
2.Götürü Usul	88	74	127	96	209	161	306	210	610	456	1280	962
3.Tevkifat	3824	3528	8742	8049	17351	15626	33884	28773	60797	50611	112285	91729
4.Dahili Tevkifat	493	449	88	41	74	18	78	8	67	13	60	2
5.Geçici Vergi	0	0	547	412	867	620	1482	916	2737	1722	4730	2879
Gelir Vergisi (Yüzde Pay)	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	10,0	100,0
1.Beyana Dayanan	16,6	15,6	14,7	12,9	13,2	11,7	12,3	10,3	13,3	12,1	11,9	10,4
2.Götürü Usul	1,7	1,5	1,1	1,0	1,0	0,9	0,8	0,6	0,8	0,8	1,0	0,9
3.Tevkifat	72,4	73,5	78,5	81,5	81,4	84,0	83,1	86,3	82,1	84,3	83,6	86,0
4.Dahili Tevkifat	9,3	9,4	0,8	0,4	0,3	0,1	0,2	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0
5.Geçici Vergi	0,0	0,0	4,9	4,2	4,1	3,3	3,6	2,7	3,7	2,9	3,5	2,7

(*) Geçici

Kaynak: Türkan , a.g.e., s.6

Gelir vergisi tevkifatının ayrıntılarına bakıldığında, ücret ve ücret sayılan ödemeler üzerinden yapılan kesintilerin en yüksek paya sahip olduğu görülmektedir. 1922 yılı sonu itibariyle, toplam gelir vergisi tevkifatının %66,1'i ücret ve ücret sayılan ödemeler üzerinden yapılmıştır (Tablo 11).

Tablo 11: Gelir Vergisi Tevkifatı Brüt Tahakkukunun Kaynaklarına Göre Dağılımı

	Milyar (TL)											
	Yüzde		Yüzde		Yüzde		Yüzde		Yüzde		Yüzde	
	1987	(%)	1988	(%)	1989	(%)	1990	(%)	1991	(%)	1992	(%)
1.Ücret ve ücret sayılan ödemeler (94/1.2)	1351,0	58.6	2870.0	61.8	6279.0	65.5	13046.0	65.7	25474.0	66.2	45667.0	66.1
2.Serbest Meslek İşler Karşılığı												
yapılan ödemeler (94/3)	84,0	2.7	122.0	2.8	351.0	3.7	794.0	4.0	1599.0	4.3	2412.0	3.5
3.Senelere Sari İnşaat ve Onarım İşleri												
Karşılığı Yapılan Ödemeler (94/4)	91,0	3.8	179.0	4.10	364.0	3.5	856.0	4.3	1091.0	2.9	2076.0	3.0
4.Mal ve Hakkın Kiralanması Karşılığı												
Yapılan Ödemeler (94/6)	78,0	3.3	166.0	3.8	595.0	6.2	1245.0	6.3	1880.0	5.0	3022.0	4.4
5.Kurumlar vergisinden Muaf ve Müstesna												
Kazanç ve İratlar (94/8)	54,0	2.3	109.0	2.5	218.0	2.3	358.0	1.8	826.0	2.2	1790.0	2.6
6.Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri ile Gelir												
Ortaklığı Senetlerinden Sağlanan Gelirler (94/9)	9,0	0.4	22.0	0.5	84.0	0.9	195.0	1.0	386.0	1.0	875.0	1.3
7.Mevduat Faizi Ödemelerin (94/10)	156,0	6.5	237.0	5.5	726.0	7.6	1197.0	6.0	1955.0	5.2	4284.0	6.2
8.Çiftçilerden Satın Alınan Zirai Mahsül İçin												
Yapılan Ödemeler (94/13)	177,0	7.4	267.0	6.2	492.0	5.1	892.0	4.5	1578.0	4.2	2574.0	3.7
9.G.V.K.'nın Mük 39. Maddesine Göre Ticari												
Kazançtan İndirilen Gelirler (94/15)											492,0	0,7
10.Diğer Ödemeler(94/5,7,11,12,14)	55,0	2.3	113.0	2.6	135.0	1.4	433.0	2.2	710.0	1.9	850.0	1.2
11.Geçen Yıllardan Devreden Tevkifat Tutarı	353,5	14.8	432.6	10.0	337.7	3.5	831.1	4.2	1848.9	5.0	5042.6	7.3
TOPLAM	2388.5	100.0	4317.6	100.0	9581.7	100.0	19846.1	100.0	37347.9	100.0	69084.6	100.0

Kaynak: Türkan, a.g.e., s. 7.

Bütün bu gelişmeler gelir vergisinde beyan usulünden tevkifat usulüne doğru önemli bir yön değişikliğini göstermektedir. Vergilerin, tevkifat ile tahsili, önemli miktardaki gelir vergisi matrahının artan oranlı gelir vergisi tarifesinin dışında kalmasına yol açmaktadır. Ayrıca ücretlilerin ödediği gelir vergisi toplam brüt gelir vergisi tahakkuku içinde %55.6 oranında bir paya sahiptir (Tablo 12). Bu durum gelir vergisinin ücret vergisi haline dönüştüğü şeklinde yorumlanmaktadır.²²

(22) TÜRKAN, a.g.e., s.2

Tablo 12: Ücretlilerin Toplam Gelir Vergisi Tahakkuku İçindeki Payı

Milyar TL

YILLAR	Ücretlilerin Gelir Vergisi Brüt Tahakkuku	Toplam Gelir Vergisi Brüt Tahakkuku	Ücretlilerin Toplam Tahakkuk İçindeki Payı (%)
1987	1350.7	3806.1	35.5
1988	2670.4	5907.7	45.2
1989	6278.7	12361.0	50.8
1990	13045.0	23.705.8	55.0
1991	25474.5	45225.2	56.3
1992	45666.7	82099.6	55.6

Kaynak: Türkan, a.g.e., s. 8.

2. Kurumlar Vergisinin Kaynaklarına Göre Yapısı

Kurumlar vergisinin kaynaklarına göre dağılımına bakıldığında, beyana dayanan kurumlar vergisi tahsilatının, toplam kurumlar vergisi tahsilatı içindeki payının, 1993 yılı için %63.3 olduğu görülmektedir. Bu oran, geçici vergi ile ele alındığında beyanname ile ödenen kurumlar vergisi %97'lik bir paya sahip olmaktadır. Buna karşılık, tevkifat yoluyla tahsil edilen kurumlar vergisi, aynı yıl için %3 civarındadır (Tablo 13).

Tablo 13: Kurumlar Vergisinin Kaynaklarına Göre Yapısı

	1988		1989		1990		1991		1992		1993(*)	
	Net Tahakkuk	Net Tahsilat	Net Tahakkuk	Net Tahsilat	Net Tahakkuk	Net Tahsilat	Net Tahakkuk	Net Tahsilat	Net Tahakkuk	Net Tahsilat	Net Tahakkuk	Net Tahsilat
Kurumlar Vergisi (Milyar TL)	2313	2118	4323	3598	5818	4637	8716	7063	12502	10078	23656	19126
1. Beyana Dayanan	1382	1294	2243	2117	2779	2536	4608	4223	6748	6054	13527	12111
2. Tevkifat	84	68	92	69	339	277	398	313	637	526	690	563
3. Dahili tevkifat	847	756	117	43	78	13	71	2	68	9	85	8
4. Geçici Vergi	0	0	1871	1369	2622	1811	3639	2525	5048	3489	9354	6444
Kurumlar Vergisi (Yüzde Payı)	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
1. Beyana Dayanan	59.7	61.1	51.9	58.8	47.8	54.7	52.9	59.8	54.0	60.1	57.2	63.3
2. Tevkifat	3.6	3.2	2.1	1.9	5.8	6.0	4.6	4.4	5.1	5.2	2.9	2.9
3. Dahili Tevkifat	3.6	35.7	2.7	1.2	1.3	0.3	0.8	0.0	0.5	0.1	0.4	0.0
4. Geçici Vergi	0.0	0.0	43.3	38.0	45.1	39.1	41.8	35.7	40.4	34.6	39.5	33.7

* Geçici

Kaynak: Türkan, a.g.e., s. 24

Kurumlar vergisi tevkifatının düşük olmasının önemli nedenlerinden biri olarak, GVK'nun 94/8. maddesi gereğince, kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden yapılan kesintinin, gelir vergisi içerisinde dahil edilmesi gösterilmektedir. 1992 yılında bu şekilde tahakkuk eden kesinti tutarı 1790 milyar liradır. GVK'nın mükerrer 39. maddesi gereğince, ticari kazançtan indirilen gelirlere yapılan kesintiler için de, benzeri bir durum söz konusudur. Bu tür uygulamaların kurumlar vergisi tahsilatını olduğundan daha az gösterdiği belirtilmektedir.²³

Kurumlar vergisinin çok önemli bir bölümü özel sektör kuruluşları tarafından ödenmektedir. KİT'lerin ekonomide önemli bir yeri olmasına karşın, bu kuruluşların tahakkuk ettirdiği kurumlar vergisinin, toplam kurumlar vergisi tahakkuku içindeki payı, ortalama olarak %15'ler düzeyindedir. Söz konusu oranın, 1988 yılında 18.9 iken, 1993 yılında 12.7'ye gerilediği görülmektedir (Tablo 14).

Tablo 14: KİT'lerin Ödediği Kurumlar Vergisi Tahakkuku

	(Milyon TL)					
	1988	1989	1990	1991	1992	1993 (*)
İşletmeciler KİT'leri	412844	596222	726963	900150	1164529	1838859
Tasarrufçu KİT	90	18200	45700	60639	120619	571000
Özelleştirme Kapsamındaki KİT'ler	23999	77253	107100	210569	514031	588797
Toplam KİT	436933	691975	879763	1171358	1799179	2998656
Toplam Kurumlar Vergisi Tahakkuku	2313517	4323351	5817892	8716000	12502000	23656000
Toplam KİT/Toplam K.V. Tahakkuku (%)	18,9	16,0	15,1	13,4	14,4	12,7

(*) Geçici

Kaynak: Türkan, a.g.e., s. 25.

3. Gelirden Alınan Vergilerin Tahakkuk ve Tahsilatı

Gelirden alınan vergilerin 1980-90 dönemine ait tahakkuk ve tahsilat rakamları Tablo 15'tedir. Aynı dönem içerisinde gerçekleşen gelir ve kurumlar vergisi tahakkuk-tahsilat oranları ise Tablo 16'dadır. Tablodan

(23) TÜRKAN, a.g.e., s. 20.

görüldüğü üzere gelir vergisinde bu oran %80 ile 90 arasında değişmektedir. Gelir vergisinde bu oran, en düşük 1983 yılında %79,3, en yüksek 1988'de %90.8 olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu dönem ortalaması %85 civarındadır. Kurumlar vergisinde bu oran, en düşük %79 ile 1986'da, en yüksek ise %91.5 ile 1988'de gerçekleşmiştir. Kurumlar vergisinde söz konusu dönemde, tahakkuk-tahsilat oranı ortalama %85,3'tür.

Gelir ve kurumlar vergisi toplamı için, tahakkuk-tahsilat oranı ortalaması %84,2'dir. Gelirden alınan vergilerde söz konusu dönem için en düşük %77,5 ile 1981'de, en yüksek %91 ile 1988'de gerçekleşmiştir.

Tablo 15: Gelirden Alınan Vergilerin Tahakkuk ve Tahsilatı

Milyar TL						
Yıllar	Gelir V		Kurumlar V		GV + KV	
	Tahakkuk	Tahsilat	Tahakkuk	Tahsilat	Tahakkuk	Tahsilat
1980	450	388	43	37	493	425
1981	702	574	139	125	841	699
1982	882	707	209	186	1091	892
1983	1109	880	242	215	1351	1095
1984	1309	1069	299	272	1608	1341
1985	1598	1324	599	448	2198	1772
1986	2374	2104	1201	949	3576	3053
1987	3488	3093	1548	1331	5056	4424
1988	5285	4801	2313	2118	7598	6919
1989	11138	9871	4323	3598	15461	13469
1990	21308	18609	5818	4637	27126	23246

Kaynak: Maliye Bakanlığı Vergi İstatistikleri Yıllığı (1982-91), Tablo 23-24'ten alınmıştır. 1980-81 rakamları Bütçe Gelirleri Yıllığı (1979-83) Tablo 6-7'den alınmıştır.

Görüldüğü üzere 1980-90 dönemi için gerek gelir ve kurumlar vergileri için, gerekse her ikisinin toplamı için tahakkuk-tahsilat oranı ortalama %85 civarındadır. Bir başka ifade ile, tahakkuk eden verginin %85'i tahsil edilebilmektedir.

Bu dönemde icra yolu ile tahsile ilişkin istatistik veriler elde edilemediği için, kalan %15'lik kısım hakkında bir yorum yapmak mümkün olmamıştır.

Tablo 16: Gelirden Alınan Vergilerin Tahakkuk Tahsilat Oranları (%)

Yıllar	Gelir V.	Kurumlar V.	Toplam
1980	86,2	86,5	85,7
1981	81,8	90,0	77,5
1982	80,1	89,1	81,8
1983	79,3	88,9	81,0
1984	81,7	90,9	83,4
1985	82,8	74,7	80,6
1986	88,6	79,0	85,4
1987	88,7	84,9	87,5
1988	90,8	91,5	91,0
1989	88,6	83,2	87,1
1990	87,3	79,7	85,7

Kaynak: Vergi İstatistikleri Yıllığındaki verilerden hesaplanmıştır.

Gelirden alınan vergiler tahsilatının, gelir ve kurumlar vergisine dağılımı (1982-92 dönemi) Tablo 17'dedir. Söz konusu dönem için, gelir ve kurumlar vergisinin payları ortalama olarak, sırasıyla %75 ve %25'tir.

Tablo 17: Gelirden Alınan Vergilerin Tahsilinin (%) Dağılımı

Yıllar	Gelirden Alınan Vergiler	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi
1982	100,0	79,2	20,8
1983	100,0	80,4	19,6
1984	100,0	79,7	20,3
1985	100,0	74,7	25,3
1986	100,0	68,9	31,1
1987	100,0	69,9	30,1
1988	100,0	69,4	30,6
1989	100,0	73,3	26,7
1989	100,0	73,3	26,7
1990	100,0	80,1	19,9

Kaynak: Vergi İstatistikleri Yıllığındaki Verilere dayanarak hesaplanmıştır.

Gelir vergisi, toplam vergi gelirleri içinde en önemli paya sahip olma özelliğini sürekli olarak korumakla birlikte, son yıllarda toplam vergi gelirleri içindeki payında düşüş görülmektedir. 1980'li yılların başında %50 civarında olan bu oran, son yıllarda %37'ler düzeyine düşmü-

tür (Tablo 18). Bu düşmede, gelir vergisi oranlarının düşürülmesi ile KDV'nin yürürlüğe girmesi neticesinde harcamalardan alınan vergi gelirlerindeki artışın toplam vergi gelirlerindeki artışa yol açmasının etkili olduğu belirtilmektedir.²⁴

Tablo18: Gelir Vergisinin Gelişimi

Milyar TL					
Yıllar	Gelir Vergisi Brüt Tahsilat	Toplam Vergiler Brüt Tahsilat	GSYİH (Cari Fiyatlarla)	Gelir Vergisi/Toplam Vergiler(%)	Gelir Vergisi GSYİH(%)
1980	405	783	4328	51,7	9,4
1981	611	1266	6414	48,3	9,5
1982	633	1388	8620	45,6	7,3
1983	936	2057	11532	45,5	8,1
1984	1178	2613	18212	45,1	6,5
1985	1503	4346	27552	34,6	5,5
1986	2357	7037	39288	33,5	6,0
1987	3460	10563	58299	32,8	5,9
1988	5424	17595	100827	30,8	5,4
1989	11094	32390	167457	34,3	6,6
1990	21007	58269	283187	36,1	7,4
1991	68116	174928	779860	38,9	8,7
1992	121352	325140	1349938	37,3	9,0

Kaynak: Türkan, a.g.e., s. 14

Gelir vergisi tahakkuk ve tahsilatlarının iller itibarıyla dağılımına baktığımızda İstanbul yaklaşık %30'luk bir payla birinci sıradadır. İç- dir ise en düşük paya (%0.0) sahip ilimizdir. Bölgesel olarak bakıldığında ise Marmara bölgesi %40'la en yüksek, Güneydoğu Anadolu bölgesi %2,9'la en düşük paya sahiptir. Kalkınmada öncelikli yörelerde toplanan gelir vergisinin toplam gelir vergisi içindeki payının %10'lar düzeyinde olduğu görülmektedir (Tablo 19). Diğer yandan gelir vergisinin %72'sinin 15 adet büyükşehir belediyesi bulunan illerden, %28'inin ise diğer illerden toplandığı görülmektedir (Tablo 20).

(24) TÜRKAN, a.g.e., s. 4.

Tablo 19: Gelir Vergisi Tahakkuk ve Tahsilatının Bölgesel Dağılımı

Milyar (TL)								
1992	Brüt Tahakkuk	Yüzde (%)	Brüt Tahsilat	Yüzde (%)	Net Tahakkuk	Yüzde (%)	Net Tahsilat	Yüzde (%)
Akdeniz	7730,9	9,4	5930,6	8,7	7163,4	9,7	5363,1	8,9
Doğu Anadolu	2560,6	3,1	2181,7	3,2	2374,9	3,2	1996,0	3,3
Ege	10469,7	12,8	8959,3	13,2	9598,9	13,0	8088,6	13,5
Güneydoğu Anadolu	2342,3	2,9	1919,7	2,8	2179,8	2,9	1757,2	2,9
İç Anadolu	16859,3	20,5	14426,2	21,2	15460,1	20,9	13027,0	21,7
Karadeniz	6797,5	8,3	5438,1	8,0	6289,4	8,5	4930,0	8,2
Marmara	34579,1	42,1	28500,6	41,8	30212,7	40,8	24134,2	40,2
Merkez Saymanlık	760,0	0,9	760,0	1,1	760,0	1,0	760,0	1,3
Toplam	82099,6	100,0	68116,4	100,0	74039,3	100,0	60056,1	100,0
I.Derecede K.Ö.Y.	4512,5	5,5	3493,3	5,1	4216,7	5,7	3197,5	5,3
II.Derecede K.Ö.Y.	4085,3	5,0	3423,4	5,0	3773,6	5,1	3111,7	5,2
K.Ö.Y. Toplamı	8597,8	10,5	6916,7	10,2	7990,3	10,8	6309,1	10,5

Kaynak: Türkan, a.g.e, s. 16.

Söz konusu büyükşehir belediyesi bulunan illerden, Diyarbakır ve Erzurum hariç, diğerlerinin otomasyona geçmiş ya da otomasyona geçmesi planlanmış illerden olduğu dikkat çekicidir. Büyükşehir belediyesi bulunan illere ait personel sayılarına ulaşamadığından, büyükşehirlerdeki personel başına düşen mükellef sayısına ilişkin yorum yapmak mümkün olamamaktadır.

Tablo 20: Gelir Vergisi Tahakkuk ve Tahsilatının Büyükşehir Beledyesi Bulunan İllere Dağılımı

(Milyar TL)								
1992	Brüt Tahakkuk	Yüzde (%)	Brüt Tahsilat	Yüzde (%)	Net Tahakkuk	Yüzde (%)	Net Tahsilat	Yüzde (%)
İstanbul	24953,0	30,4	20331,7	29,8	21382,3	28,9	16760,9	27,9
Ankara	0893,3	13,3	9563,7	14,0	9956,3	13,4	8626,7	14,4
İzmir	5751,8	7,0	4932,3	7,2	5272,2	7,1	4452,7	7,4
Adana	2502,2	3,0	2157,4	3,2	2292,7	3,1	1947,9	3,2
Bursa	2956,4	3,6	2543,6	3,7	2707,6	3,7	2294,8	3,8
Kayseri	1094,4	1,3	931,5	1,4	1005,9	1,4	843,0	1,4
Gaziantep	736,9	0,9	562,8	0,8	683,5	0,9	509,3	0,8
Konya	1526,3	1,9	1293,5	1,9	1402,2	1,9	1169,4	1,9
Antalya	1504,7	1,8	1303,6	1,9	1378,3	1,9	1177,2	1,0
Diyarbakır	573,0	0,7	488,0	0,7	535,5	0,7	450,5	0,8
Erzurum	565,8	0,7	494,7	0,7	521,6	0,7	450,5	0,8
Eskişehir	1209,8	1,5	941,8	1,4	1118,5	1,5	850,4	1,4
Kocaeli	2360,8	2,9	1867,7	2,7	2177,1	2,9	1684,0	2,8
İçel	1336,0	1,6	1027,5	1,5	1237,4	1,7	928,9	1,5
Samsun	1146,7	1,4	973,8	1,4	1053,8	1,4	881,0	1,5
Büyükşehirler Toplamı	59111,1	72,0	49413,7	72,5	52424,8	71,2	43027,3	71,6
Diğer İller Toplamı	22988,5	28,0	18702,7	27,5	21314,5	28,8	17028,7	28,4
Genel Toplam	82099,6	100,0	68116,4	100,0	74039,3	100,0	60056,1	100,0

Kaynak: Türkan, a.g.e., s. 17

Kurumlar vergisinin durumuna gelince; bu vergi, gelir vergisinden sonra ikinci önemli vergi olma özelliğini KDV yürürlüğe girene kadar sürdürmüş, 1985 yılından itibaren üçüncü büyük vergi durumuna düşmüştür. 1993 yılında toplam vergi gelirleri tahsilatı içinde kurumlar vergisi tahsilatının payı %7'ler seviyesine gerilemiştir (Tablo 21).

Tablo 21: Kurumlar Vergisinin Gelişimi

(Milyar TL)

Yıllar	Kurumlar Vergisi Brüt Tahsilat	Toplam Vergiler Brüt Tahsilat	GSYİH (Cari Fiyatlarla)	Kurumlar Vergisi/Toplam Vergiler(%)	Kurumlar Vergisi GSYİH(%)
1980	38	783	4328	4,9	0,9
1981	133	1266	6414	10,5	2,1
1982	183	1388	8620	13,2	2,1
1983	229	2057	11532	11,1	2,0
1984	299	2613	18212	11,5	1,6
1985	509	4346	27552	11,7	1,8
1986	1086	7037	39288	15,4	2,8
1987	1509	10563	58299	14,3	2,6
1988	2389	17595	100827	13,6	2,4
1989	4097	32390	167457	12,6	2,4
1990	5309	58269	283187	9,1	1,9
1991	8140	100412	499487	8,1	1,8
1992	11.620	174928	779860	6,6	1,5
1993	22096	325140	1349928	6,8	1,6

Kaynak: Türkan, a.g.e., s. 32

Kurumlar vergisi brüt tahakkukunun iller bazında dağılımına bakıldığında, İstanbul'un %51,6'lık payla birinci sırada yer aldığı görülmektedir. En düşük paya ise Hakkari, Tunceli, Bayburt, Ardahan ve Iğdır'ın sahip olduğu görülmektedir.

Bölge düzeyinde ise Marmara bölgesi %57,9, İç Anadolu bölgesi %26,6 ve Ege bölgesi %9,4'lük paya sahiptir. En düşük paya %0,3'lük bir oranla Doğu Anadolu bölgesi sahiptir. Kalkınmada öncelikli yörelerde tahakkuk ettirilen kurumlar vergisinin toplam kurumlar vergisi tahakkuku içerisindeki payı ise %1,3 düzeyindedir (Tablo 22).

Tablo 22: Kurumlar Vergisi Tahakkuk ve Tahsilatının Bölgesel Dağılımı

Milyar (TL)

1992	Brüt Tahakkuk	Yüzde (%)	Brüt Tahsilat	Yüzde (%)	Net Tahakkuk	Yüzde (%)	Net Tahsilat	Yüzde (%)
Akdeniz	486.7	3.5	383.6	3.3	446.3	3.6	343.2	3.4
Doğu Anadolu	40.3	0.3	31.0	0.3	37.5	0.3	28.2	0.3
Ege	1321.0	9.4	1051.5	9.0	1215.7	9.7	946.2	9.4
Güneydoğu Anadolu	61.1	0.4	46.0	0.4	56.0	0.4	41.0	0.4
İç Anadolu	3740.7	26.6	3240.6	27.9	3331.1	26.0	2831.0	28.1
Karadeniz	256.4	1.8	181.3	1.6	239.6	1.9	164.5	1.6
Marmara	8134.9	57.9	6683.0	57.5	7172.2	57.4	5720.3	56.8
Merkez Saymanlık	3.6	0.0	3.6	0.0	3.6	0.0	3.6	0.0
Toplam	14044.6	100.0	11620.6	100.0	12502.0	100.0	10078.0	100.0
I.Derecede K.Ö.Y.	91.8	0.7	52.3	0.4	87.1	0.7	47.6	0.5
II.Derecede K.Ö.Y.	97.7	0.7	78.7	0.7	90.6	0.7	71.6	0.7
K.Ö.Y. Toplamı	198.5	1.3	135.0	1.1	177.7	1.1	119.1	1.2

Kaynak: Türkan, a.g.e., s. 27.

Ayrıca kurumlar vergisinin %92,5'inin 15 adet büyükşehir belediyesi bulunan illerde tahakkuk ettirildiği görülmektedir (Tablo 23).

Tablo 23: Kurumlar Vergisi Tahakkuk ve Tahsilatının Büyükşehir Belediyesi Bulunan İllere Dağılımı

(Milyar TL)

1992	Brüt Tahakkuk	Yüzde (%)	Brüt Tahsilat	Yüzde (%)	Net Tahakkuk	Yüzde (%)	Net Tahsilat	Yüzde (%)
İstanbul	7252.6	51.6	5965.9	51.3	6365.2	50.9	5078.5	50.4
Ankara	3283.5	23.4	2860.7	24.6	2912.9	23.3	2490.1	24.7
İzmir	881.2	6.3	731.3	6.3	807.2	6.5	657.3	6.5
Adana	296.4	2.1	247.6	2.1	268.1	2.2	220.0	2.2
Bursa	386.4	2.8	328.1	2.1	348.9	2.8	290.6	2.9
Kayseri	73.9	0.5	62.8	0.5	66.4	0.5	55.3	0.5
Gaziantep	42.0	0.3	32.3	0.3	38.0	0.3	28.3	0.3
Konya	148.4	1.1	117.2	1.0	136.3	1.1	105.1	1.0
Antalya	63.0	0.4	41.4	0.4	59.0	0.5	37.4	0.4
Diyarbakır	5.6	0.0	4.1	0.0	5.3	0.0	3.8	0.0
Erzurum	17.5	0.1	14.6	0.1	16.2	0.1	13.3	0.1
Eskişehir	193.1	1.4	167.7	1.4	176.8	1.4	154.4	1.5
Kocaeli	235.0	1.7	204.1	1.8	214.9	1.7	184.0	1.8
İçel	60.1	0.4	44.1	0.4	55.9	0.4	39.9	0.4
Samsun	46.2	0.3	38.0	0.3	42.6	0.3	34.4	0.3
Büyükşehirler Toplamı	12984.9	92.5	10859.9	93.5	11514.4	92.1	989.4	93.2
Diğer İller Toplamı	1059.7	7.5	760.7	6.5	87.6	7.9	688.5	6.8
Genel Toplam	14044.6	100,0	11620.6	100,0	12502.0	100,0	10078.0	100,0

Kaynak: Türkan, a.g.e., s. 35.

4. Gelirden Alınan Vergilerin Tahsil Şeklinin ve Tahsilatının Değerlendirilmesi

Türk vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Bir başka anlamıyla mükellefler bir yıl içinde elde ettikleri gelirleri, gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmekte, beyan edilen gelirin vergisi vergi idaresince tahsil edilmektedir. 1992 yılında gelir üzerinden alınan vergilerin %73'ü stopaj, %8'i götürü ve diğer surette olmak üzere %81'i beyan esasını dışında vergilendirme ile tahsil edilmiştir.

1992 itibariyle beyannameli mükellef sayısı, 1 919 447 adet gelir ve 189 859 adet kurumlar vergisi mükellefi olmak üzere toplam 2 109 306'dır. Ayrıca 1992 itibariyle, toplam 3 116 301 mükellefin 1 006 995'i götürü usulle vergilendirilen gelir vergisi mükellefi bulunmaktadır.

Stopaj yöntemiyle vergilendirmede, stopaj, ödemeyi yapan kişi veya kuruluşça yapılarak, vergi dairesi veya saymanlığa yatırıldığı için, vergi idaresinin ayrıca bir külfet ile karşılaşması söz konusu değildir. Vergi dairesinin buradaki başlıca işlevi yapılan stopajın tahsilidir. Böyle bir tahsilatın bir banka veya PTT aracılığı ile yapılması da mümkündür. Stopaja ilişkin beyannamenin kabul edilip dosyalanması emek ve zaman almakla birlikte, tahakkuk eden gelir vergisinin büyük bir bölümünün (1988-93 dönemi için ortalama %80.2) stopaj suretiyle tahakkuk ettiği dikkate alınırsa vergi idaresinin ayrıca bir çaba sarfetmesinin gerekmediği sonucuna ulaşılmaktadır.²⁵ Çünkü belirtilen ödemeler genelde kamu kuruluşları ile özel sektör kuruluşları ve ilgili kişilerce yapılmaktadır.

Götürü gelir vergisi mükellefleri tarafından ödenen gelir vergisi önceden belirlenmiş matrahlar üzerinden tahakkuk ve tahsil edilmekte-

(25) ŞENGÜL, a.g.m., ss.33-34

dir. Matrah önceden belli olduğundan vergileme işlemi stopajda olduğu gibi statik bir nitelik göstermektedir.

Stopaj ve götürü usul ile vergilendirmede vergi idaresi, stopaj yapılması gereken ödemelerden stopajın yapılıp yapılmadığını, götürü usulde vergilendirilen mükelleflerde götürülük hadlerinin aşıp aşılmadığını, ayrıca beyannameli mükelleflerde de gerçek gelirin beyan edilip edilmediğini araştırmak zorundadır. Ancak 1980 sonrası dönemde gelir üzerinden alınan vergilerde mükellef sayısının ortalama olarak 3 milyon civarında kalması, vergi idaresinin bu konuda bir inceleme çabası içinde olmadığını düşündürmektedir.

Stopaja ilişkin veriler incelendiğinde (Bkz. Tablo 11), serbest meslek işleri karşılığı yapılan ödemelere ait stopajın (1987-92 döneminde) toplam gelir vergisi tahakkukunun %2.7 ile 4.3'ü arasında gerçekleştiği görülmektedir. Bu durum; vergi idaresi, stopaja tabi ödemelerden stopaj yapıldığında, götürü usule tabi mükellefler de ilgili yıl tahakkuk eden vergileri ödediklerinde tahsilat yapmaktadır, şeklindeki görüşü destekler mahiyettedir.

Gelir üzerinden alınan vergilerde toplam tahsilatın içinde beyana dayalı olarak yapılan tahsilatın payı, 1992 yılı için %19'dur. Bu payın düşük olması beyana dayalı vergilerde hayat standardı, ortalama kâr haddi gibi vergi idaresince en az zorunlu vergiyi almayı amaçlayan bazı güvenlik önlemlerinin varlığına bağlanmaktadır. Bu konudaki bir çalışmada yıllık beyanname vermek zorunda olan gelir vergisi mükelleflerinin, 1990 yılında ödedikleri toplam gelir vergisi ile bunların hayat standardı esasına göre ödeyecekleri zorunlu asgari vergiler arasında yapılan karşılaştırma, ticari ve mesleki kazanç sahiplerinin ancak zorunlu vergi kadar

vergi ödedikleri, gelir vergisini sanki bu zorunlu vergiden ibaretmiş gibi algıladıkları ileri sürülmektedir.²⁶

1988-92 döneminde gelir vergisi tahsilatının beyannameli, götürü mükellefler ve stopaj yöntemi ile vergilendirilenler arasındaki dağılımı Tablo 24'tedir. Tablodan dönem içinde beyannameli ve götürü mükelleflerin, gelir vergisi tahsilatı içindeki payının düştüğü, stopaj yöntemiyle vergilendirilenlerin payının yükseldiği anlaşılmaktadır.

Tablo 24: G.V. Tahsilatının Mükellef Grupları İtibarıyla Dağılımı (%)

Yıllar	Beyannameli Mükellefler	Götürü Mükellefler	Tevkifatla Vergilendirilenler
1988	25.0	1.6	73.4
1988	17.7	1.0	81.3
1990	15.1	0.9	84.0
1991	13.1	0.7	86.2
1992	15.0	0.8	84.2

Kaynak: Şengül, a.g.m., s. 35.

Tablo 24'ten görüldüğü üzere gelir vergisindeki tahsilat artışını sağlayan mükellefler stopaj yöntemiyle vergilendirilen mükelleflerdir. Toplam gelir vergisi tahsilatı içinde beyannameli gelir vergisi mükelleflerinin payının 1988-92 döneminde giderek düşmesi, söz konusu mükelleflerin, götürü ve asgari zorunlu miktarı ödenmesi gereken vergi miktarı olarak algılamalarının bir sonucudur. Bu duruma göre, defter ve belgeye dayanılarak (gerçek usul) vergilendirmenin yerini, götürü vergi ile asgari zorunlu vergi almış olmaktadır.

Mükellef sayısındaki durağanlık, beyannameli ve götürü mükelleflerin gelir vergisi tahsilatındaki paylarının dönem içinde düşmesi ile birlikte ele alındığında, vergi idaresinin, söz konusu mükelleflerden asgari zorunlu vergiyi tahsil etmekte yetindiğini düşündürmektedir. Diğer bir anla-

(26) Behçet MERZİ, **Vergi Reformu Konusunda Öneriler**, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Ankara 1993, ss. 15-16.

tımla vergi idaresi gerçek kazancın tesbiti yönünde herhangi bir gayret göstermemekte ya da gösterdiği gayret etkili olmamaktadır. Böylece mükellef asgari zorunlu vergi veya götürü vergiyi ödemekte, gelir idaresi ise bu durumu adeta kabullenmektedir. Stopaj yöntemi ile vergilendirme zaten ödemeyi yapan kişi ve kuruluşlarca yapılmakta ve yapıldığı kadarıyla vergi dairesine ödenmektedir.²⁷

Yukarıda yapılan tesbitler sonucunda; vergi dairesinin, bu haliyle kendisine verilen beyannameleri dosyalayan vergi olarak ödenen tutarı tahsil eden bir idare görünümü sergilediği söylenebilir.

D- Vergi Denetimi ve Başarısı

Günümüzde vergilerin büyük bir bölümü mükellefin beyanı ve vergi idaresinin tahsil ve denetimi esasına dayanmaktadır. Beyan esası vergilendirme ile ilgili bilgilerin en iyi, mükellef tarafından bilindiği varsayımına dayanmaktadır. Söz konusu yöntemin başarısı mükellefin beyanının doğru olmasına bağlıdır.²⁸ Ancak mükellefler her zaman doğru bilgi vermeyebilir. Bu durum, vergi denetiminin önemini ortaya koymaktadır.

Vergi denetimi, kısaca vergi idaresi ve mükelleflerin yasalarda saptanan prensipler doğrultusunda hareket edip etmediklerinin belirlenmesidir.²⁹ Buna göre vergi denetimi, vergi idaresinin denetimini de kapsamaktadır. VUK ise vergi denetiminin, vergi incelemesi adı altında şöyle tanımlamaktadır: "... Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamaktır." (VUK md.134) Bu tanım idarenin de-

(27) ŞENGÜL, a.g.m., s. 36.

(28) Mehmet AKBAY, "Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi", **Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu**, Maliye Bakanlığı APK Yayını No: 1990/308, Ankara 1990, s. 211.

(29) İsmail ÇAN, "Türkiye'de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi", **Maliye Dergisi**, APK Yayını, Sayı 53, Eylül-Ekim 1981, s. 66

netlenmesini dışarıda bırakmaktadır. Söz konusu tanıma dayanarak vergi denetiminin olandan çok olması gerekenin saptanmasına yönelik olduğu belirtilmektedir.³⁰

Türkiye'de vergi denetimi, merkezi denetim elemanları (Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü) tarafından Ankara, İstanbul ve İzmir'de sürekli, tüm Türkiye düzeyinde de geçici olarak yapılmaktadır. Bunun yanı sıra, mahalli denetim elemanları (vergi denetmeni, yoklama memuru) tarafından bölge ve il düzeyinde sürekli, ilçelerde ise geçici olarak denetim yapılmaktadır.³¹

Ülkemizde vergi denetimi esas olarak, vergi incelemesi ve yaygın ve yoğun vergi denetimi olmak üzere iki kategoride yapılmaktadır.

1. Vergi İncelemeleri

Vergi incelemesi, Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü, Vergi Denetmeni ve bunların yardımcıları ile Defterdar ve Vergi Dairesi Müdürü tarafından yapılmaktadır (VUK md. 135).

Ülkemizde 1984-1991 döneminde, söz konusu denetim elemanlarınca yapılan vergi inceleme sonuçları Tablo 30'da görülmektedir. Söz konusu dönemde, toplam 532 664 adet vergi incelemesi yapılmıştır. Bunun sonucunda, incelenen 35.6 trilyon liralık matraha karşılık 18.7 trilyon liralık matrah farkı bulunmuştur. Bulunan matrah farkının, incelenen matraha oranı %52,5'dir.

Bu dönemde inceleme, en yüksek 108 574 adet ile 1990 yılındadır. En düşük ise 33 072 adet ile 1984 yılındadır. Bulunan matrah farkının incelenen matraha oranı, 1984'ten itibaren sırasıyla, %120, %98, %129,

(30) Metin ÖZŞAHİN, "İşletmelerin İç ve Dış Denetiminde Vergi Denetiminin Yeri", **Vergi Dünyası**, Sayı: 57, Mayıs 1986, s. 4.

(31) CAN, a.g.m., s. 82.

%26, %31, %45, %63, %50'dir. Dönem ortalaması ise %53'tür. Buna göre, matrah farkı en düşük 1987'de %26, en yüksek 1986'da %129 olarak gerçekleşmiştir. 1984-91 dönemi için, incelenen matrahın en az olduğu 1984 yılında %120 matrah farkı bulunmasına karşılık, incelenen matrahın en yüksek olduğu 1990 yılında %50 matrah farkı bulunmuştur. Bu durumdan vergi incelemelerinin etkisini gösterdiği anlaşılmaktadır.

Beyanname veren gelir ve kurumlar vergisi mükellefi sayısı 2.1 milyon civarında bulunmaktadır. Buna göre mükellef sayısı bazında inceleme oranı; 1984'te %1.6, 1985'te %3.2, 1986'da %3.2, 1987'de %3.8, 1988'de %2.5, 1989'da %2.2, 1990'da %5.2, 1991'de %3.8'dir. Söz konusu 8 yıllık dönemde toplam 532 664 mükellef incelendiğine göre, yıl başına ortama mükellef sayısı, 66 583'tür. Bu durumda ülkemizde söz konusu dönem için ortalama vergi inceleme oranı %3.2 olmaktadır.

Matrah farkının incelenen matraha oranının yıllar itibarıyla çok farklı bulunması, bu konuda sağlıklı bir değerlendirme yapılmasını engellemektedir. Çünkü bu incelemeler hakkında ayrıntılı bilgiler mevcut değildir. Söz konusu durum başlıca iki şekilde değerlendirilmektedir. Birincisine göre; mesela, 1986'da matrah farkı incelenen matrah oranı %129 ise vergi kaybı da aynı (%129) oran civarında düşünülebilir. Vergi kaçırma eğilimi yüksek olduğu yolunda karineler olan veya hakkında ihbar bulunan mükelleflerin incelemeye alındıkları bilinmektedir. Ayrıca vergi gelirlerinin %50'sinden fazla bir bölümünün, vergi kaçağı bulunmayan veya asgari düzeyde olan vergilerden (ücretlilerin ödedikleri vergiler, motorlu taşıtlar vergisi gibi) oluştuğu göz önünde bulundurulursa beyanname mükelleflerin neden olduğu vergi kayıp ve kaçağının boyutları büyüktür.³²

(32) Altan TUFAN, " Vergi Denetimi Uzmanlık İş", *Bilanço Dergisi*, Şubat-Mart, 1992, s. 15

Tablo 25: Denetim Birimlerince Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları

(1984-91)

Denetim Birimi	Yılı	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı
Teftiş Kurulu Bşk	1984	321	3 482 791 961	2 455 306 076
Hesap Uzm Kur Bşk	1984	3714	76 301 248 000	96 422 320 000
Gelirler Kontrolör	1984	1879	9 548 810 945	18 901 706 821
Vergi Kont. Memur	1984	27062	33 128 690 799	28 273 772 556
TOPLAM	1984	33072	122 552 542 685	147 083 104 253
Teftiş Kurulu Bşk	1985	2871	740 791 414	2 002 552 503
Hesap Uzm Kur Bşk	1985	3120	153 914 778 000	116 203 183 000
Gelirler Kontrolör	1985	3081	13 732 586 581	32 679 570 527
Vergi Kont. Memur	1985	57629	131 246 495 594	142 471 567 470
TOPLAM	1985	66681	299 634 632 093	294 346 853 600
Teftiş Kurulu Bşk	1986	1560	8 963 720 000	10 016 660 140
Hesap Uzm Kur Bşk	1986	2440	627 887 056 482	1 012 567 154 000
Gelirler Kontrolör	1986	5219	276 501 173 873	245 586 183 507
Vergi Kont. Memur	1986	57324	245 950 877 039	230 174 578 629
TOPLAM	1986	66550	1 157 302 829 394	1 498 316 601 476
Teftiş Kurulu Bşk	1987	457	7 886 224 872	8 243 522 349
Hesap Uzm Kur Bşk	1987	3224	2 250 882 927 881	283 178 485 000
Gelirler Kontrolör	1987	2586	414 934 321 084	266 475 980 257
Vergi Kont. Memur	1987	73896	275 716 554 227	175 481 158 398
TOPLAM	1987	80264	2 949 622 027 964	764 390 046 998
Teftiş Kurulu Bşk	1988	580	6 982 570 114	20 489 358 134
Hesap Uzm Kur Bşk	1988	3174	1 170 385 621 000	231 535 508 000
Gelirler Kontrolör	1988	5138	1 280 457 846 451	389 218 749 414
Vergi Kont. Memur	1988	42825	536 006 131 022	331 995 438 403
TOPLAM	1988	51495	3 092 821 270 587	953 239 051 951
Teftiş Kurulu Bşk	1989	918	41 136 831 067	41 468 616 200
Hesap Uzm Kur Bşk	1989	3589	1 575 854 576 000	865 895 195 000
Gelirler Kontrolör	1989	2362	1 642 188 444 796	511 482 960 266
Vergi Kont. Memur	1989	39358	1 027 533 225 536	514 598 255 820
TOPLAM	1989	47225	4 286 513 177 399	1 933 445 047 186
Teftiş Kurulu Bşk	1990	2104	36 069 374 944	181 166 313 548
Hesap Uzm Kur Bşk	1990	3338	3 360 455 935 329	3 712 482 176 000
Gelirler Kontrolör	1990	3047	4 821 772 271 714	1 585 087 938 199
Vergi Kont. Memur	1990	100085	1 750 767 653 171	778 786 804 158
TOPLAM	1990	108574	9 969 065 235 158	6 257 503 031 903
Teftiş Kurulu Bşk	1991	1541	505 539 582 551	105 228 752 717
Hesap Uzm Kur Bşk	1991	2945	5 575 167 838 000	4 325 156 189 000
Gelirler Kontrolör	1991	2823	4 968 770 560 404	1 337 848 948 302
Vergi Kont. Memur	1991	71494	2 705 332 720 264	1 107 367 333 105
TOPLAM	1991	78803	13 754 810 491 219	6 875 621 143 124
GENEL TOPLAM		532 664	35 632 322 206 499	18 723 944 880 491

Kaynak: Vergi İstatistikleri Yıllığı (1982-91), s. 105.

İkincisine göre, matrah farkı oranlarının yüksek olması ve aynı oranda vergi kaybı, şeklinde değerlendirme yapılması yanıltıcıdır. Söz konusu oranlara dayanarak vergi kayıplarının boyutlarının hesaplanması gerçekleri yansıtmaz. Öncelikle vergi inceleme sonuçları ile ilgili ayrıntılı bilgiler yoktur. İkinci olarak, oranların her yıl birbirinden çok farklı olması, oranın yüksek olduğu yıllarda damga vergisi ve sigorta muameleleri vergisi gibi, yüksek matrahlı vergilerin incelenmiş olmasından kaynaklanabilir. Üçüncü olarak, bulunan matrah farkı oranını vergiler için de aynen geçerli saymak vergi oranlarındaki farklılıklar ve artan oranlılık nedeniyle her zaman için gerçekleri yansıtmayabilir. Son olarak ise, vergi denetim elemanlarının gösterdikleri performansın birimler ve yıllar itibariyle farklılık göstermesi de inceleme sonuçlarını etkileyecektir.³³

Matrah farkı oranını, vergi kaybı oranı ile aynı saymak, bir toplumda hastaneye başvuran hastaların sağlık durumu ile ilgili verilerden hareketle toplumun sağlık durumu hakkında yorum yapmak şeklinde değerlendirilerek, bunun yanlış olacağı belirtilmektedir.³⁴

Yukarıda belirtilen her iki değerlendirmenin de kendince haklı yanları bulunmaktadır. Ancak ortada bir gerçek vardır. O da incelemelerde kesinlikle matrah farkı bulunmaktadır. Bu konuda isabetli bir değerlendirme yapılmamasının sebebi; denetimin birden çok birim tarafından yerine getirilmesi, söz konusu birimler arasında bir işbirliği olmaması ve incelecek mükellef seçiminde belli kriterler bulunmaması olarak belirtilebilir.

Bulunan matrah farkının incelenen matraha oranı 1987'den itibaren düşmektedir. Bu düşme 1985 yılında yürürlüğe giren KDV ile ilgili in-

(33) Nevzat SAYGILIOĞLU, "Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutlarının Ölçülebilirliği", *Vergi Dünyası*, Sayı 108, Ağustos 1990, s. 20.

(34) AKBAY, "Vergi İncelemeleri ...", s. 258.

celemelerin ve özellikle vergi iadesi incelemelerinin, yapılan incelemeler içinde ağırlık kazanmasından ve servet beyanı açısından yapılan gelir vergisi incelemelerine son verilmesinden kaynaklanmaktadır.³⁵

Yıllık beyanname veren gelir ve kurumlar vergisi mükellefi sayısı ülkemizde 2.1 milyon civarındadır. Söz konusu mükellef sayısı ülkemizde nüfusun %4'ü civarındadır. Beyannameli mükellef sayısının bu kadar az olmasının sebepleri; bazı faaliyet alanlarının vergi dışı bırakılması, geniş kapsamlı muafiyet ve istisnalar, stopaj yönteminin geniş ölçüde uygulanması, bazı alanlarda yapılan stopajın nihai vergilemeye dönüşmesi, bazı mükelleflerin götürü usulde vergilendirilmesi ve aile reisi beyanı uygulamasıdır.³⁶

Beyannameli mükellef sayısının az olmasına rağmen ülkemizde inceleme oranı çeşitli hesaplamalara göre %3 ile %5 arasındadır. Zamaşaımı süresi (5 yıl) içinde, her mükellefin en az bir defa incelenmesi gerektiğinden hareketle, söz konusu oran %20 olarak düşünülürse, ülkemizdeki oran düşük sayılabilir. Yıllara göre değışmekle birlikte, inceleme oranı %4 kabul edilirse, bir mükellefin ancak 25 yılda bir incelenebileceğı ortaya çıkmaktadır.³⁷ Ancak hiçbir ülkede inceleme oranı aşırı maliyetleri nedeniyle yüksek tutulmamaktadır. Önemli olan yüksek oranda inceleme değıl, az fakat etkin ve caydırıcı incelemedir.

Vergi incelemelerini değıerlendirme açısından Türkiye'de, yukarıda belirtilen veriler dışında, vergi incelemelerinin sonuçlarını ve etkilerini içeren istatistikî bilgiler ve araştırmalar bulunmamaktadır. Örneğın; incelenen matrahın beyan edilen toplam matraha oranı, bulunan matrah

(35) AKBAY, "Vergi İncelemeleri ..." , s. 225.

(36) AKBAY, "Vergi İncelemeleri ..." , s. 225.

(37) AKBAY, "Vergi İncelemeleri ..." , s. 229.

farkları nedeniyle ödenmesi gereken vergilerin tahsilat oranı, söz konusu vergilerin hangi oranlarda uzlaşma, ödeme ve ihtilaf ile sonuçlandığı ve incelemeye tabi tutulan mükelleflerin inceleme öncesi ve sonrası dönemlerdeki tavırlarının, incelemeden dolayı hangi ölçülerde değiştiği gibi konularda bilgi toplanması, inceleme sonuçlarının doğru değerlendirilmesi için gereklidir.³⁸

Vergi incelemeleri çalışmanın konusunu oluşturan gelir ve kurumlar vergisi açısından önemlidir. Yapılan vergi incelemeleri içerisinde gelirden alınan vergilere ilişkin incelemenin sahip olduğu pay bilinmemektedir. Ancak, vergi sistemimizde gelirden alınan vergilerin yeri ve bu vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı (%50-%55 civarında) bilinmektedir. Ayrıca gelirden alınan vergiler için bir oto kontrol işlevi de gören KDV'nin vergi gelirleri içerisindeki payı (%15-%20) da dikkate alınır, vergi incelemelerinin büyük bir oranda gelirden alınan vergilere yönelik olduğu söylenebilir.

2- Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi

Vergi incelemesi dışında bazı denetim yolları da bulunmaktadır. Bunlar; yoklama yapmak, kayıt düzeni kontrolü yapmak, fiili envanter yapmak, bilgi istemek, bilgi toplamak şeklinde yürütülmektedir.³⁹ Burada KDV'nin uygulamaya konulmasıyla Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından geliştirilen, kayıt ve belge düzeni, cari denetim veya yüzeysel denetim olarak da adlandırılan, ancak daha çok yaygın ve yoğun vergi denetimi olarak bilinen denetim türü ve uygulamasına da değinmek gerekmektedir.

(38) AKBAY, "Vergi İncelemeleri ...", s. 225.

(39) Uçar DEMİRKAN, **Kamusal Mali Denetim (Türkiye'deki Uygulaması ve Eleştirisi)**, Maliye Tetkik Kurulu Yayını No: 172/1977, Damga Matbaası, Ankara 1977, s. 61-63

Yaygın ve yoğun vergi denetimi kısaca, anında yapılan denetimdir. Söz konusu denetimin amacı şöyle özetlenebilir:⁴⁰

i. Ekonomik delil sistemine işlerlik kazandırılması, ii. Vergi incelemelerinin, mükellef defter ve belgeleri ile sınırlı kalmaktan kurtarılması, iii. Mal, hizmet ve nakit hareketlerinin tümü için belge düzenlenmesini ve düzenlenen belgelerin yasal defterlere kaydının sağlanması, iv. Mükellefiyet ile ilgili somut olayların, kayıtların ve konuların araştırılması, vergilendirme ile ilgili olayların anında saptanması (örneğin, vergi levhasının asılıp asılmadığı, günlük kasa defteri veya perakende satış ve hasılat defterinin işyerinde bulundurulup bulundurulmadığı, belge düzenine uyulup uyulmadığı gibi),

Yaygın ve yoğun vergi denetimi, olayın fotoğrafının çekilmesi sırasında tesbit edilen aykırılığın giderilmesine yöneliktir. Vergi suçuna teşebbüs oluşturan fiilin tesbiti halinde, cezasını kesilmesi esasına dayanır.⁴¹

Yaygın ve yoğun vergi denetimi, bir yandan vergiyi doğuran olayın gerçek yönü ile kayıtlar arasında ilişki kurulmasını, diğer yandan da vergi kaybına yol açacak suçların zamanında önlemesini sağlamaktadır. Ayrıca idare-mükellef diyalogu gelişmekte, idarenin yol gösterici işler görmesi de mümkün olmaktadır.

Ülkemizde yaygın ve yoğun vergi denetimleri genelde, vergi denetmenlerinin eşgüdümünde, yoklama memurları ve yoklama için özel

(40) Sami KAZICI, "Vergi Kaçaklığına Teorik Yaklaşım ve Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi İstihbarat Arşivi Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Sayı 146, Ekim 1993, s. 33.

(41) Kemal KILIÇDAROĞLU, "Gelir İdaresinin Denetim Fonksiyonu ile Denetimde Bilgisayar ve Diğer İletişim Araçlarının Kullanılması", **Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu**, M.B., APK. Kurulu Yayını No: 1990/398, Ankara 1990, s. 196.

yetki verilen memurlar tarafından yapılmaktadır. 1985-1992 yıllarında Türkiye genelinde yaptırılan yaygın ve yoğun vergi denetimi sonuçları Tablo 26'dadır.

Tablo 26: Türkiye Genelinde Yaptırılan Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Sonuçları

YILI	DENETİMLERE AY (TİBARIYLA) KATILAN				DENETİMLERE İLİŞKİN YILLIK TESBİTLER		
	TOPLAM ELEMEN SAYISI	VERGİ KONTROL MEMURU SAYISI	YOKLAMA MEMURU SAYISI	YOKLAMA YETKİSİ	DENETLENEN MÜKELLEF SAYISI	DENETİM SONUCU DÜZENLENEN CEZALI TUTANAK SAYISI	KESİLEN TOPLAM CEZA TUTARI (TL)
				VERİLEN MEMUR SAYISI			
1985	12 174	980	1 645	9 549	4 038 400	585 669	3.091.317.000
1986	11 593	644	2 668	8 281	4 293 364	539 697	10.606.786.285
1987	13 110	647	3 933	8 530	4 087 437	478 283	10.296.667.224
1988	16 396	772	5 488	10 136	5 315 475	648 429	15.097.906.123
1989	17 446	842	5 800	10 804	4 382 291	543 253	28.673.857.400
1990	16 756	834	5 307	10 615	5 866 550	682 965	87.056.810.069
1991	15 054	714	4 318	10 022	5 351 730	603 463	75.504.757.839
1992	13 376	725	3 666	8 985	1 548 509	160 655	22.144.145.217
TOPLAM	115 905	6 158	32 825	76 922	34 883 756	4 242 414	252.472.247.157

Kaynak: Vergi İstatistikleri Yıllığı (1982-91)

1985-92 döneminde; 6158'i vergi kontrol, 32 825'i yoklama, 76 922'si yoklama yetkisi verilen memur olmak üzere, toplam 115 905 memurun katılımı ile 34 883 756 adet mükellef denetlenmiştir. Söz konusu denetimlerde 4 242 414 adet cezalı tutanak düzenlenmiş, toplam 252.5 milyar lira ceza kesilmiştir.

Bu dönem içinde denetlenen mükellefin ortama sayısı 4.4 milyondur. Denetlenen en az mükellef 1.5 milyon ile 1992'dedir. Buna karşılık en fazla mükellef 5.8 milyon ile 1990 yılında denetlenmiştir. Denetim sonucu düzenlenen cezalı tutanak sayısı ise, en az 1992'de 160 655 adet, en çok 1990'da 682 965 adettir. Söz konusu tutanakların bu dönem için ortalaması 530 301'dir. Cezalı tutanak sayısının denetlenen mükellef sayısına oranı, 1985'te %14.5, 1986'da %12.6, 1987'de %11.7, 1988'de %12.2,

1989'da %12.4, 1990'da %11.6, 1991'de %11.3, 1992'de %10.4'dür. Dönem ortalaması ise 12.2'dir. Buradan, denetlenen her yüz mükelleften 13'üne cezalı tutanak düzenlendiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Ayrıca belge düzeninin yerleştirilmesi amacıyla "paralı denetim" adı verilen denetim türü geliştirilmiştir. Paralı denetim, vergi incelemesine yetkili elemanlar ile özel yoklama yetkisi verilen memurlar tarafından mal ve hizmet alımı suretiyle yapılmaktadır. Söz konusu denetimde denetim elemanı, müşteri gibi alış verişi yapmakta, mükellefin kendiliğinden belge düzenleyip düzenlemediğini kontrol etmektedir.⁴² 1991 yılında 28.569 mükellef nezlinde paralı denetim yapılmış, mükelleflerin 20.754'ünün alış verişi sonucu istenmeden fiş yada fatura verdiği saptanmıştır. Buna göre, alış verişi sonucu istenmeden belge verenlerin oranı %72.6'dır. Ceza uygulanan mükellef sayısı 7.815 adet kesilen ceza tutarı ise 617 milyon liradır. Mükellef başına düşen ceza tutarı 79000 TL civarındadır.

Maliye Bakanlığı Ocak 1994'te İstanbul, Ankara, İzmir ve Bursa illerini kapsayan yaygın ve yoğun denetimler başlatmıştır. Söz konusu denetimlerde İstanbul'da yaklaşık 400 000 mükellef denetlenmiş bunlardan 64 000'i hakkında rapor düzenlenmiştir. Bu denetim sonucunda 41 milyar lira civarında vergi cezası kesilmiştir. Bu denetimler sırasında İstanbul'da 6298 kayıtsız mükellef saptanmıştır. Görüldüğü üzere söz konusu denetimler, kayıt dışı kalmış mükelleflerin vergi kapsamına alınması açısından faydalı olmuştur.⁴³

Uygulamada yaygın ve yoğun vergi denetimine etkinlik kazandırılması düşüncesi ile işyeri kapatma cezası getirilmiştir. Ocak-Eylül 1989 tarihi itibarıyla Türkiye genelinde kapatılan işyeri sayısı 2022'dir.

(42) KAZICI, a.g.m., s. 34

(43) Maliyeden Etkin ve Yaygın Vergi Denetimi, *Mükellefin Dergisi*, Lebib Yalkın Yayınları, Sayı 19, Temmuz 1994, s. 90.

Ayrıca ikinci kez kapatılan işyeri sayısı da 36'dır. En çok kapatılan işyeri, 654 adet ile Ankara'dadır. Bunu sırasıyla Adana 236, Aydın 106, İzmir 105, Konya 103, İstanbul 74, Balıkesir 67, Hatay 67 ve Bursa 52 işyeri ile izlemektedir.

Denetimde üzerinde durulması gereken bir konu da uzlaşma kurumudur. Söz konusu kurumun, denetimin işlevini ve etkinliğini artırdığı belirtilmektedir. Özellikle denetim elemanlarının oluşturduğu komisyonlar aracılığıyla yapılan "tarhiyat öncesi uzlaşma" büyük ölçüde tarafların uzlaşması ile sonuçlanmaktadır (Tablo 27).

Tablo 27: Türkiye Geneline Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları

Yıllar (1)	Uzlaşma İstenilen Rapor Sayısı	Uzlaşılan Rapor Sayısı	Oran % (3/2)	Uzlaşma Sonrası Vergi	(1.000 TL) Uzlaşma Sonrası Ceza
	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
1987 (*)	14.938	10.512	70	15.662.360	3.866.579
1988	21.804	18.609	85	24.847.830	8.150.970
1989 (**)	6.672	5.392	81	18.149.684	5.316.881

(*) 1.3.1987 - 31.12.1987 dönemi

(**) 1.1.1989-30.9.1989 dönemi

Kaynak: Kılıçdaroğlu, Gelir İdaresinin... s.204

Tablodan görüleceği üzere, uzlaşma oranı ortalama %80 civarındadır. Defterdarlık bünyesinde yapılan Uzlaşma Komisyonlarında da bu başarıyı görmek mümkündür (Tablo 28).

Tablo 28: Türkiye Geneline Uzlaşma Komisyonları Faaliyetleri

Yıllar	Uzlaşmaya Giren			(Ödenmesi Gereken)			Kaldırılan		
	Dosya Sayısı	Vergi Miktarı (1000 TL)	Ceza Miktarı (1000 TL)	Dosya Sayısı	Oran (4/1)	Vergi Miktarı (1000 TL)	Ceza Miktarı (1000 TL)	Vergi Miktarı (1000 TL)	Ceza Miktarı (1000 TL)
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
1984	-	3.112.374	3.718.375	19.398	-	3.086.125	1.126.841	26.221	2.591.533
1985	-	3.268.328	4.269.333	21.431	-	3.214.844	1.821.648	53.484	2.447.690
1986	-	5.198.865	15.094.030	21.825	-	2.247.716	1.730.260	1.331.449	4.385.923
1987	141.124	24.012.660	75.234.031	111.694	79	13.967.503	9.627.827	5.188.477	4.012.100
1988	119.097	22.023.668	65.809.561	113.350	95	12.860.490	7.017.731	2.922.307	39.623.092
1989*	72.837	84.253.950	114.850.183	57.130	78	19.228.611	11.040.724	6.625.170	70.043.475

(*) 1.1.1989-30.9.1989 tarihlerini kapsamaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma hariç

Kaynak: Kılıçdaroğlu, Gelir İdaresinin... ,s.205

Denetimin etkinliği ve verimliliği, idarenin sağlıklı örgütlenmesi ile mümkündür. Ülkemizde denetim elemanları ayrı ayrı birimler halinde örgütlenmiştir. Ayrıca denetimlere ilişkin ayrıntılı (sektör, meslek, vergi bazında) istatistikler yoktur. Gelir idaresi teknolojik yeniliklerden daha yeni yeni faydalanmaktadır. Bu nedenle Türkiye'de denetimin etkinliği konusunda sağlıklı değerlendirme yapmak mümkün değildir. Denetim elemanları kadrolarının yarıya yakını halen boştur. Bu konu ileride vergi idaresinin sorunları başlığı altında ele alınacaktır. Ancak şunu belirtmek gerekir: Son yıllarda denetime önem verildiği görülmektedir. Mevcut durumda denetim birimlerinin koordinasyonunun sağlanması denetimin etkinliği daha da artıracaktır.

Gelirden alınan vergiler açısından yaygın ve yoğun vergi denetimine bakıldığında, vergi incelemelerinde olduğu gibi, söz konusu denetimin büyük oranda gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik olduğunu söylemek mümkündür. Bir başka deyişle, yaygın ve yoğun vergi denetiminde de muhatapların büyük bir kısmı gelir ve kurumlar vergisi mükellefidir. Ayrıca yaygın ve yoğun vergi denetiminin, vergi incelemesi-

ni tamamlayıcı bir işlev gördüğü söylenebilir. Fakat vergi incelemelerinin derinlemesine ve ayrıntılı bir denetim olmasına karşılık, yaygın ve yoğun vergi denetiminin yüzeysel ve süreklilik arzeden bir yapıya sahip olduğu görülmektedir. Vergi incelemeleri daha ziyade ihbarlı mükelleflere yönelik iken, yaygın ve yoğun vergi denetimi tüm mükellefleri her an denetimle karşı karşıya bırakmaktadır.

E- Vergi İdaresinin Maliyeti

Vergi idaresi vergi kanunlarının uygulanması sırasında bir takım kaynaklar kullanmaktadır. Söz konusu kaynaklar idarenin maliyeti olmaktadır. Vergi idaresinin katlandığı bu maliyetin yanısıra, vergi kanunlarından doğan ödevlerini yerine getiren mükellefin de katlanmak zorunda olduğu bir maliyet bulunmaktadır.⁴⁴ Çalışmanın bu kısmında esas olarak, Türk Vergi İdaresi'nin katlandığı maliyet ele alınacaktır.

Ülkemizde vergi idaresi ve mükellef maliyetleri üzerine yapılan araştırmalar oldukça sınırlıdır. 1975-1984 dönemini kapsayan bir araştırmada⁴⁵ vergi toplama maliyeti ortalama %1.1'dir.

Vergi idaresinin maliyeti konusunda 1983-91 dönemi için tarafımızdan yapılan bir hesaplamada elde edilen maliyetler Tablo 29'dadır. Tabloda görüldüğü gibi, önce Gelirler Genel Müdürlüğü harcamaları toplamına, sonra da söz konusu genel müdürlük ve Hesap Uzmanları Kurulu harcamaları toplamına göre maliyetler hesaplanmıştır.

(44) Ö. Faruk BATIREL, "Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması ve Vergileme Maliyetleri", (Tebliğ), **Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Paneli**, T.T.K. Basımevi, Ankara 1991, s.67

(45) Ö. Faruk BATIREL, "Türk Vergi Yönetimi" **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 28. Seri, 1984/85, s.129

Gelirler Genel Müdürlüğü harcamalarına göre maliyet, 1983'te %0.85 iken 1991'de %1,50'dir. Dönem ortalaması ise %1.12'dir. Söz konusu genel müdürlük ve Hesap Uzmanları Kurulu harcamaları toplamına göre maliyet 1983'te %0.87 iken, 1991'de %1.53'tür. Dönemin ortalama maliyeti ise %1,14'dür. Söz konusu dönemde, idare maliyetinin yaklaşık iki kat arttığı görülmektedir. Bu artışta, otomasyon geçiş projesinde 1985'ten sonra hız verilmesinin etkili olduğu söylenebilir.

Tablo 29: Gelir İdaresinin Maliyeti (1983-91)

Milyar TL						
Yıl	Gelirler Gn.Md.	Hesap Uz.Kur.	GGM+HUK	Toplam	GGM Harc./	GGM+HUK Harc./
	Gerçekleşen	Gerçekleşen	Toplam	Vergi	Top.Vergi Gel.	Top.Vergi Gel.
	Harcama (1)	Harcama (2)	Harcama (1+2)	Geliri (3)	1/3 (%)	(1+2)/3 (%)
1983	16.6	0.4	17	1934.5	0.85	0.87
1984	21.8	0.6	22.4	2372.2	0.92	0.94
1985	42.4	0.8	43.2	3829.1	1.10	1.12
1986	64.3	1.2	65.5	5972.0	1.07	1.09
1987	89.8	2.3	92.1	8051.0	0.99	1.01
1988	142.9	3.0	145.9	14231.7	1.00	1.03
1989	302.7	4.7	307.4	25550.3	1.18	1.20
1990	673.2	12.1	685.3	45399.5	1.48	1.50
1991	1188.7	22.8	1211.5	78745.7	1.50	1.53

Kaynak: Toplam vergi gelirleri Vergi İstatistikleri Yıllığı (1983-91 Tablo 27'den, GGM ve HUK gerçekleşen harcamalar Kesin Hesap Kanunlarından alınmıştır.

Vergi idaresinin maliyeti konusunda bir başka çalışma⁴⁶ ise 1985-91 dönemini kapsamaktadır. Bu çalışmada gelir idaresi harcamalarına, 1986 yılından itibaren vergi idaresini (1987'den itibaren gelir idaresini) geliştirme fonu ve KDV fonundan yapılan harcamalar da katılarak vergi idaresinin maliyeti hesaplanmıştır (Tablo 30). Söz konusu dönemde idarenin ortalama maliyeti %1,55 'dir. Yine aynı dönem için vergi idaresi maliyeti yaklaşık iki kat artmıştır (1985'te %0.97 iken 1991'de %1.72 olmuştur). Bu hesaplama gümrük idaresi ve vergi inceleme giderlerini kapsamamaktadır.

(46) BATIREL, "Türk Gelir İdaresinin ...", s.72

Tablo 30: Gelir İdaresinin Maliyetleri (1985-91)

	(Milyar TL)		
	Gelir İdaresinin Toplam Harcamaları	Toplam Vergi Gelirleri	Gelir İdaresinin Maliyeti (%)
1985	37.2	3829.1	0.97
1986	73.6	5972.0	1.23
1987	138.2	9051.0	1.52
1988	232.6	14231.0	1.63
1989	490.7	25550.3	1.92
1990	829.1	44570.0	1.86
1991	1208.6	69950.0	1.72

Kaynak: Batırel, Türk Gelir İdaresi ... , s. 72

1985-91 dönemi için vergi idaresi maliyetlerinin dağılımı ise tablo 31'dedir.

Tablo 31: İdari Maliyetlerin Dağılımı (%)

	Personel	Diğer Cari	Yatırım	Transfer	Toplam
1985	68.8	8.6	22.6	-	100
1986	53.3	22.6	22.1	2.0	100
1987	60.3	22.4	12.3	5.0	100
1988	57.6	15.9	7.2	19.3	100
1989	67.6	14.2	5.7	12.5	100
1990	67.2	12.6	12.2	8.0	100
1991	67.2	13.2	12.3	7.3	100

Kaynak: Batırel, Türk Gelir İdaresi..., s.72

Söz konusu dönemde, idarenin toplam harcamaları içinde ortalama olarak, personel %63, yatırım %13.4, cari %15.7, transferler ise %7.9 pay almaktadır. Maliyet kalemleri içinde en yüksek pay personelindir. Yatırımların payının diğer cari harcamalar payından da düşük olması dikkat çekicidir. Bu dönemde modern donanım ve otomasyona geçme çabaları gözönünde bulundurulursa yatırımların payının daha yüksek olması beklenirdi. Zaten, yatırımların büyük bir bölümü gelir idaresini geliştirme fonu ve KDV fonundan karşılanmaktadır. Ayrıca personel giderlerinin fonlardan karşılanan payı son yıllarda yükselmiştir. Söz konusu pay 1985'te %12 iken, 1991'de %47.4 olmuştur.⁴⁷

(47) BATIREL, "Türk Gelir İdaresinin", s.73

Bazı ülkelerin idare maliyetleri Tablo 32'dedir.

Tablo 32 : Çeşitli Ülkelerde İdare Maliyetleri (1989)

Ülke	%
F.Almanya	2,35
Arjantin	2,2
İspanya	0,93
ABD	0,55
Fransa	3,4
Japonya	1,16
Norveç	1,05
Hollanda	1,45
İngiltere	1,76
İsveç	1,0

Kaynak: Batirel, Türk Gelir İdaresi..., s.69

Tablodan görüldüğü gibi, en düşük maliyet %0.55 ile ABD'de, en yüksek maliyet ise %3.4 ile Fransa'da gerçekleşmiştir. Söz konusu ülkelerin maliyet ortalaması %1.6'dır. Ülkemizde ise vergi idaresinin maliyeti %1-2 arasında değişmektedir. Görüldüğü üzere, söz konusu ülkeler ile ülkemizdeki idare maliyetleri birbirine yakındır.

IV. TAHSİLATIN ETKİNLİĞİNİ ARTIRMAYA YÖNELİK ÖNLEMLER

Son yıllarda vergi idaresinin etkinliğini sağlamaya yönelik bazı düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Bu düzenlemelerdeki temel amaç, idarenin tahsil ve denetim işlevlerini hakkı ile yerine getirebilmesidir. Söz konusu düzenlemeler ile getirilen önlemler, tek düzen hesap sistemine geçilmesi, vergi idaresinin otomasyonunun gerçekleştirilmesi, istihbarat arşivi oluşturulması, vergi borçlularının ilanı ve tek vergi numarası uygulaması olarak belirtilebilir. Ayrıca bu çerçevede belirtilmesi gereken bir konu da bulunmaktadır: Bu, vergi idaresinin mükelleflerin beyannamelerini mali müşavirlere onaylattırma zorunluluğu getirme girişimidir. Bu konuda tasdik zorunluluğu getiren tebliğ, Danıştay tarafından iptal edilmiştir. Bu durum, Maliye Bakanlığı'nı geri adım atmaya ve beyannamelerini isteyen mükelleflerin tasdik ettirebileceği yolda düzenleme yapmaya mecbur bırakmıştır.

Aşağıda söz konusu önlemler ele alınacaktır.

1- Vergi İdaresinin Otomasyona Geçmesi

Türk Gelir İdaresinin çağın gelişen teknolojik yeniliklerinden faydalanması kaçınılmaz bir gerekliliktir. En küçük uygulama birimi olan vergi dairesi işlemlerinin büyük bir bölümünü üstlenecek ve yürütecek olan bilgi işlem sisteminin kurulması düşüncesi ve çalışmaları 1970'li yıllara dayanmaktadır. 1985 yılına kadar deneme ve sistem arayışı şeklinde süren çalışmalar, 1985-1991 döneminde hız kazanmıştır. Otomasyonun gerçekleştirilmesi için vergi idaresi içinde bir Ana Bilgi İşlem Merkezi ve yurt düzeyinde Bölge Bilgi-İşlem Merkezleri ile vergi daireleri bünyesinde kurulacak Bilgi-İşlem Birimleri olmak üzere kademeli bir örgüt yapısı planlanmıştır. Söz konusu örgüt yapısı 516

sayılı KHK ile 1993'te gerçekleştirilmiştir. Aynı yıl 11 ilde 79 vergi dairesinin otomasyona geçirilmesi tamamlanmıştır.⁴⁸ Otomasyona geçen vergi dairelerinde mükellef takibi ve tahsilat işlemleri bilgisayarla yürütülmektedir. Şimdiye kadar alınan bu mesafe ile bugün, otomasyon projesiyle oluşturulan bilgi işlem birimlerinde (ana merkez, bölge ve vergi daireleri) çeşitli ünvanlarla 2894 personel çalışmaktadır. 1985-93 döneminde otomasyona geçişte gerekli donanımların sağlanması için harcanan para 110 milyar liradır.⁴⁹ Otomasyon için gerek çalışan personel sayısı gerekse harcanan para miktarı gözönünde bulundurulduğunda, otomasyonun idareye büyük bir maliyet getirdiği görülmektedir. Ancak otomasyonun idare için taşıdığı önem ve idarenin uzun dönemde elde edeceği fayda düşünüldüğünde, söz konusu maliyetin pek önemi kalmamaktadır. Vergi dairelerinin tümünün bilgisayara geçmesi için çalışmalar sürmektedir.

Vergi idaresinin günümüzde bilgisayar kullanımı ile mükellef takibi ve tahsilat işlemlerinin yanısıra, denetim birimlerine denetimle ilgili bilgi verebilecek düzeye eriştiği belirtilmektedir. Vergi kaybının önemli bir kısmının beyannamelerin eksik ya da hatalı doldurulmasından kaynaklandığı dikkate alındığında, verilen beyannamelerin bilgisayarla revizyona tabi tutulacak olması bile tek başına önemlidir.⁵⁰

2- Tek Düzen Muhasebe Sistemine Geçilmesi

Tekdüzen muhasebe sistemi 1994 yılından itibaren uygulamaya konulmuştur. Ancak bu sisteme geçiş tarihi bir süreç ile gerçekleşmiştir.

(48) Sırada bilgisayara geçilmesi planan 6 il bulunmaktadır. Bu iller; Konya, Samsun, İçel, Denizli, Hatay ve Antalya'dır.

(49) Fevzi ORAKÇAL, "Gelir İdaresinin Otomasyonu Projesinin Tarihsel Gelişimi, Mevcut Durumu ve Geleceğe Yönelik Planlar", **Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları (1992-1993)**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı A.P.K. Kurulu Başkanlığı Yayını No: 1993/327, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1993.

(50) Kemal KILIÇDAROĞLU, "Gelir İdaresinin Denetimi..", s.201.

Tekdüzen muhasebe sistemi çalışmalarının başlatılması 1964 yılına dayanmaktadır. Günümüze kadar bu süreç içinde çeşitli komisyonlar kurulmuş ve çalışmıştır. 1972 yılında Kamu İktisadi Teşebbüs'lerinde söz konusu sistem uygulamaya konulmuştur. Muhasebe mesleği 1989 yılında çıkarılan 3568 sayılı Kanun'la yasal statüye kavuşturulmuştur. Bu aşamalardan sonra nihayet Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından koordine edilen Muhasebe Standartları ve Hesap Planı Komiteleri Ekim 1990'da başladığı çalışmalarını Temmuz 1991'de tamamlamıştır. Bu çalışmalar sonucunda, her türlü işletme için muhasebe uygulamalarına esas olacak muhasebe kavramları, ilkeleri, standartları, mali tabloların formları ve içerikleri, hesap planı ve açıklamaları saptanmıştır.⁵¹ Maliye ve Gümrük Bakanlığı geliştirilen bu sistemi uygulamaya koymak amacıyla 1 no'lu Muhasebe Sistemi Genel Tebliği'ni yayınlamıştır. 26.12.1992 tarihli bu tebliğ ile sözkonusu sistemin 1993'ten itibaren isteğe bağlı, 1994'ten itibaren zorunlu olmak üzere uygulanması öngörülmüştür.⁵² Söz konusu tebliği ile getirilen düzenleme sonucu gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgilerin, gerek muhasebeleştirme, gerekse raporlama aşamasında tutarlılık ve mukayese edilebilirlik açısından değerlendirilmesi mümkün olacaktır. Bugüne kadar hesap isimleri ve hesap sistemlerindeki farklılıklar kargaşaya yol açmakta, denetim elemanlarını zor durumda bırakmaktaydı. Söz konusu elemanlar, farklı hesap sistemleri ve isimleri karşısında, zaman zaman işin içinden çıkamamakta, dolayısıyla etkin bir denetim yapılamamaktaydı. Tekdüzen muhasebe sisteminin uygulamaya konmasıyla gerek mükellef takibi ve denetim, gerekse tahsilat daha etkin bir şekilde gerçekleştirilecektir.

(51) Yüksel KOÇ YALKIN, *Genel Muhasebe İlkeleri Uygulaması ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları*, Genişletilmiş 8. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 1994, ss.12-15.

(52) Resmi Gazete 26.12.1992 tarih ve 21447 sayı (Mükerrer)

3- İstihbarat Arşivi Oluşturulması

Vergilerin tahsilinin etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için vergi istihbarat arşivi oluşturulması öngörülmüştür. VUK'un 152. maddesinde yer alan ve 1951'de öngörülen söz konusu düzenleme, bugüne kadar başarılı olamamıştır. Bunun en önemli nedeni, vergi idaresinin otomasyona geçmekte gecikmesidir. 1989 yılında konu ele alınarak, Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesinde Vergi İstihbarat Arşivi (Vergi Bilgi Bankası) oluşturulmuştur. Vergi istihbarat arşivi oluşturulmasının amacı; arşivde toplanan bilgilerle vergi kayıpları ve kaçığına neden olan mükelleflerin kolayca tesbiti ve inceleme elemanlarına sağlıklı bilgi akışı sağlanarak denetim etkinliğinin gerçekleştirilmesi olarak belirtilmektedir.⁵³

İstihbarat arşivininin oluşturulmasına ilişkin düzenlemeler 10.5.1989 tarihli resmi gazetede yayınlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile başlamıştır. Maliye Bakanlığı yayınladığı bu tebliğ ile bazı meslek grupları (doktor, mimar gibi) ve kamu kurum ve kuruluşlarından periyodik bilgiler alınmasını öngörmektedir. Söz konusu alınan bilgiler istihbarat arşivinde toplanmakta, konularına göre tasnif edilmekte ve değerlendirilmektedir. İstihbarat arşivinin, etkin yapıya kavuşturulma çalışmaları halen sürdürülmektedir.

4- Vergi Borçluların İlanı (Teşhir)

Vergilerin tahsilinde, çıkarılan mali af yasalarının olumsuz etki yaptığı bilinmektedir. Buna rağmen, günümüze kadar çıkarılan bir çok mali af yasası, mükelleflerin vergi borçlarını ödememelerine ve sürekli af beklentisine girmelerine neden olmuştur.⁵⁴ Buna bağlı olarak bir taraftan

(53) Sami KAZICI, "Vergi İstihbarat Arşivinin Amacı ve Uygulaması", **Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları III**, 1992-93, Maliye ve Gümrük Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı Yayın No 1993/327, Başbakanlık Basınevi, Ankara 1993, ss.67-72.

(54) Nurettin ÇEKİCI, "Amme Borçlusunun İlanı", **Vergi Dünyası**, Sayı 166, Haziran 1995, ss.52-57.

vergisini ödemeyelerin sayısının artması, diğer taraftan siyasilerin mali af düzenlemelerine son vermemeleri kamuoyunun artan tepkisine yol açmıştır. Bu durum, çaresiz kalan vergi idaresinin, vergisini ödemeyenleri kamuoyuna açıklamak zorunda bırakmıştır. Vergisini ödemeyenlerin teşhiri VUK'un 5. ve AATUHK'nın 107. maddelerinde hükme bağlanan "vergi mahremiyeti" müessesesini ihlal etmeyecek şekilde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme, 30.13.1993 tarihinde 9183 sayılı Kanun'a eklenen fıkralar ile yasal çerçeveye kavuşturulmuştur⁵⁵. İlan konu alacakların tesbitinde usul ve esaslar Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 384 No'lu Tahsilat Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Yapılan yasal düzenlemeye göre, ilan edilecek listede borçlunun adı ve soyadı, ünvanı, sicil numarası, toplam borç miktarı ve açıklama sütunları bulunacaktır.

Teşhir, ilk defa 1993 yılına ait 50 milyon ve yukarısı ödenmemiş vergi borcu bulunan mükelleflerin, 15-7.1994 - 12.9.1995 tarihleri arasında ilanı ile yapılmıştır. Uygulama aynı şekilde izleyen yılda tekrarlanmıştır. 386 No'lu Tahsilat Genel Tebliği ile ilan edilecek vergi alacakları 200 milyon ve yukarısı ilan kapsamına alınmıştır. Söz konusu uygulama 17.7.1995-14.9.1995 tarihleri arasında vergi dairelerinde ilan edilerek gerçekleştirilmiştir. Burada özelleştirme kapsamına alınan kuruluşların mal va alacaklarının haczedilememesi istisnasına paralel olarak, söz konusu kuruluşların ilan kapsamı dışında bırakıldığını belirtmek gerekir. Gerek bu düzenleme, gerek ilan edilenler arasında epeyce kamu kuruluşu olması, "devletin devlete borcu olmaz" anlayışının yaygınlaştığını göstermektedir.

Bu konuda, vergisini ödemeyen mükelleflerin teşhir edilmesinin vergi idaresini, vergi tahsil birimi olmaktan çıkararak, seyirci durumuna

(55) Kadir BOY, "Amme Borçlularının İlanı", *Vergi Dünyası*, Sayı 155, Temmuz 1994, ss.16-20

düşürdüğü belirtilerek ; "Eğer bir mükelleften tahakkuk eden vergi, tahsil edilemiyorsa, tahsil edememenin sorumlusu vergi dairesidir. Bu nedenle teşhir edilmesi gereken mükellef değil, vergi dairesi müdürüdür... fonksiyonunu ifa etmeyen bir vergi dairesinin... mükellefi halka şikayet etmeye hakkı yoktur" denilmektedir. ⁵⁶

Vergi ödemeyenlerin ilan kamuoyunun bilgilendirilmesi açısından olumlu bir gelişmedir. Ancak ilan müessesesinin tahsilatı gerçekleştirme açısından tek başına yeterli olmayacağı açıktır. Zaten ilan kurumundan tahsilatı yüzde yüz artırma gibi bir etki beklenmediği, buna karşılık, geçen yıl başlatılan söz konusu uygulamanın olumlu sonuçları ve borçlular üzerinde yaptığı psikolojik etkisinin, tahsilatın artmasına katkıda bulunduğu belirtilmektedir. ⁵⁷

5- Tek Vergi Numarası Uygulaması

Verginin tahsilini etkin bir şekilde gerçekleştirme amacına yönelik girişimlerden biri de tek vergi numarası uygulamasıdır. 24.6.1994 gün ve 4008 sayılı kanun ile 213 sayılı VUK'un 8. maddesine eklenen fıkra hükmüyle, TC tabiiyetinde olan her gerçek kişiye bir vergi numarasının (gerçek kişilerin yanı sıra tüzel kişilere de) verilmesi öngörülmüştür. Ayrıca vergi numarasının, kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişiler tarafından yapılacak işlemlerle ilgili kayıtlarda ve düzenlenecek belgelerde kullanılması mecburiyetini getirmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu düzenleme ile önceki kanundaki eksiklikler giderilmiştir.

Tek vergi numarasının verilmesine halen vergi dairelerinde kayıtlı bulunan mevcut mükelleflerden başlanılmıştır. Tüm mükelleflere ait bilgiler Gelirler Genel Müdürlüğü Bilgi-İşlem Merkezinde toplanmış ve hepsine bir vergi numarası verilmiştir. Buna benzer bir proje de İçişle-

(56) ŞENGÜL, a.g.m., s. 40.

(57) ÇEKİCİ, a.g.m., s.56

ri Bakanlığı'nca yürütölmektedir. Merkezi Nüfus İdaresi Sistemi (MERNİS) projesi adını taşıyan bu projenin amacı da her vatandaşa bir "vatandaşlık numarası" vermektir. Yeterli kaynak bulunması durumunda ancak 3-4 yılda tamamlanabileceği belirtilen bu proje ile, verilecek numaraların vergi numarası olarak kullanılabilmesi de mümkündür. Bu nedenle vergi idaresince gerçekleştirilen mevcut projede, MERNİS projesiyle uyum sağlamak için ihtiyaç duyulan nüfus bilgilerinin de mükellef database (veri) kütüğünde yer alması öngörülmüştür.⁵⁸

Tek vergi numarası verilmeye başlaması vergi idaresinin etkinliği açısından olumlu bir gelişmedir. Bu sayede idare mükellefleri kolayca izleyebilecektir. Ancak burada bir noktanın belirtilmesi gereklidir. Hem İçişleri Bakanlığı'nın hem de vergi idaresinin bu konuda numara vermesi kargaşaya yol açabilir. Bu nedenle, söz konusu kurumların vergi, vatandaşlık, sosyal güvenlik vb. için tek bir numara verilmesi konusunda anlaşmaları bir gerekliliktir. Bir başka ifadeyle, bir vatandaşın resmi ve özel tüm işlemlerde kullanacağı bir tek numara sahibi olması, gerek pratiklik, gerekse etkinlik açısından uygun olacaktır.

Tahsilatın etkinliğini artırmaya yönelik yukarıda belirtilen bu gelişmeler, 1985-1993 döneminde otomasyon çalışmasının sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Söz konusu gelişmeler vergi idaresinin etkinliğini artıracaktır. Bu tesbitten sonra, vergi idaresinin örgüt sorunu da hızla çözülmesi ile "etkin bir vergi idaresi" oluşabilecektir.

(58) Adnan YILDIRIM, "Tek Vergi Numarası Uygulaması Başlarken", *Vergi Dünyası*, Sayı 167, Temmuz 1995. ss.86-89.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TAHSİLATIN BAŞARISINI ETKİLEYEN İDARİ FAKTÖRLER

Etkin bir vergi yönetimi ancak iyi örgütlenmiş bir vergi idaresi ile mümkündür. Sağlıklı örgütlenmeyi gerçekleştiren vergi idaresi vergilerin toplanmasında başarılı olacaktır. Buna karşılık, örgütlenmeyi sağlıklı bir şekilde gerçekleştiremeyen vergi idaresi için bir takım sorunlar ortaya çıkacaktır. Türk Vergi İdaresi bunun somut bir örneğidir. Söz konusu vergi idaresi sağlıklı bir örgüt yapısına kavuşturulamadığı için bir takım sorunlarla karşı karşıyadır. Çalışmanın bu bölümünde, önce Türk Vergi İdaresi'nin idari yapısı ve söz konusu yapıda meydana gelen değişiklikler, sonra ise Türk Vergi İdaresinin idari (örgütsel) yapısından kaynaklanan sorunlar incelenecektir.

I- TÜRK VERGİ YÖNETİMİNİN İDARİ YAPISI VE İDARİ YAPIDAKİ DEĞİŞİKLİKLER

Türkiye'de vergi idaresi esas olarak, Maliye Bakanlığı örgüt yapısı içinde yer almaktadır. Söz konusu bakanlık gelirlerin toplanmasının yanı sıra harcamaların kontrolü ve devlet mallarının korunması ile de görevlidir. Ayrıca 1983 yılı öncesinde para kredi ve mevduat işlerinden sorumlu olan Hazine de söz konusu bakanlık örgütü içinde yer almakta idi. Dolayısıyla vergi idaresini de çatısı altında bulunduran Maliye Bakanlığı örgüt yapısının karmaşık bir görünüm taşıdığı görülmektedir. Temel olarak bu karmaşık örgütlenme, Osmanlı Devleti'ndeki Maliye Örgütü'nün geleneksel yapısının, Türkiye Cumhuriyeti'nce de kabul edilmesinden kaynaklanmaktadır.¹ Söz konusu karma örgütlenme nedeniyle, vergi idaresinin idari yapısı ele alınır-

(1) M.Zeki PAKALIN, *Maliye Teşkilatı Tarihi*, C.I., Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No: 1977-180/1, Ankara 1977, s. 25.55

ken Maliye Bakanlığı örgütünü tamamen soyutlamak mümkün değildir. Çalışma, esas olarak 1980-92 dönemini kapsamasına rağmen, 1980'deki mevcut idari yapı, 1950 tarihli 5655 sayılı Kanun'a dayandığı için, önce 5655 sayılı Kanunla oluşturulan idari yapının ortaya konması daha uygun olacaktır.

A- 5655 SAYILI KANUNLA OLUŞTURULAN İDARİ YAPI

1950 yılı Türk Vergi Sistemi için bir dönüm noktasıdır. 1949'da kabul edilen ve 1950'de yürürlüğe konulan Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu vergi sistemimiz için bir reform niteliği taşımaktadır.² Vergi sisteminde oluşturulan bu reform hareketi, paralelinde söz konusu vergileri tahsil edecek vergi idaresinin örgüt yapısında da bazı düzenlemeleri gündeme getirmiştir.³ Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki 29.5.1936 tarih ve 2996 sayılı Kanun'da 5655 sayılı Kanunla değişiklik yapılarak, yeni idari yapı oluşturulmuştur. Buna göre, söz konusu idari yapıyı merkez ve taşra olmak üzere iki bölümde ortaya koymak mümkündür.

1- Merkezde İdari Yapı

1950-1983 yılları arasında cari olan bu yapıda, Türk Vergi İdaresinin iki bakanlık çerçevesinde örgütlendiği görülmektedir. İç gelirlerin yönetiminden Maliye Bakanlığı, dış gelirlerin yönetiminden ise Gümrük ve Tekel Bakanlığı sorumludur. Çalışmanın konusu gelirden alınan vergiler olduğu için, Gümrük ve Tekel Bakanlığı'nın idari yapısı ele alınmayacaktır.

Türk Vergi İdaresini (Gelirler Genel Müdürlüğü) çatısı altında

(2) NADAROĞLU, a.g.e., s. 418

(3) ÖZER, Devlet Maliyesi, C. II, s. 237

bulunduran Maliye Bakanlığı merkezde bir müsteşar ile aşağıdaki dairelerden oluşmaktadır:⁴

i.Özel Kalem Müdürlüğü, ii. Tetkik Kurulu, iii.Teftiş Kurulu, iv.Hesap Uzmanları Kurulu, v.Baş Hukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü, vi.Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, vii.Muhasebat Genel Müdürlüğü, viii.Gelirler Genel Müdürlüğü, ix.Hazine Genel Müdürlüğü, x.Milli Emlak Genel Müdürlüğü, xi.Devlet Kağıt ve Basım Genel Müdürlüğü, xii.Emekli İşleri Genel Müdürlüğü, xiii.Özlük İşleri Müdürlüğü, xiv.Levazım ve Kıymetli Kağıtlar Müdürlüğü, xv.Darphane ve Damga Matbaası Müdürlüğü

Söz konusu yapıda ayrıca Maliye Bakanlığı'na bağlı birimler de bulunmaktadır:⁵

i.Emekli Sandığı Genel Müdürlüğü, ii.Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü, iii. Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları, iv.Maliye Okulu, v.Kefalet Sandığı

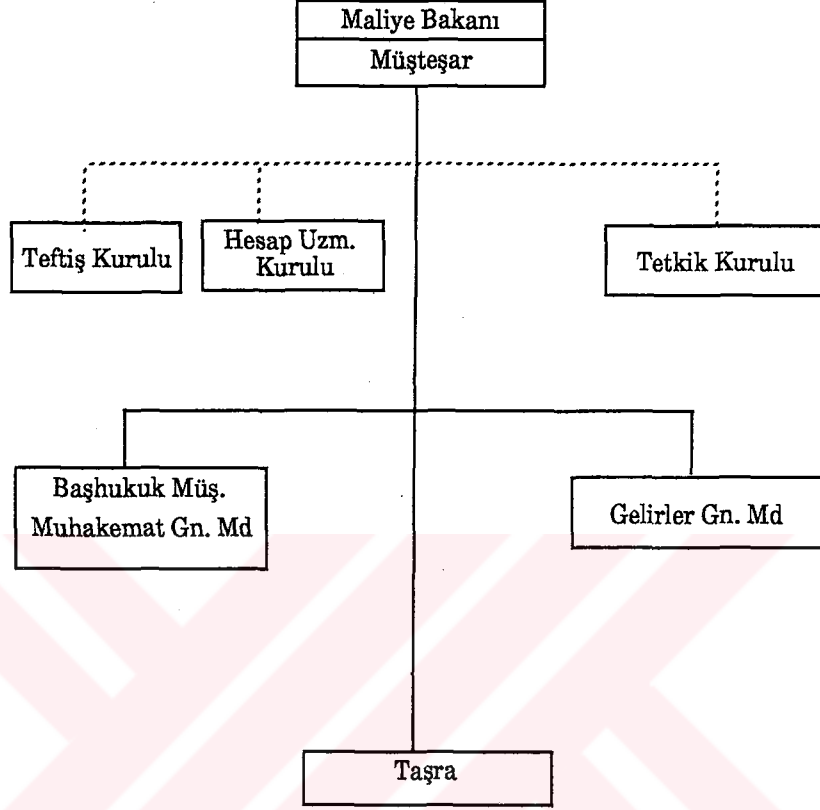
Maliye Bakanlığındaki karma örgütlenme yukarıdaki daireler incelendiğinde daha da açık bir şekilde görülmektedir. Söz konusu bakanlıkta vergi yönetimiyle doğrudan görevli iki kuruluş vardır. Bunlar, Gelirler Genel Müdürlüğü ve Hesap Uzmanları Kurulu'dur. Vergi yönetimiyle doğrudan görevli bu kuruluşların yanı sıra, vergi politikası ve vergi yönetimine ilişkin görevleri olan Tetkik Kurulu, Teftiş Kurulu, Baş Hukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü bulunmaktadır.⁶ Söz konusu kuruluşları vergi yönetimine yardımcı kuruluşlar olarak nitelendirmek mümkündür. Vergi yönetimi ile doğrudan ve dolaylı görevli

(4) 5655 sayılı Kanun, Md. 1, 3.4.1950 Tarihli Resmi Gazete

(5) **Maliye Teşkilatı, Tarihçesi ve Mevzuatı**, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Yayını No: 1994/3, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara 1994, s. 120

(6) Burhan ERDEM, **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**, İ.T.İ.A., Yayınları No: 233/154, Eskişehir 1981, s.105

olan kuruluşların Maliye Bakanlığı içindeki örgütlenmesi Şekil 4'te görülmektedir.



Şekil 4: Vergi yönetimine ilişkin kuruluşların Maliye Bakanlığı İçinde Örgütlenmesi

Kaynak: Erdem, a.g.e., s. 105.

Türk Vergi İdaresinden anlaşılması gereken, esas olarak Gelirler Genel Müdürlüğü'dür. Söz konusu genel müdürlük 2996 sayılı kanunun 5655 sayılı kanun ile değişik 1. ve 10. maddelerine göre kurulmuş ve görevlendirilmiştir. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün görevleri şöyledir (2996 s. Kanunun 5655 s. Kanun'la değişik md. 10):

"i- Devletin gelir bütçesini gerekçesiyle birlikte hazırlamak, ii- Devletin gelirlerine ait kanunların uygulanmasını yönetmek, iii- Devlet alacaklarının zamanında ve kanunlara uygun bir şekilde tahsili için ge-

rekli tedbirleri almak, iv- İller gelir idaresinin eş güdümünü düzenlemek, v- Gelirlere ilişkin kanun ve tüzükleri ve bunlara ilişkin her türlü değişiklikleri hazırlamak,vi- Uygulamadaki anlaşmazlıklar ve duraksamalar üzerine yapılacak sorulara cevap vermek ve bu işlere ilişkin her türlü değişiklikleri hazırlamak, vii- Gelirlere etkisi olan her türlü kanun teklif ve tasarılarını inceleyip, bunlar hakkındaki düşüncelerini belirtmek, viii- Silinmesi gereken vergilere ve tahsil edilemeyerek zaman aşımına uğrayan hazine alacaklarının kanunlar gereğince silinmesine ilişkin işlemleri yapmak, ix- Tahakkuk ve tahsilat hesaplarını ve istatistiklerini toplamak, x- Özel idareler ve belediyeler vergi sisteminin Devlet vergi sistemiyle uyumunu sağlayacak tedbirleri almak."

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün görevleri incelendiğinde, söz konusu Genel Müdürlüğe vergi yönetiminin yanısıra vergi politikasına ilişkin görevler de verildiği görülmektedir. Bunun bir sonucu olarak vergi yönetimi-vergi politikası hizmetlerinin birbirine karıştığı, idarenin yönetici kadrosunun devamlı bir şekilde (kanunla kendisine verilen yetki dahilinde) vergi kanunları üzerinde değişiklikler yaptığı, bu nedenle vergi idaresinin sadece vergi yönetimi ile görevlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir.⁷

Kuruluş ve görevleri yönünden temel işlevi, devlet gelirleri olan Gelirler Genel Müdürlüğü merkez örgütünün, eksikliklere rağmen işlevsel esasa göre kurulduğu ifade edilmektedir.⁸ Gelirler Genel Müdürlüğü merkez kadroları Tablo 33'dadır.

(7) İlhan ÖZER, **Türk Kamu Maliyesi ve Sorunları**, TODAİE Yayınları No: 156, Sevinç Matbaası, Ankara 1976, s. 125 .

(8) ERDEM, a.g.e., s. 106.

Tablo 33: Gelirler Genel Müdürlüğü Merkez Kadroları

Derece	Görev Çeşidi	Sayı	Aylık
3	Genel Müdür	1	100
4	Müşavir	1	90
4	Genel Müdür Yardımcısı (Aynı zamanda birer şubenin müdürüdürler)	3	80
5	İdari Davalar ve Karar Müşaviri	1	80
6	Şube Müdürü	6	70
7	Şube Müdür Yardımcısı	15	60
7	Raportör	6	60
8	Servis Şefi	8	50
9	Servis Şefi	12	40
9	Vergi Memuru	8	40
10	Vergi Memuru	12	35
11	Vergi Memuru	12	30
12	Vergi Memuru	15	25
13	Vergi Memuru	15	20
7	Gelirler Kontrolörü	2	60
8	Gelirler Kontrolörü	2	50
6	Gelir Saymanı	1	70
10	Veznedar	1	35

Kaynak: 5655 s. Kanuna Ekli 2 Nolu Cetvel, 3.4.1950 tarihli Resmi Gazete

Maliye Bakanlığı'nda, doğrudan vergi yönetimiyle ilgili ikinci kuruluş Hesap Uzmanları Kurulu'dur. Söz konusu kurul, Hesap Uzmanları Kurulu kurulması hakkında 4709 sayılı Kanun'a göre oluşturulmuştur. Merkezde bir başkan yönetiminde müşavir, hesap uzmanı ve hesap uzman yardımcılarında oluşmaktadır (4709 s. Kanun):

i-"Gelir kanunlarının emrettiği ödevliler hesaplarını incelemek,
ii- Maliye Bakanı tarafından gerekli görülen etütleri yapmak." Söz konusu kurulun kadroları Tablo 34'de görülmektedir.

Tablo 34: Hesap Uzmanları Kurulunun Kadroları

Derecesi	Memuriyetin Nev'i	Sayı	Aylık
	Hesap uzmanları kurulu		
3	Hesap uzmanları kurulu başkanı	1	100
3	Müşavir hesap uzmanı	3	100
4	Baş hesap uzmanı	15	90
5	Birinci sınıf hesap uzmanı	25	80
6	İkinci sınıf hesap uzmanı	30	70
7	Üçüncü sınıf hesap uzmanı	30	60
8	Dördüncü sınıf hesap uzmanı	35	50
9	Beşinci sınıf hesap uzmanı	45	40
10	Hesap uzman muavini	46	35

Kaynak: 4709 s. Kanun'a Eklî 2 Nolu Cetvelden, 5.4.1945 Tarihli
Resmi Gazete

Vergi yönetimiyle doğrudan görevli söz konusu kuruluşların örgüt yapısı ve görevlerinin belirtilmesinden sonra, bu kuruluşlara yardımcı olarak nitelendirilen kuruluşların örgüt yapısına değinmek gerekmektedir. Bu kuruluşlardan birincisi Tetkik Kurulu'dur. Tetik Kurulu'nun vergi yönetimiyle ilgili görevleri şöyledir (2996 s. Kanun md. 4):

"i- Gelirlere ilişkin olarak hazırlanmış kanun, tüzük ve bunlara ait yönetmelik ve tebliğleri inceleyerek bunlar hakkında görüş bildirmek,
ii- Vergi kanunlarının uygulanmasını inceleyerek istatistikler ve incelemeler yapmak."

1983 öncesi idari yapıda Tetkik Kurulunun kadroları Tablo 31'de gösterilmiştir.

Tablo 35: Tetkik Kurulu Kadroları

Derecesi	Memuriyetin Nev'i	Sayı	Aylık
2	Başkan	1	125
3	Üye	3	100
4	Üye	3	90

Kaynak: 4910 s.Kanun'a Ekli 2 Nolu Cetvel, 7.6.1946 tarihli Resmi Gazete

Söz konusu kuruluşlardan ikincisi Teftiş Kurulu'dur. Teftiş Kurulu'nun vergi yönetimiyle ilgili görevleri şöyle özetlenebilir:

Vergi idaresinin idari denetimini yapmak (2996 s. Kanun Md. 5) ve vergi incelemesi yapmak (VUK Md 135).

Teftiş Kurulu'nun söz konusu yapıda kadroları Tablo 36'daki gibidir.

Tablo 36 : Teftiş Kurulu Kadroları

Derecesi	Memuriyetin Nev'i	Sayı	Aylık
3	Başkan	1	100
4	Baş Müfettiş	6	90
5	Birinci sınıf müfettiş	10	80
6	İkinci sınıf müfettiş	10	70
7	Üçüncü sınıf müfettiş	13	60
8	Dördüncü sınıf müfettiş	13	50
9	Beşinci sınıf müfettiş	15	40
10	Müfettiş yardımcısı	12	35

Kaynak: 4910 s. Kanun'a Ekli 2 Nolu Cetvel

Vergi yönetimine yardımcı diğer bir kuruluş ise Baş Hukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü'dür. Mali konularda Hazineyi

temsil etme yetkisine sahip olan söz konusu genel müdürlük kadrolar Tablo 37'de gösterilmiştir.

Tablo 37: Baş Hukuk Müş.Muhakemat Gn.Md. Kadroları

Derecesi	Memuriyetin Nev'i	Sayı	Aylık
2	Başhukuk müşaviri ve muhakemat genel müdürü	1	125
3	Hukuk müşaviri	2	100
3	Merkez muhakemat müdürü	1	100
5	Başyardımcı	1	80
6	Yardımcı	1	70
7	Yardımcı	1	60
8	Yardımcı	1	50
9	Yardımcı	1	40
10	Birinci mümeyyiz	5	35
11	İkinci mümeyyiz	5	30
12	Memur	8	25
13	Memur	14	20
3	Müşavir avukat	2	100
4	Müşavir avukat	6	100
5	Müşavir avukat	5	80
6	Avukat	5	70
7	Avukat	3	60
8	Avukat	3	50
11	Avukat namzedi	10	80
13	Katip	5	20

Kaynak: 4910 s. Kanun'a Ekli 2 Nolu Cetvel

Görüldüğü üzere merkezdeki vergi yönetimi örgütlenmesi Maliye Bakanlığı çatısı altında kalmakla birlikte, bir kuruluş bünyesinde değil, bilakis birkaç kuruluş arasında dağınık bir şekilde bulunmaktadır. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün esas işlevi gelir yönetimi olmasına rağmen,

vergi incelemesi ile görevli olan Hesap Uzmanları Kurulu bu genel müdürlükten ayrı örgütlenmiştir ve direkt Bakan'a bağlıdır. Ayrıca merkezdeki bu kuruluşların görevleri de dağınıklık arz etmektedir. Örneğin, Tefiş Kurulu idari denetim görevinin yanı sıra vergi incelemesi ile de görevli bulunmaktadır. Bu tesbitlerden sonra 5655 sayılı Kanun'la getirilen taşra örgütü yapısını incelemek gerekmektedir.

2- Taşrada İdari Yapı

Türk Vergi Yönetimi'nin taşradaki idari yapısının, esas olarak genel yönetimin bir bölümü şeklinde örgütlendiği görülmektedir. Bu yapıda Maliye Bakanlığı taşrada il bazında örgütlenmiştir (Bkz Şekil 5). 5655 sayılı kanunla oluşturulan yapıda Maliye Bakanlığı taşra örgütü defterdarın yönetiminde şu birimlerden oluşmaktadır:

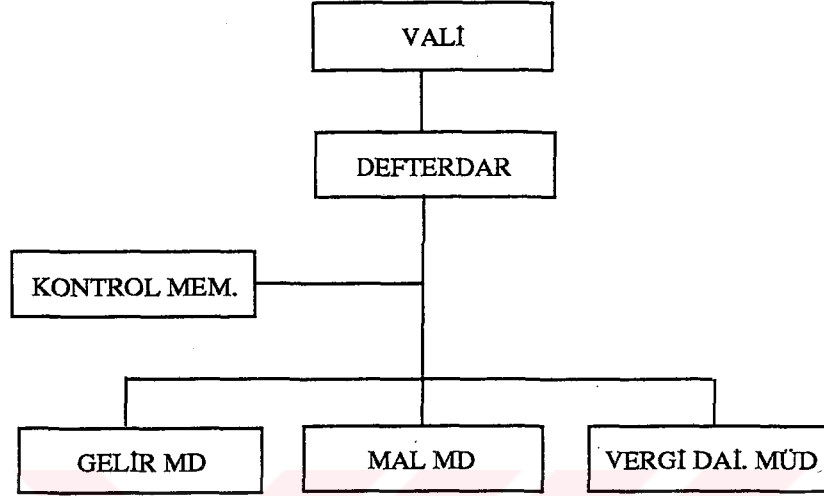
i. Gelir Müdürlüğü, ii. Vergi Dairesi Müdürlüğü, iii. İl Muhasebe Müdürlüğü, iv. Muhakemat Müdürlüğü, v. Milli Emlak Müdürlüğü, vi. Kombiyo Müdürlüğü, vii. Mal Müdürlüğü.

Söz konusu birimlerden il düzeyinde vergi yönetimi ile görevli olan iki birim vardır. Bunlar Gelir Müdürlüğü ile Vergi Dairesi Müdürlüğüdür. Ayrıca ilçelerde Mal Müdürlüğü bünyesinde vergi dairesi bulunmaktadır.

5422 sayılı İl İdaresi Kanunu'na göre il idaresinin başı olan vali, bütün bakanlıkların ildeki temsilcisi ve idari kurumların bağlı olduğu en yüksek mülki memurdur. Söz konusu kanunun tanıdığı yetki ile vali, aynı zamanda vergi yönetiminin de ildeki en yüksek mülki amiri olmaktadır.

Maliye Bakanlığının ildeki en yüksek memuru ise defterdardır. İl ve bağlı ilçeler vergi örgütünün amiri olan defterdar vergi kanunlarının uygulanması ile kendisine bağlı dairelerin yönetimi, eşgüdümü ve deneti-

minden sorumludur.⁹ Defterdarın emrinde il ve ilçelerde servisleri denetlemek incelemek ve yoklama yapmak üzere kontrol memurları bulunmaktadır (5655 s. Kanun md. 7).



Şekil 5: Taşradaki Vergi Yönetimi

Kaynak: Erdem, a.g.e., s. 107.

Şekilden de görüldüğü gibi defterdara bağlı gelir örgütü, gelir müdürlüğü ve vergi dairelerinden oluşmaktadır. Gelir müdürlüğü, defterdar adına gelir yönetimine ilişkin görev yapmaktadır. İl ve bağlı ilçelerde vergi kanunlarının uygulanması, vergilerin zamanında tahsili, vergi borçlarının silinmesi, gelir istatistiklerinin yapılması, merkez ve bağlı idareler ile mükelleflerden gelen soruların cevaplanması gelir müdürlüğünün görevlerini teşkil etmektedir (Bkz. 5655 s. Kanun md.8).

Bir başka il vergi örgütü birimi ise vergi daireleridir. Vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsili söz konusu dairelere bırakılmıştır (VUK md. 135). Vergi dairesi, defterdara bağlı bir müdür ve gereği kadar yardımcısı veya servis şefi ile memurdan oluşmaktadır. Vergi dairesi müdürlüğü;

(9) ERDEM, a.g.e., s. 107

kendisine verilen gelirlerin, tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerini zamanında yaptırmak, açılan davalarda hazineyi temsil etmek, vergi kayıtları ve mükellef fişlerini tutmakla görevlidir (5655 s. Kanun md.9).

Görüldüğü üzere vergi daireleri, hem yönetim hem yaptırım işlevi yürütmektedir. Bir başka ifade ile bir icra dairesi gibi işlev görerek kamu alacaklarının tahsilini sağlamaktadır.¹⁰

İlçe vergi idaresi ise, il örgütüne paralel olarak mal müdürünün yönetiminde örgütlenmiştir. İlçe vergi dairesi tahakkuk ve tahsil servislerinden ve gerekli sayıda memurdan kurulmuştur (5655 s. Kanun md. 11).

5655 Sayılı Kanun'la oluşan vergi yönetiminin taşra örgütlenmesi de karmaşık bir yapı taşımaktadır. Zira taşra vergi örgütü , genel yönetimin bir parçası olan İçişleri Bakanlığı'nın ilde en üst memuru olan vali ile Maliye Bakanlığı'nın ilde en üst memuru olan defterdarın yönetimindedir. Vergi idaresinin, merkezde genel yönetimin bir parçası olan Maliye Bakanlığı çatısı altında yer alan birkaç birimden oluştuğu belirtilmişti. Ayrıca söz konusu birimlerin, vergi yönetimi yanında, vergi politikası ile görevli olmaları da uygun bulunmamaktadır.¹¹ Sonuç olarak, 5655 sayılı kanunla oluşan ve 1950-1983 döneminde geçerli olan örgütsel yapı, kendi içinde bir karmaşıklık taşımaktadır. Merkezde Maliye Bakanlığı, taşrada İçişleri Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı'nın vesayeti altında kalan vergi idaresinin, kendi içinde de yeterli uyumu sağlayamadığı, sağlıklı bir örgüt yapısına sahip olmadığı söylenebilir.

B-İDARİ YAPIDAKİ DEĞİŞİKLİKLER

Vergi idaresinin 5655 Sayılı Kanun'la oluşturulan idari yapısında

(10) ERDEM, a.g.e, s.108

(11) ÖZER, *Türk Kamu Maliyesi ...* s. 125.

1950-1983 yılları arasında hiç bir değişiklik yapılmadığı görölmektedir. Dolayısı ile, vergi idaresinin örgütlenme sorunu 1980'li yıllara taşınmıştır. 1980-83 döneminde askeri yönetim iktidardadır. 1983'te sivil hükümetin işbaşına gelmesi ile 1970'li yıllarda yapılamayan bir dizi düzenleme gerçekleştirilmiştir. Söz konusu düzenlemelerden biri de, genel idare örgütlenmesinin yeniden gözden geçirilmesi olmuştur. Bu çerçevede mali idareyi yeniden düzenleyen 178 sayılı KHK yürürlüğe konulmuştur. Ancak söz konusu KHK'nin bir bütün içinde konuyu ele aldığı, vergi idaresinin sorunlarını çözmediği belirtilmektedir.¹²

1980'li yıllarda 178 sayılı KHK'nin dışında, Maliye Bakanlığı ile ilgili olmak üzere, başka KHK'ler de çıkarılmıştır. Bunlar 1984/207, 1988/307, 1989/367, 1993/484 ve 485, 1993/516 (1994/543) sayılı KHK'lerdir. Söz konusu KHK'lerden vergi idaresine ilişkin düzenleme yapan ve çalışmanın konusunu ilgilendiren 516 (543) sayılı KHK'dir. Ancak burada 484 ve 485 sayılı KHK'lere değinmek gerekmektedir. 178 sayılı KHK ile birleştirilen Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Tekel Bakanlığı 10 yıl sonra 484 ve 485 sayılı KHK'ler ile tekrar ayrılmıştır. 484 sayılı KHK Maliye Bakanlığı, 485 sayılı KHK ise Başbakanlığa bağlanan Gümrük Müsteşarlığı örgütünü düzenlemektedir.

Aşağıda vergi idaresinin idari yapısında düzenleme yapan 178 ve 516 (543) sayılı KHK'ler ele alınacaktır.

1- 178 Sayılı KHK

178 Sayılı KHK¹³ 14.12.1983 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Söz ko-

(12) Altan TUFAN, Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanma Gereği (tebliğ), **Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Paneli**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara 1991, s.23

(13) 178 Sayılı KHK 17.6.1982 tarih ve 2680 sayılı Kanun'un verdiği yetkiye dayanarak Bakanlar Kurulu'nca kararlaştırılmıştır. Bkz. Resmi Gazete, Tarih: 14.12.1983, Sayı: 18251 (Mükerrer)

nusu KHK'nin mali idare için yeniden düzenleme niteliği taşıdığı ancak, vergi idaresi açısından yeterli olmadığı yukarıda ifade edilmişti. Bu düzenlemeye göre, Maliye bakanlığı ile Gümrük ve Tekel Bakanlığı birleştirilerek Maliye ve Gümrük Bakanlığı oluşturulmuştur. Böylece, Gümrük ve İnhisar Vekaleti Teşkilane Dair 29.12.1931 tarih ve 1909 sayılı Kanun'la¹⁴ mali idareden ayrılan dış gelir yönetimi, 52 yıl aradan sonra tekrar mali idare ile birleştirilmiştir. Bu anlamda iç ve dış gelirlerin tek bir idare yönetimi altına alınması mantıken de bir gerekliliktir. Söz konusu birleşmeye karşılık, bazı birimlerin mali idare dışında bırakıldığı görülmektedir. Bu birimler Hazine Genel Müdürlüğü ve Milletlerarası İktisadi İşbirliği Teşkilatı Genel Sekreterliği ile Bankalar Yeminli Murakıpları Kurulu Başkanlığı'dır (178 s. KHK md. 1 ve 45).

178 Sayılı KHK 2. maddesinde yeni oluşturulan Maliye ve Gümrük Bakanlığının görevlerini maddeler halinde saymıştır. Daha önceki 2996 ve 5655 sayılı Kanun'larda Maliye Bakanlığı'nın görevleri sayılmamıştır, hizmet birimlerinin görevleri toplamı söz konusu Bakanlığın görevlerini oluşturmuştur.¹⁵ 178 sayılı KHK ile yapılan düzenlemede bir yenilik de Bakanlık örgütüne, merkez ve taşra örgütünün yanı sıra yurt dışı örgütünün eklenmesidir (Bkz. Şekil Ek 1) Yurtdışı örgütü Maliye ve Gümrük Müşavirlik, Ateşelik ve İdari Memurluklarından oluşmuştur.

178 sayılı KHK'de Bakanlık Merkez Örgütü üç kısımdan oluşmaktadır. Bunlar, ana hizmet birimleri, danışma ve denetim birimleri ve yardımcı birimlerdir. Vergi idaresi ile görevli kuruluşlardan Gelirler Genel Müdürlüğü ile Baş Hukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü bu yapıda, ana hizmet birimleri içerisinde yer almıştır.

(14) Resmi Gazete, Tarih: 30.12.1931, Sayı 1989.

(15) ÖZER, Devlet Maliyesi, s.166.

Buna karşılık, Hesap Uzmanları Kurulu ve Teftiş Kurulu ile Tetkik Kurulu'nun yerini alan Araştırma Geliştirme Planlama ve Koordinasyon Kurulu danışma ve denetim birimleri arasındadır. Görüldüğü gibi 178 sayılı KHK, vergi idaresinin örgüt yapısındaki karmaşıklığa bir çözüm getirmemiştir.

178 sayılı KHK'de Gelirler Genel Müdürlüğü ve Hesap Uzmanları Kurulu'nun görevlerinin yeniden ele alındığı ve söz konusu görevlere bazı yeni görevler eklendiği görülmektedir (md. 12 ve 21). Söz konusu eklenen görevler Gelirler Genel Müdürlüğü için; devletin gelir politikasını hazırlamak ve uygulamak, vergi denetimi yapmak, vergi tekniği uygulaması hizmetlerini geliştirmek, milletlerarası vergi ilişkilerini yürütmek, ikili veya çok taraflı vergi anlaşmaları yapmak ve vergi gelirleri ile ilgili toplanan istatistikleri değerlendirmek ve yayınlamaktır. Hesap Uzmanları Kurulu için ise; kurulun görev ve yetki alanına giren konularda, mevzuat ve uygulama ile ilgili etüt, araştırma ve diğer çalışmalarını yapmak, tekliflerde bulunmak, çeşitli kanun tüzük ve yönetmeliklerle kurula verilen görevleri yapmak olarak belirtilebilir.

Taşra örgütlenmesine bakıldığında, 178 sayılı KHK; "Bakanlık, Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları, Bölge Valiliği, Genel Kadro ve usul Hakkında K.H.K., ve İl İdaresi Kanunu hükümlerine uygun olarak taşra teşkilatı kurmaya yetkilidir" hükmünü taşımaktadır (md.34). Görüldüğü üzere KHK, taşradaki örgütlenme konusunda ilgili Bakanlığı yetkili kılmıştır. Bakanlığın ise taşra örgütü ile ilgili yeni bir düzenlemeye gitmediği görülmektedir. Dolayısıyla defterdarın yönetiminde gelir müdürlüğü, vergi dairesi müdürlüğü ve mal müdürlüğünden oluşan mevcut yapı korunmuştur.

2- 516 (543) Sayılı KHK

Maliye Bakanlığı'nın bugünkü yapısı 516 Sayılı KHK¹⁶ ile düzenlenmiştir. Merkez örgüt yapısında bir değişiklik yapılmazken Gelir Genel Müdürlüğü görevlerine yenileri eklenmiştir. Söz konusu yeni görevler şöyledir: Milletler arası kuruluşlarla vergi ile ilgili konularda işbirliği yapmak, toplantılara katılmak ve görüş bildirmek, vergi istihbarat hizmetlerini yürütmek, teşkilat ve görev alanına giren işlemlerin yürütülmesi için bilgi işlem hizmetlerini tasarlamak, uygulamak ve örgütlemek, teşkilat ve görev alanına giren işlemlerin yürütülmesi için bilgi-işlem hizmetleri tasarlamak, uygulamak ve örgütlemek, teşkilat ve görev alanına giren işlemleri kontrolörleri aracılığı ile incelettirmek ve denetlettirmek. Ayrıca 516 sayılı KHK ile merkezde oluşturulan Mali Danışma Kurulu'nun vergi idaresine yardımcı bir kuruluş saymak mümkündür. Zira gelir belgelerinin şekil ve türlerinin tesbiti ile ilgili olarak Gelirler Genel Müdürü de bu kurula katılmaktadır.

516 sayılı KHK'nin taşra örgütlenmesinde bir yenilik getirdiği görülmektedir. Söz konusu yenilik vergi idaresinin bölge düzeyinde örgütlenmesidir (Bkz.Ek Şekil 2). Buna göre 12 merkezde Gelir Bölge Müdürlükleri kurulmuştur. Bölge müdürlük merkezleri ve bu müdürlüklere bağlı iller Tablo 38'de görülmektedir.

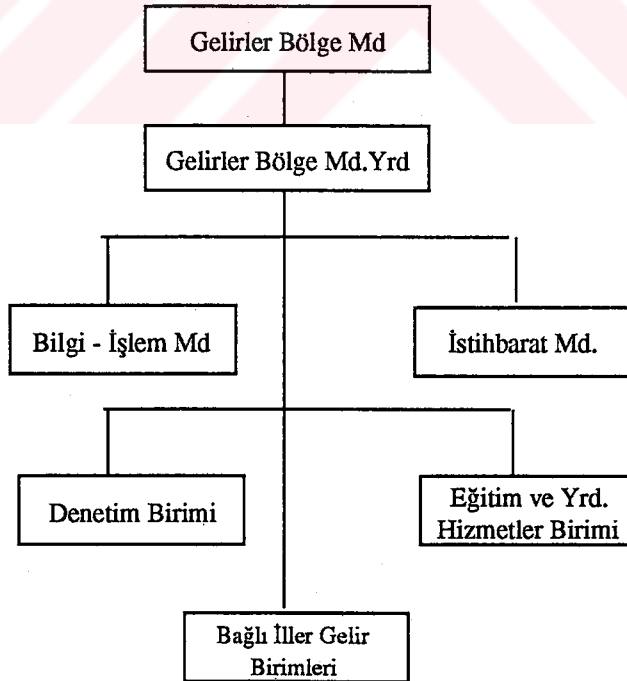
(16) 516 s KHK ile 178 s. KHK'de değişiklik yapılması, 24.6.1993 tarih ve 3911 sayılı Kanun'un verdiği yetkiye dayanarak 20.8.1993 tarihinde Bakanlar Kurulu'nca kararlaştırılmıştır. Bkz. Resmi Gazete, Tarih: 16.9.1993- Sayı: 21700 (Mükerrer)

Tablo 39: Gelirler Bölge Müdürlük Merkezleri Kapsadıkları İller

Bölge Müdürlüğü Merkezi	Kapsadığı İller
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

Kaynak: 516 s. KHK Ek-3 Sayılı Cetvel

Yeni oluşturulan bölge müdürlüklerinin fonksiyonu, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün taşrada bölge düzeyinde bilgi-işlem, istihbarat ve denetim hizmetlerini yürütmektedir (516 s. KHK Ek md.8). Bölge Müdürlük örgütlenmesi Şekil 6'da gösterilmiştir.



Şekil 6: Bölge Müdürlüğü Örgütlenmesi

Kaynak: 516 s.KHK Ek md 8

Bölge düzeyinde örgütlenme dışında söz konusu KHK ile vergi dairesi örgütlenmesinde, müdürlüğün yanısıra başkanlık şeklinde örgütlenme getirilmiştir. Buna göre, vergi daireleri başkanlık, müdürlük ve bağlı vergi dairesi olmak üzere üç şekilde kurulmaktadır (Bkz Ek Şekil 3 ve 4).

Söz konusu dairelerin başkanlık veya müdürlük şeklinde örgütlenmesi, Maliye Bakanlığı'nca iş hacmi göz önünde bulundurularak belirlenmektedir. Başkanlık şeklinde örgütlenen vergi dairesinde vergilendirme, kovuşturma ve muhasebe işlemlerinden sorumlu vergi müdürü veya müdürleri vardır. Ayrıca vergi dairesi başkanının emrinde vergi denetmenleri, takdir ve uzlaşma servisleri bulunmaktadır. Başkanlık şeklindeki örgütlenmenin müdürlükten farkı, bölümlerin müdür veya müdürler tarafından yönetilmesi ve başkanın emrinde vergi denetmeleri ile takdir ve uzlaşma servisleri bulunmasıdır. Buna karşılık gerek başkanlık gerekse müdürlük hiyerarşik olarak aynı makama bağlıdır. Bu makam defterdarlıktır. Bu açıdan başkanlık şeklindeki örgütlenmenin mevcut idari yapıda bir değişiklik olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Ancak, işlem hacmi büyük olan dairelerin örgütlenmesinde söz konusu işlem hacmi ile orantılı bir şekilde farklılaştırmaya gidilerek, statülerinin yükseltildiği söylenebilir. Bu durum vergi dairesi örgütlenmesinde işlem hacmine göre bir esnekliğin getirildiği şeklinde yorumlanabilir. Zira "Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği"nin¹⁷ 9. maddesindeki, Bakanlıkça, başkanlık şeklinde örgütlenen vergi dairesinin, müdürlüğe veya müdürlük şeklinde örgütlenen vergi dairesinin, başkanlığa dönüştürülebileceği hükmü bu görüşü destekler mahiyettedir.

516 sayılı KHK ile uzman ve denetmen istihdamı da öngörülmektedir. Vergi idaresi ile ilgili olarak taşra gelir birimlerinde istihdam edilecek

(17) Resmi Gazete, Tarih: 20.11.1993, Sayı: 21764

gelir uzmanı ve yardımcıları gelirler konusunda araştırma, inceleme ve analiz yapmakla görevlidir. Vergi denetmenleri ise, bölge düzeyinde vergi incelemesi yapmakla görevlidir. Söz konusu denetmenler defterdarlık ve vergi dairesi başkanlıkları emrinde de çalıştırılabilecektir (516 s. KHK md. 11). Esasen vergi denetmeni istihdamı yeni değildir. Daha önceki yapıda, defterdarlık emrinde çalışan vergi kontrol memurları, bu düzenleme ile "vergi denetmeni" ünvanı almış oldu. Ayrıca 516 sayılı KHK taşra örgütünde gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirmeye ilişkin hesap ve işlemleri ile vergi kanunlarına göre suç teşkil eden fiiller hakkında bilgi ve delil toplamak ve bu bilgileri denetim elemanlarına bildirmekle görevli "vergi istihbarat uzmanı" istihdamını öngörmektedir (Ek md. 10).

516 sayılı KHK'nin dayanağını oluşturan 3911 sayılı Kanun Anayasa Mahkemesi'nin 25.11.1993 tarih ve 1993/49 sayılı kararı¹⁸ ile iptal edilmiştir. Söz konusu iptal kararının Resmi Gazete'de yayınlandığı tarihten altı ay sonra aynı KHK'nin, 543 sayılı KHK olarak tekrar çıkarılması 16.6.1994 tarih ve 4004 sayılı Kanun'a dayanarak Bakanlar Kurulu'nca 19.6.1994 tarihinde kararlaştırılmıştır. 543 sayılı KHK¹⁹ 24.6.1994 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Vergi idaresinin yapısında değişiklik yapan 178 ve 516 (543) sayılı KHK'leri değerlendirmek gerekirse; genel olarak 178 sayılı KHK'nin merkez örgütüne, 516 (543) sayılı KHK'nin ise taşra örgütüne çeki düzen vermek amacına yönelik olduğu söylenebilir. Zira 178 sayılı KHK, Bakanlık merkez örgütlenmesini ana hizmet, danışma ve denetim ile yardımcı hizmet birimleri olarak düzenlenmiştir. Vergi idaresi merkez örgütlenmesinde bir değişiklik yapmamıştır. Taşra örgütünün düzenlenmesini ise Bakanlığa bırakmıştır. Bakanlık ise taşra örgütünde herhangi bir düzen-

(18) Resmi Gazete, Tarih: 24.12.1993, Sayı : 21798

(19) Resmi Gazete, Tarih: 24.6.1994, Sayı: 21970

leme yapmamıştır. Dolayısıyla 178 sayılı KHK ile, vergi idaresinin yapısında gerek merkez gerekse taşra örgütü olarak bir değişiklik yapılmadığı, mevcut eski yapının korunduğu görülmektedir. Yukarıda zaten söz konusu KHK'nin konuyu Bakanlık düzeyinde bir bütün olarak ele aldığı, vergi idaresinin örgüt sorununu çözmediği belirtilmişti. Buna karşılık 516 (543) sayılı KHK, vergi idaresi merkez örgütünde hiçbir değişiklik getirmezken, taşra örgütünde yeni düzenlemeler yapmıştır. Bunlar, 12 merkezde bölge müdürlükleri kurulması ve başkanlık şeklinde vergi dairesi örgütlenmesidir. Söz konusu KHK ile başkanlık şeklinde vergi dairesi örgütlenmesinin idari yapıda önemli bir düzenleme olduğunu söylemek mümkün değildir. Çünkü vergi dairesi başkanlığı defterdara bağlıdır. Dolayısıyla il örgütü yapısında bir değişiklik olmamıştır. Buna karşılık, bölge düzeyinde örgütlenme gerçekten bir yeniliktir. Türk Vergi İdaresi'nin bölge düzeyinde örgütlenmemesi bir eksiklik olarak nitelendirilmekte ve en kısa zamanda bölge düzeyinde örgütlenmesi gerektiği savunulmakta idi.²⁰ Bununla birlikte bölge düzeyinde örgütlenme gerçekleştirildikten sonra, bu düzenlemenin eleştirildiğine de rastlanılmaktadır. Bölge düzeyinde örgütlenme ve vergi dairesi başkanlıklarının, sorunları çözme açısından hiç bir yararı olmadığını ileri süren bir görüş, esas olarak vergi dairelerinin yapı ve sorunları konusunda düzenleme yapılması gerektiğini belirtmektedir.²¹

Sonuç olarak şunlar söylenebilir: Türk Vergi İdaresi'nin Maliye Bakanlığı örgütü içerisinde yer aldığı ve bu durumun karmaşık bir örgüt görünümünü verdiği daha önce belirtilmişti. Osmanlı Devleti'nden kalan bu yapının bölge örgütü kurulması hariç, günümüzde hala sürdüğü görülmektedir.

(20) TUFAN, *Türk Gelir İdaresinin...*, ss. 27-31; OCAKÇIOĞLU *Türk Gelir İdaresinin...*, ss. 55-56; ÖZER, *Türk Kamu Maliyesi ...*, s. 124

(21) Özcan SARI, "Maliye Bakanlığı'nın Maliye Politikalarının Uygulanmasındaki Yeri ve Mali Denetimi", *Dünya Gazetesi*, 29.6.1995, s. 6.

II- TÜRK VERGİ İDARESİ'NİN İDARİ YAPISINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR

Türk Vergi İdaresi, gerek Osmanlı, gerekse Cumhuriyet yönetimi-
minde merkezi idare sistemi içinde, yapısı en az değişikliğe uğrayan bir
kurumdur. Ayrıca Maliye örgütü, idari yapısı üzerinde 1950'den itibaren
yerli ve yabancı uzmanların en fazla çalıştıkları kurum olma özelliğini ta-
şımaktadır. Söz konusu çalışmalar sonucu, yeni denetim kurulları örgütte
yer almış, otomasyona geçilmiş, binaların dekorasyonu değişmiş, memur
ve vergi dairesi sayısı artmıştır. Buna karşılık örgütün yapısı ve
birimlerin yetkileri değişmemiştir.²²

Yukarıda Türk Vergi İdaresinin Osmanlı Devleti'nden günümüze
kadar, esas olarak değişmeden geldiği ve mevcut yapısını koruduğu belir-
tilmişti. Söz konusu idari yapı, geçen zaman içerisinde yenilenmediğinden,
bir takım sorunların da kaynağını oluşturmaktadır. Bu sorunları
personelin eğitimi ve ücreti, modern donanım ve çalışma koşulları, kamu-
ya açıklık, mevzuatın sık değişmesi, denetim, bağımsızlık ve yeniden ör-
gütlenme şeklinde ele almak mümkündür.

A-PERSONEL SORUNU

Vergi idaresinin en önemli unsuru personeldir. Vergi idaresinde
çalışan personelin, nitelik yönüyle iyi yetiştirilmesi ve ücret açısından tat-
min edilmesi gerekmektedir.²³ Bu durum, vergi idaresinin işlevini yerine
getirmesi için son derece önemlidir.

Personel sorununu, eğitim ve ücret olmak üzere iki kısımda ele al-
mak mümkündür. Ancak, öncelikle personelin genel durumuna değinmek
gerekmektedir.

(22) H. Perviz PUR, "Vergi İdaresinin Yeniden Yapılanması" (İst.Ü. S.B.E. Yüksek Lisans Tezi,
İstanbul 1992), s. 158

(23) İlhan ÖZER, *Türk Kamu Maliyesi ...*, s. 126

Ülkemizde Aralık 1993 tarihi itibariyle 404 bağımsız, 550 bağlı olmak üzere, toplam 954 vergi dairesi bulunmaktadır. Aynı tarih itibariyle, Gelirler Genel Müdürlüğü personel sayısı ise; 2109'u merkezde, 47 084'ü taşrada olmak üzere toplam 49193'tür.²⁴ Buna karşılık, gelir ve kurumlar vergisi mükellef sayısı, 1983-92 dönemi için ortalama 3 009 232'dir. Bu durum göstermektedir ki, Türk Vergi İdaresi 3 milyon civarında mükellefe 50 bin civarındaki personel ile hizmet götürmekte ve vergi tahsil etmektedir. Vergi idaresinin maliyetinin %1 ile %2 arasında değiştiği bu çalışmanın ikinci bölümünde belirtilmişti. %2 civarındaki bu maliyetin, vergi idaresinin mükellef ve personel sayıları dikkate alındığında düşük olduğu belirtilmektedir.²⁵ Vergi idaresi bu maliyetle vergi tahsil görevini yerine getirmeye çalışmaktadır. Üç milyon civarındaki mükellefin iş hacmi de göz önünde bulundurulursa idarenin, görevini zor şartlarda yerine getirdiği söylenebilir.

1-Eğitim

Vergi idaresinin sorunlarının başında, personelin eğitimi gelmektedir.²⁶ Türkiye'de personelin eğitimi sorunu, esasında tüm kamu sektörü için geçerli olmakla birlikte, söz konusu sorun, vergi idaresi açısından daha da önem taşımaktadır. Çünkü vergi idaresi tüm kamu kesimi için kaynak toplamaktadır.

Vergi eğitimi üç kategoride düşünülürse; [i.Vergi personelinin eğitimi, ii.Mükellefin eğitimi, iii.Toplumun eğitimi], bunların içinde en önemlisi ve öncelikle ele alınması gereken vergi personelinin eğitimidir. Çünkü, vergi dairelerinde çalışan personel bilgi ve eğitim açısından yetersizdir. Hatta vergi dairelerinde mükellefin sorularına cevap verebi-

(24) ŞENGÜL, a.g.m., ss. 31-37

(25) PUR, a.g.e., s.159

(26) ÖZER, Türk Kamu Maliyesi, s. 127

lecek şekilde bilgi sahibi ve eğitimli memura rastlamanın pek mümkün olmadığı, sorulan sorulara, memurların kendi aralarında açık oturum şeklinde değerlendirme yaparak cevap verdikleri ileri sürülmektedir.²⁷

Eğitim sorunu ile çok sıkı ilişkisi olan, hatta kendisi de başlıca bir sorun olan mevzuatta yapılan sık değişiklikler, eğitim sorunun büyümesine yol açmaktadır. Başka bir ifadeyle söz konusu değişiklikler, verilen eğitimin etkisiz kalmasına neden olmaktadır. Bu değişiklikleri izlemek, personelin iş hacmi de göz önünde bulundurulduğunda imkansızdır. Herhangi bir konu öğrenildiğinde, tekrar değişme gerçekleşmekte bu da personelin hem eğitimini hem de motivasyonunu olumsuz etkilemektedir.

Vergi idaresi (Gelirler Genel Müdürlüğü) personelinin öğrenim durumu şöyledir: %15'i yüksek okul, %68.3'ü lise, %14.7'si orta, %2'si ilkokul mezunudur (Bkz. Ek Tablo 1). Söz konusu genel müdürlük personelinin öğrenim durumu merkez ve taşra bazında incelendiğinde ise; i.Merkez personelinin %53'7'si yüksek, %41.9'u lise, %3.6'sı orta %0.6'sı ilkokul mezunudur (Ek Tablo 2). ii.Taşra personelinin, %13.9'ünün yüksek, %58.4'ünün lise, %19.6'sinin orta, %8.1'inin ilkokul mezunu olduğu görülmektedir (Bkz. Ek Tablo 3).

Bu verilere dayanarak şu sonuca ulaşmak mümkündür: Eğitim durumu itibariyle merkez personelinde çoğunluk yüksekokul mezunudur. Taşra personelinde ise, çoğunluk lise mezunlarından oluşmaktadır. Vergi idaresi genel olarak ele alındığında ise, lise mezunu personelin çoğunluğu oluşturduğu görülmektedir. Söz konusu tablo, vergi idaresinin hizmet içi eğitime önem vermesi gerektiğini göstermektedir.

(27) Bumin DOĞRUSÖZ, "Mevcut Vergi İdaresinin Sorunları," *Türk Gelir İdaresinin...*, s. 93.

Vergi idaresinde çalışan personelin öğrenim durumunda, 1982-1988 döneminde nisbi olarak, iyi yönde bir gelişme olduğu söylenebilir (Bkz Tablo 39).

Table 39: 1982-88 Yıllarında Personel Eğitim Durumu Karşılaştırması

(GENEL)								
Yıl	İlkokul (Kişi)	Oran (%)	Orta (Kişi)	Oran (%)	Lise (Kişi)	Oran (%)	Yüksek (Kişi)	Oran (%)
1982	6.347	14.7	12.285	28.5	18.645	43.3	5.810	13.5
1988	5.643	8.2	13.082	19.1	38.935	56.9	15.8	15.8

Kaynak: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Personel ve Kadro Bilgileri, Maliye Bakanlığı Personel Genel Müdürlüğü Yayını No:1989-01, Ankara, 1989.

Söz konusu dönemde, vergi idaresi personeli içerisinde ilkökul ve ortaokul mezunu payı (ilkokul %14.7'den %8.2'ye, ortaokul %28.5'ten %19.1'e) düşme gösterirken, lise ve üniversite mezunu payı (lise %43.3'ten %56.9'a, üniversite %13.5'ten %45.8'e) yükselmiştir.

Vergi personelinin eğitimi iki kategoride ele alınabilir:

- i.Hizmet öncesi eğitim
- ii.Hizmet içi eğitim

Üniversitelerin İktisadi ve İdari Bilimler, İktisat, İşletme ve Siyasal Bilgiler Fakülteleri ile Maliye Bakanlığı'na bağlı Maliye Meslek Liseleri ve Maliye Yüksek Okulu hizmet öncesi vergi eğitimi veren kurumlardır. Söz konusu fakültelerde verilen vergi eğitimi yetersiz kalmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın açtığı sınavları çok az üniversite mezununun kazanabilmesi bu kanaati doğurmaktadır. Maliye Meslek Liseleri ise 1949'da kurulmuş, Maliye Bakanlığına birçok personel yetiştirmiş bulunmaktadır. Söz konusu lise sonrası, yüksek öğrenime devam

eden birçok personelin Bakanlık üst düzey kadrolarında başarı ile görev yaptıkları, buna karşılık, bakanlık personelinin alt yapısını oluşturan bu liselere son yıllarda gereken önemin verilmediği belirtilmektedir.²⁸ 1985-92 döneminde mevcut Maliye Meslek Liseleri'nden²⁹ 1251 öğrenci mezun olduğu, 1992-93 öğretim yılı itibariyle de 401 öğrencinin öğrenime devam ettiği Tablo 40'tan anlaşılmaktadır.

Tablo 40: Maliye Meslek Liseleri Öğrenci ve Mezun Sayıları*

Okul Sayısı	Öğretmen					Öğrenci					
	Kadrolu		Öğretmen olmayıp ders okutan			Öğrenci			Mezun Olan		
	B	C	B	C	A	B	C	A	B	C	
1985-86	3	20	10	44	6	616	404	212	203	121	82
1986-87	3	19	10	55	7	572	298	274	213	133	80
1988-89	2	17	11	42	3	518	299	219	202	109	93
1989-90	2	19	10	36	4	441	255	186	155	100	55
1990-91	2	14	11	34	5	432	260	172	154	85	69
1991-92	2	18	22	29	5	422	255	167	198	128	70
1992-93	2	12	12	15	1	401	237	164	--	--	--

* A: Toplam, B: Erkek, C: Bayan

Kaynak : Türkiye İstatistik Yılı 1994, s. 171, Tablo 111'den alınmıştır.

Hizmet içi eğitim ise, personel işe başladıktan sonra ve hizmet süresi içinde yapılmaktadır. Maliye Bakanlığı'na bağlı iki yıl eğitim veren Maliye Meslek Kursları (Ankara ve Eskişehir'de olmak üzere iki tanedir) da hizmet içi eğitim amacına yöneliktir. Maliye Bakanlığı'nın tanıtımaya

(28) PUR, a.g.e., s. 160

(29) 1988 yılından itibaren Maliye Meslek Lisesi Sayısı (Ankara ve İzmir olmak üzere) 2'ye indirilmiştir.

yönelik 1989 tarihli bir broşürde, Maliye Meslek Kurslarında iki yıl eğitim gören 1237 ve kursa devam eden 666 personel olduğu belirtilmektedir.³⁰ Ayrıca TOBB'un hazırladığı bir raporda, 1985 yılında 8 bin, 1987'de 23 bin personelin hizmet içi eğitime tabi tutulduğu yer almaktadır.³¹ Bunların dışında istatistiki veriler bulunamamıştır.

Yukarıda vergi idaresi personelinin çoğunluğunun lise mezunu olduğu belirtilmişti. Söz konusu personelin ne kadarının Maliye Meslek Lisesi mezunu olduğu bilinmemektedir. Ticaret Liseleri hariç diğer liselerde vergi eğitimi verilmemektedir. Üniversitelerin ilgili fakültelerinde vergi eğitimi verilmesine rağmen, bu eğitim yeterli olamamaktadır. Bu durumda kendi personelinin vergi eğitimini yaptırmak vergi idaresine düşmektedir. Bu da hizmet içi eğitime ağırlık verilmesini gerektirmektedir.

2-Ücret

Vergi hizmetlerinde insan faktörü ihmal edilmemelidir. Çeşitli mükellef grupları ile temas halinde olan vergi personelinin ücret yönünden tatmin edilmiş olması gerekmektedir. Bazı ülkelerde vergi personelinin ücretleri, diğer kamu kesimi personel ücretlerine nazaran yüksektir.³² Vergi idaresinin diğer kamu kesimi kuruluşlarından farklı bir yönü vardır. Söz konusu idare halka hizmet değil, karşılıksız yükümlülük yükleme durumundadır. Buna karşılık vergi idaresinde çalışan ve büyük mali sorumluluklar yüklenen personelin ücret durumu iyi değildir. Bu durumun personelin görevi kötüye kullanmasına zemin hazırladığı ifade edilmektedir.³³ Çünkü vergi personeli, maddi çıkarların söz konusu

(30) PUR, a.g.e., s.160

(31) **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, TOBB, s. 236

(32) ÖZER, **Türk Kamu Maliyesi**, s. 126

(33) ERDEM, a.g.e., s. 126

olduğu çok ağır bir görev ile mükelleflerle direkt temasta bulunmaktadır. Özellikle vergi incelemeleri, yoklama ve tahsilat serviselerinde çalışan personel daire dışında da mükellefle temas halindedir.³⁴ Ücretlerin düşük olması menfaat işbirliğine kapı açmaktadır. Menfaat işbirliğine karşı ko-yanlar ise ağır ithamlara hedef olabilmektedir. Ayrıca nitelikli vergi per-sonelinin sunulan cazip mali imkanlar nedeniyle özel sektöre kayması da söz konusudur. Bu durumu, vergi idaresi için kan kaybı olarak değerlen-dirmek mümkündür. Kamu sektörü içinde Vergi İdaresi haricinde, özel sektörün çok aşırı bir teklif sunduğu başka bir birim olmadığı vurgulan-maktadır.³⁵

Görüldüğü üzere vergi personelinin ücret rejiminin düzeltilmesi zorunluluğu çok önemli iki neden etrafında toplanmaktadır. Bunlar; "i. Personelin görevini kötüye kullanmasını, ii. Nitelikli personelin ücret nedeniyle özel sektörü gitmesini" önlemektir. Gerek personelin görevini kötüye kullanması, gerekse nitelikli personelin özel sektöre gitmesi devle-tin gelirini toplayamaması, dolayısıyla asli görevlerini yerine getireme-mesine neden olacaktır.

Vergi personeli 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabidir. Bu nedenle ücret sistemi de diğer kamu personeli ile aynıdır. Bu durum vergi personeline ücret konusunda özel bir statü sağlanmasını engelle-mektedir. Ancak kendi başarısı, diğer kamu kesiminin de başarısını belir-lemekte olan bu idare personeli, gördüğü bu fonksiyonla doğru orantılı ücret düzeyine kavuşturulmalıdır. Deneyimli ve nitelikli personelin vergi idaresi çatısı altında tutulması, ancak ücret durumlarının düzeltilmesiyle mümkündür.

(34) ÖZER, *Türk Kamu Maliyesi*, ..., s.126

(35) PUR, a.g.e., s. 164

Ücret sorununun çözümü için önerilerden biri, personele mevcut yapı içerisinde hiyerarşik durum (yetki ve sorumluluk) ile orantılı olarak "vergi hizmeti tazminatı" ödemektir.³⁶ Bir diğer öneri ise, vergi personelinin 657 sayılı Kanun dışında "Özel Personel Kanunu" ile statü ve ücretlerinin düzenlenmesidir.³⁷ Bu önerilerden ikincisi sorunun çözümü için daha elverişli olabilir.

B-MODERN DONANIM ve ÇALIŞMA KOŞULLARININ DÜZELTİLMESİ

Mükellefe hizmet verecek olan memurun çağdaş bir ortamda çalışması, vergi toplamanın asgari şartlarından biridir. Bu konu, özellikle hizmette verimin artırılması açısından önem taşımaktadır. Birçok hallerde, bina araç ve gereç yönünden var olan eksiklik, gerek denetim gerekse vergilerin toplanmasına yönelik işlerde aksamalara yol açmaktadır.³⁸

1985 yılından itibaren yoğunlaşan çalışmalar sonucu, vergi dairelerinin otomasyonu konusunda ciddi adımlar atılmıştır. Mevcut vergi dairelerinden (11 ilde) 79 tanesi bilgisayara geçmiştir. Söz konusu vergi dairelerinin, bu vesile ile iç dekorasyonu modernleştirilerek memurların çalışma şartları iyileştirilmiştir. Ancak toplam vergi dairesi sayısı 954 olduğuna göre, bilgisayara geçen dairelerin, toplam daireler içindeki payı %8 civarındadır.

Yukarıda belirtilen olumlu gelişmelere rağmen, beyanname verme günlerinde ve vergi ödemelerinde yığılmalar önlenememiştir. Vergi sistemi stopaj yöntemi ile yarı sedüler bir sisteme dönüşmüş ve mükellef sayısı da

(36) Nami ÇAĞAN, "Vergi İdaresi Hukuki Yaklaşım (Tebliğ)", **Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Paneli**, s. 65

(37) Bora OCAKÇIOĞLU, "Bağımsız Türkiye Vergi Kurumu (Tebliğ)", **Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Paneli**, s. 57

(38) TOBB, **Özel Vergi İhtisas Komisyonu Raporu**, s. 236

bu sayede azaltılmıştır. Buna karşılık, vergi dışı kalan alanların vergileme kapsamına alınması ve herkesin beyanname vermesinin sağlanması halinde vergi dairelerinin çalışamaz duruma geleceği belirtilmektedir.³⁹

Otomasyonun tüm vergi dairelerini kapsayacak bir şekilde yaygınlaştırılması ile vergi dairelerinin bina, araç, gereç ve iç dekorasyonunun tamamlanarak, çalışma koşullarının düzeltilmesi hızlı bir şekilde gerçekleştirilmelidir. Bu durum idare-mükellef ilişkilerinin çağdaş bir ortamda gerçekleşmesini sağlayacak, mükellefin vergiye bakışını değiştirecek ve personelin çalışma arzusunu olumlu etkileyecektir.⁴⁰

C-KAMUYA AÇIKLIK

Vergi idaresinin sorunlarından biri de vergi idaresi tarafından bazı bilgilerin sır olarak nitelendirilmesi ve kamudan gizlenmesidir. Buna en çarpıcı örnekler bakanlık hakkında hazırlanmış raporlardır. Söz konusu raporlar, kamuoyuna açıklanmaktan kaçınılmıştır. Bunların dışında, vergi idaresinin yayınladığı mukteza ve iç genelgeler hizmete özeldir. Bunlar mükellefler ve serbest muhasebeci ve mali müşavirleri de ilgilendirmesine rağmen açıklanmamakta ve yayınlanmamaktadır. Tebliğ, mukteza ve iç genelgelerin yoğun olmasının bir nedeni de vergi kanunlarının hazırlanma çalışmalarının mükellef ve uygulamacı meslek mensuplarından adeta gizlenmesidir. Kanunları yıpratacağı ileri sürülerek, kamuya kapalı ve ilgililerden görüş alınmadan kanun tasarıları hazırlanmaktadır. Halbuki bu gizli çalışmalar kanunlaştığında daha çok yıpratıcı olmaktadır. Bunun yanı sıra kariyer seviyesinde iç hizmet eğitimi yapan denetim kurullarının her biri tez niteliği taşıyan çalışmalarından oluşan Danışma Kurulu Kararları hizmete özel olarak kamunun bilgisi dışında tutulmaktadır.⁴¹

(39) PUR, a.g.e., s. 165

(40) ÇAĞAN, Vergi İdaresi ..., s. 65.

(41) PUR, a.g.e., s.170

Ayrıca vergi ile ilgili istatistikler kamu oyuna sürekli açıklanmalıdır. Söz konusu istatistiklerin kamuya açıklanması faydalı olacaktır. Öncelikle, kamuoyunun tepkisine göre gelir politikaları gözden geçirilmiş olacaktır. İkinci olarak, kamuoyunun vergi kaçırıcılar üzerinde vicdani bir baskı kurması sağlanacaktır. Üçüncü olarak ise, vergi ve ekonomi alanında yapılacak araştırmalara önemli bir veri kaynağı olacaktır. Söz konusu araştırmalar idare için de vergi politikalarının belirlenmesinde son derece önemlidir.⁴²

D-MEVZUATIN SIK DEĞİŞMESİ

Vergi idaresinin bir başka sorunu da mevzuatın sık sık değişmesidir. Ülkemizde en çok değişikliğe uğrayan kanunların vergi kanunları olduğu görülmektedir. Söz konusu değişiklikler, vergi idaresinin işlevini yerine getirmesi açısından bir engel oluşturmaktadır.

Gelir Vergi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklikler Tablo 41'dedir.

Tablo 41: Vergi Kanunlarındaki Değişiklikler

Kanun	1961-80 Dönemi	1981-90 Dönemi	Toplam
G.V.K.	14	16	30
K.V.K.	5	12	17
V.U.K.	5	14	19
Toplam	24	42	66

Kaynak: Pur a.g.e.,den alınmıştır.

Tablodan görüldüğü üzere, 1981-90 döneminde söz konusu üç kanunda toplam 42 değişiklik yapılmıştır. Bu rakam, 1961-80 dönemindeki değişiklik sayısında (24) %75 oranında bir artışı ifade etmektedir. Ayrıca, mevzuatın uygulanması sırasında ortaya çıkan güçlükler nedeniyle de teb-

(42) TOBB, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, s. 239

liğ, mukteza ve i genelgeler yayınlanmaktadır. 1961-90 dönemi içinde Gelir Vergisi ile ilgili 123, Kurumlar Vergisi ile ilgili 36 ve Vergi Usul Kanunu ile ilgili 160 olmak üzere toplam 319 tebliğ yayınlanmıştır.

Mevzuattaki değişikliklerin tebliğ, mukteza ve i genelgelere yansması mevzuatın takip edilmesini zorlaştırmaktadır. İyi yetişmiş vergi uzmanlarını bile, zaman zaman zor duruma düşüren söz konusu değişiklikler, eğitim durumu istenilen düzeyde olmayan personelin hata oranını artırmakta, motivasyonunu bozmakta ve işlerin yavaşlamasına neden olmaktadır.⁴³

1993 yılı bütçe sunuş konuşmasında, dönemin Maliye Bakanı, 1980-92 döneminde Türk Vergi Mevzuatı ile ilgili 103 adet kanun ve 253 adet Bakanlar Kurulu Kararı çıkardığını belirterek, şunları söylemiştir: "Tutarlı vergi politikası uygulamanın yolu da sürekli kanun çıkarmak değildir. Vergi kanunu çıkarmak, tutarlı vergi politikası uygulanması anlamına gelseydi, bugün ülkemizin vergi sorununun olmaması olmaması gerekirdi."⁴⁴ Görüldüğü üzere idare sorunun farkındadır. Buna rağmen mevzuat değişiklikleri önlenememektedir. Söz konusu değişikliklerle vergi sisteminin içinden çıkılmaz bir hal aldığı adeta sistemsizliğe dönüştüğü belirtmektedir.⁴⁵

Bilhassa 1980 sonrasında meydana gelen yoğun değişikliğin yaptığı tahribat nedeniyle sistemin tümüyle yeniden ele alınması gerektiği açıktır. nerilerden biri, sistemin diğer unsurları ile (mevzuat, idare, yargı) birlikte yeniden düzenlenmesi, değişikliklerin önlenmesi dolayısıyla

(43) PUR, a.g.e., s. 169-170

(44) Sümer ORAL, "Bütçeyi Sunuş Konuşması", *Türkiye İktisat Dergisi*, TOBB Yayını, Kasım 1992. s. 57

(45) Vural ARIKAN, "Vergi Sistemimiz Sistemsizliğe Dönüştüğü m? Tartışmaya Açıyorum (2)", *Vergi Dünyası*, Sayı 101, Ocak 1990, s. 8

istikrarın sağlanması yönündedir.⁴⁶ Bir diğer öneri ise konunun sınırının Anayasa'da belirtilmesidir.⁴⁷ Buna göre, temel prensipler anayasada belirtilerek, idareye prensiplere bağlı kalarak değişiklik yapma yetkisi verilmesi gerekecektir.

E-DENETİM

Ülkemizde çağdaş bir yöntem olan beyan yöntemi uygulanmaktadır. Bu durum, beyanname ile bildirilen gelirlerin doğruluğunun idare tarafından araştırılmasını gerekli kılmaktadır. Ayrıca götürü ve diğer şekillerde vergilendirilen mükelleflerin durumu hakkında da bilgi edinilmesi gereği vardır. Tüm bunlar vergi idaresinin bir fonksiyonu olan denetimin önemini ortaya koymaktadır.

II. bölümde ülkemizdeki vergi denetimi hakkında bilgi verilerek bir değerlendirme yapılmıştı. Burada daha çok denetim sorunun kaynağı olan denetim elemanlarının durumu ele alınacaktır. Söz konusu elemanların sayı olarak yetersizliği, ayrı birimlerde örgütlenmesi, ihtisaslaşmanın olmaması, söz konusu elemanlara başka görevler verilmesi denetim sorunun alt yapısını oluşturmaktadır.

Ülkemizde vergi denetimi ile görevli olanlar VUK'nun 135 ve 128. maddelerinde belirtilmiştir. Buna göre; Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri ile bunların yardımcıları, defterdar, vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları ve yoklama yetkisi verilen memurlar denetim ile görevlidir. Ancak uygulamada, hukuki yetkileri bulunmasına rağmen maliye müfettişlerinin, def-

(46) ORAL, "Bütçeyi Sunuş ..." , s. 57

(47) PUR, a.g.e., s. 170

terdarların ve vergi dairesi müdürlerinin vergi denetimine katılmadıkları belirtilmektedir.⁴⁸

Denetim sorunu yukarıda belirtilen çerçevede aşağıdaki şekilde ele alınabilir:

1- Denetim Birimleri Arasında Koordinasyonun Sağlanamaması

Vergi denetim elemanları Maliye Bakanlığı'nın personeli olmasına rağmen, bağlı oldukları birimler farklıdır. Denetim birimlerinden Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu Maliye Bakanlığı'na, Gelirler Kontrolörleri Gelirler Genel Müdürlüğüne, vergi denetmenleri defterdara, yoklama memurları ise vergi dairesi müdürüne bağlıdır. Söz konusu denetim birimleri arasında işbirliği ve koordinasyon sağlanamamıştır. Her birim kendi çalışma planını yaparak, bu planlar çerçevesinde denetim gitmektedir. Defterdarlıklar da il bazında denetim planı yapmakta ve yürütmektedir. İşbirliği sağlanmadığı için denetimlerin yapılması sırasında bir takım problemlerle karşılaşmakta, tekerrürler ve görev çatışmaları ortaya çıkmaktadır.⁴⁹ Bu durumun önlenmesi için işbirliği ve koordinasyonun sağlanması gerekmektedir.

2-Denetim Elemanı Sayısının Yeterli Olmaması

Denetim elemanı sayısı yeterli değildir. 1983-88 dönemi için denetim elemanı sayısı ve kadroların doluluk oranı Tablo 42'dedir.

(48) Adnan TEZEL, "Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Konusunda Nasıl Bir Hukuki Düzenleme Yapılmalıdır?" (Tebliğ) , **Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Paneli**, s. 87

(49) Uçar DEMIRKAN, "Vergi Yönetimi Reformu", **Maliye Dergisi**, Ekim-Kasım 1993, Sayı 115, s. 26

Tablo 42: Vergi Denetim elemanı Sayısı ve Kadro Doluluk Oranları

İnceleme Elemanı	Dolu Kadro Sayısı					
	1983	1984	1985	1986	1987	1988
Maliye Müfettişleri	105	117	95	116	119	117
Hesap Uzmanı	302	306	345	340	330	322
Gelirler Kontrolörü	320	320	312	371	422	436
Vergi Kont. Memuru	958	1.050	1.352	1.332	1.411	1.290
Toplam	1.685	1.793	2.104	2.159	2.282	2.165

İnceleme Elemanı	Dolu kadro/Kadro (%)					
	1983	1984	1985	1986	1987	1988
Maliye Müfettişi	60.3	65.0	50.3	56.3	57.8	56.8
Hesap Uzmanı	38.3	38.8	43.8	43.1	41.9	40.9
Gelirler Kontrolörü	45.2	35.6	34.7	41.2	46.9	48.4
Vergi Kont. Memuru	79.9	70.0	60.1	44.4	47.0	43.0

Kaynak: Akbay, Vergi İncelemeleri ..., s. 227

Tablodan da görüldüğü üzere, söz konusu dönemde denetim elemanı sayısında artış olmuştur. Artış oranı %28.5'tir. Kadroların doluluk oranına bakıldığında ise, yaklaşık olarak kadroların yarısının dolu olduğu görülmektedir. 1991 yılı itibariyle toplam denetim elemanı kadrosu 4874 iken denetim elemanı sayısı 2548'dir. Söz konusu yıl için dolu kadroların toplam kadroya oranı %52'dir. Başka bir ifadeyle denetim kadrolarının yarısı boştur. 1991 sonrası yıllar için denetim elemanı sayısı bulunamamıştır. Denetimin yeterli olmadığı açık iken denetim kadrolarının yarısının boş bırakılması yanlıştır.

3- Denetimde İhtisaslaşma Olmaması

İşbölümü ve ihtisaslaşmanın önem kazandığı bir dünyada, denetim elemanının her yıl başka bir sektördeki işletmeyi incelemesi rasyonel

bir davranış değildir. Bu durum zaman kaybı ve verimin düşmesine yol açmaktadır. Denetim birimleri arasında işbirliğine gidilmemesi ihtisaslaşmayı da engellemektedir. Denetim elemanlarının sektörler veya meslekler bazında ihtisaslaşmaları bir gerekliliktir. Batı ülkelerinde inceleme elemanlarının bir sektör ve hatta bilgisayar işletim sisteminde bile ihtisaslaştığı, söz konusu sektör ve işletim sistemi haricinde denetim yapmadığı belirtilmektedir.⁵⁰ İhtisaslaşmanın yanı sıra, incelenecek mükellef seçimi için de tekniklerin geliştirilmesine ihtiyaç vardır. Genellikle ihbarlı mükellefler incelemeye alınmaktadır. Bu durum olağan ve sürekli bir işlev görmesi gereken denetime, mükelleflerin alışmasını da olumsuz yönde etkilemektedir.

4- Denetim Elemanlarına Denetim Dışında Görev Verilmesi

Denetim elemanlarına denetim harici görevler verilmesi, denetim alanındaki açığı daha da artırmaktadır. Merkezi denetim elemanları zor bir meslek sınavıyla seçilmekte ve sıkı bir eğitime tabi tutulmaktadır. Söz konusu elemanlar nitelikli personel yokluğu nedeniyle, genellikle idari görevlere getirilmektedir. Taşra denetim elemanları için ise, benzer bir durum değişik bir şekilde yaşanmaktadır. Vergi denetmenlerinin mesailerinin önemli bir bölümü valilerin talimatıyla denetim dışı alanlarda harcanmaktadır. Söz konusu elemanların denetim kapsamına girmeyen iş sayısı ile bu işlere harcanan gün sayısı Türkiye genelinde 1988-1990 dönemi için aşağıda Tablo 43'tedir

(50) TOBB, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, s. 238

Tablo 43: Valilik Makamından Gelen, Doğrudan Teftiş ve İnceleme Kapsamına Girmeyen İşler

Yıllar	İş Sayısı	Harcanan Süre (Gün)
1988	881	2621
1989	1110	2851
1990	1936	3648

Kaynak: TOBB Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, s. 237

Ayrıca yoklama memurlarının adres tesbitinden başka bir şeyi yapamadıkları belirtilmektedir.⁵¹

Denetim sorununun bir an önce çözümlenmesi gerekmektedir. 1984-1991 döneminde toplam 532.664 inceleme yapılmıştır. Dönem ortalaması 66.583'tür. Söz konusu inceleme sayısının toplam gelir ve kurumlar vergisi mükellefi sayısına oranı (mükellef sayısı 3 milyon kabul edilmiştir) %2.2'dir. Bu orandan ziyade denetiminin etkinliğinin sağlanması önemlidir. Etkinliğin sağlanması ise, yukarıda dört kısımda incelenen denetim sorununun çözümü ile mümkündür.

Sorununun çözümü için öncelikle denetim birimleri arasında işbirliği ve koordinasyon sağlanması gereklidir. Koordinasyon konusunda başlıca iki görüş vardır. Birincisi,⁵² gelirler kontrolörlerinin bölge düzeyinde örgütlenmesi ve yıllık ciro miktarı belli bir düzeye kadar olan [50 milyon gibi] mükellefi incelemesi, ciro miktarı söz konusu tutarı aşan mükellefleri ise, malife müfettişleri ve hesap uzmanlarının incelemesini öngörmektedir. İkincisi⁵³ ise denetim birimlerinin maliye müfettişleri baş-

(51) DEMİRKAN, Vergi Yönetimi Reformu, ss.24-25

(52) A.g.m., s. 25

(53) SARI, a.g.m., s.6 ve ERDEM, a.g.e., s. 119

kanlığında maliye müfettişi-hesap uzmanı-gelirler kontrolörü şeklinde hiyerarşik bir yapı ile tek çatı altında birleştirilmesidir. Bu görüş de gelirler kontrolörlerinin bölge düzeyinde örgütlenmesini öngörmektedir. Her iki görüş de denetim birimlerinin koordinasyonunun sağlanmasına yöneliktir ve belli bir mantığa dayanmaktadır. Söz konusu önerilerle koordinasyon sağlanması mümkündür. Ancak başka problemlerin doğması da kaçınılmazdır. Çünkü koordinasyon meselesi denetim birimleri arasında bir ünvan ve hiyerarşi sorunu haline getirilmektedir.⁵⁴ Her birim kendisinin diğerlerini koordine etmesi gerektiği yaklaşımındadır. Bu ise yanlıştır. Koordinasyon, aklın ışığı altında rasyonel bir şekilde sağlanmalıdır.

Denetim sorununun çözümü için diğer öneriler şöyledir:

i. Denetimde işbölümü ve ihtisaslaşmaya göre denetime gidilmesi gereklidir. Bu konuda ihtisaslaşma mükelleflerin mesleki kimliklerine (tüccar, doktor, vb.), iş hacmine (Holding, A.Ş., ciro miktarı v.b) ve faaliyette bulunduğu sektöre (Tekstil, maden, otomotiv v.b) göre yapılabilir.⁵⁵

ii. Denetim elemanları toplam kadrosunun 1991 yılı itibariyle %48'i boştur. Bu kadroların doldurularak, denetim elemanı sayısının yeterli düzeye çıkarılması gereklidir.

iii. Denetim elemanlarının, denetim dışında başka görevlerle meşgul edilmesine bir son verilmelidir. Buna karşılık, söz konusu elemanlara yılda ve ayda belirli sayıda denetim yapma zorunluluğu getirilmelidir.

iv. Denetimler bir program çerçevesinde periyodik olarak yapılmalıdır. Bu durum denetimi olağan hale getirecek ve mükelleflerin denetime tepkisini azaltacaktır.

(54) Ö.Faruk BATIREL, Adnan TEZEL, İzzettin ÖNDER, Süleyman ÖZMUCUR, **Türk Vergi Gelirlerini Artırma Yolları, Alternatifler ve Beklentiler**, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 1989/15, İstanbul 1989, s.32

(55) OCAKÇIOĞLU, **Türk Gelir İdaresinin ...**, s. 55

v. Vergi idaresine yardımcı durumda olan uygulamacı meslek mensuplarına (serbest muhasebeci ve mali müşavirler, yeminli mali müşavirler) denetim konusunda yetki ve sorumluluk verilerek, söz konusu kişilerin denetimde görevlendirilmeleri mümkündür.

vi. Vergi dairelerinde beyanname ve eklerinin muhasebe ve diğer biçimsel hatalar yönünden denetimi aksamaktadır. Söz konusu biçimsel denetim için revizör (memur) istihdam edilmesi gereklidir.⁵⁶

F- BAĞIMSIZLIK VE YENİDEN ÖRGÜTLENME

Kamu yönetimi içindeki bazı kurum ve kuruluşların hizmetlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmeleri için belirli düzeylerde bağımsızlığa ihtiyaçları vardır. Bağımsızlıktan kastedilen hizmetin yerine getirilmesinde siyasi baskı ve engellemelerden bu kurumların korunmasıdır. Vergi idaresinin de gördüğü işlev açısından bağımsızlığa ihtiyacı vardır. Çünkü vergi idaresi merkezi idare içinde, Maliye Bakanlığı çatısı altındadır. Bu durumun vergi idaresini merkezi idarenin siyasi baskı ve engellemelerine açık bir pozisyonda bıraktığı belirtilmektedir.⁵⁷

Vergi idaresinin Maliye Bakanlığı çatısı altında örgütlenmesi tarihi geçmişinden kaynaklanmaktadır. Osmanlı Devleti'nden devralınan örgüt yapısı günümüze kadar korunmuştur. Bilindiği üzere Osmanlı Devleti'nde vergi tahsili özel sektör (mültezimler) tarafından yapılmakta idi. Bu durum devlet açısından harcamaların kontrolü ve kayıtlara geçirilmesinin, dolayısıyla defterdarlık müessesesinin önem kazanmasına neden olmuştur. Halbuki Türkiye Cumhuriyeti, şartların değişmesine, vergilerin memurlar aracılığıyla toplanmasını kabul etmiş olmasına rağmen,

(56) DEMİRKAN, *Vergi Yönetimi Reformu ...*, s. 23

(57) OCAKÇIOĞLU, *Bağımsız Türkiye ...*, s.44

mevcut yapıyı devam ettirmektedir. Bu durumun rasyonel olmadığı, harcamaların değil, gelirlerin ön plana çıkarılarak, vergi idaresinin bunun paralelinde örgütlenmesi gerektiği belirtilmektedir.⁵⁸

Maliye Bakanlığı 1983 yılına kadar üç ana hizmet kuruluşunu bünyesinde bulundurmakta idi. Bunlar;⁵⁹

i. Gelirler Genel Müdürlüğü: Gelir kanunlarının hazırlanması, gelir bütçesinin yapılması, gelirlerin yönetiminden sorumludur.

ii. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü: Gider bütçesinin yapılması ve giderlerin kontrolünden sorumludur.

iii. Hazine Genel Müdürlüğü: Devletin para, kredi ve borç politikasının yönetiminden sorumludur.

1983'te 178 sayılı K.H.K. ile Hazine, Maliye Bakanlığı örgütü dışında bırakılmıştır. Söz konusu kurum, müsteşarlık düzeyine çıkarılarak Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı adını almıştır. Diğer iki kurum ise bakanlık bünyesinde kalmıştır. Söz konusu bakanlık örgütünde 1936-50 döneminde gelir idaresini ilgilendiren 4 yasal değişiklik yapılırken, 1950-83 döneminde hiçbir değişiklik yapılmadığı görülmektedir. 1983'teki 178 sayılı K.H.K. ise doğrudan gelir idaresinin yeniden yapılanmasını değil, aksine bir bütün içerisinde konunun ele alınması şeklinde olmuştur.⁶⁰

Günümüze kadar gelen bu süreç içerisinde vergi idaresinin bağımsızlığı ve yeniden örgütlenme gereği birçok kez ele alınmış, çeşitli rapor-

(58) Kemal KILIÇDAROĞLU, "Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Sorunu", *Türk Gelir İdaresinin ...*, s. 38

(59) ÖZER, *Türk Kamu Maliyesi ...*, s. 111

(60) TUFAN, "Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanma Gereği", *Türk Gelir İdaresinin ...*, s.23

lar ve kanun tasarıları hazırlanmıştır. Fakat bunlara rağmen yeniden örgütlenme bir türlü gerçekleştirilememiştir.

J.W. Martin ve F.C.E. Cush tarafından hazırlanarak dönemin Maliye Bakanı Hasan Polatkan'a sunulan "Maliye Bakanlığı'nın Kuruluş ve Çalışmaları Hakkında Rapor" 1951 tarihlidir. Bu raporda, "Gelirler idaresinin etraflı bir şekilde tetkiki için planlama, yeniden teşkilatlandırma, emir çıkartılması, işbirliğini temin, Genel Müdürlüğün Müsteşarlık Makamı ve amme efkârı muvacehesinde temsili çalıştırılan memurlardan bihakkın istifade ve Gelirler Genel Müdürlüğü'nün bütçesi gibi meselelerin ele alınması lazımdır" denilmektedir. Görüldüğü üzere vergi idaresinin yeniden örgütlenmesi müsteşarlık düzeyine çıkarılması ve yeterli mali imkanlara kavuşturulması öngörülmüştür.⁶¹

İkinci olarak B.F.White tarafından hazırlanan ve Bakan Ferit Melen'e sunulan 1963 tarihli "Türkiye'de Vergi İdaresi" adlı raporda; "ihtiyacınız bir reorganizasyon probleminden ibaret olmayıp, daha çok yeniden teşkilat yaratılması ihtiyacına taalluk etmektedir... Binaenaleyh ayrı bir teşkilata sahip olmak zaruridir" denilerek yeni bir örgüt kurulmasının kaçınılmaz olduğu belirtilmiştir. Bunun yanı sıra, "her çeşit gelir meselelerinin düzenli bir şekilde yürütülmesinden size karşı sorumlu ve size en yakın bir pozisyonda bulunacak bir Gelirler Müsteşarı yer almalıdır." "alt kademelere gelince valilerin, defterdarların ve mal müdürlerinin vergi idaresiyle irtibatlarının tamamen kesilmesi gerektiği..." görüşlerine yer verilmiştir. Ayrıca bölge müdürlükleri kurulması tavsiye edilmektedir.⁶²

Üçüncü olarak A.B. Kafaoglu'nun vergi idaresi hakkında hazırladığı ve askeri konseye sunduğu 1982 tarihli rapor ise özetle; vergi perso-

(61) TUFAN, *Türk Gelir İdaresinin ...*, s.24

(62) TUFAN, *Türk Gelir İdaresinin ...*, s.25

nelinin nitelik yönüden yeterli hale getirilmesi, taşra örgütünün idari ve sayetten kurtarılması, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün taşra örgütünü merkezden yönetme çabasından vazgeçmesini ve vergi idaresinin yeniden örgütlenmesi gerektiğini belirtmekte idi.⁶³

Söz konusu raporların dışında 1980'li yıllara gelinceye kadar 20'yi aşkın kanun tasarısı hazırlanmış, fakat bu tasarılarından hiçbiri kanunlaşmamıştır. Bu durumu o dönemdeki politik istikrarsızlıklarla açıklamak mümkündür.

Gelirler Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığı protokolünde 1936'da 7. sırada, 1950'de 8. sırada, 1983'te 4. sırada yer almıştır. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün işlevi, işlem hacmi ve personel sayısı da dikkate alındığında, bulunduğu yeri hak etmediği görülmektedir. Maliye Bakanlığı'nın toplam kadroları içinde en büyük paya da bu genel müdürlük sahiptir. Merkezde personelin %60'ı aşan bölümü, taşradaki personelin %70'i vergi idaresine aittir. Bunun yanı sıra merkezden taşraya, taşradan merkeze yüzbinlerle ifade edilen iş akımı da konunun boyutları hakkında bir fikir vermektedir.⁶⁴

Bunlardan başka Maliye Bakanlığı'nın taşra örgütünde defterdar, gelir müdürü, vergi dairesi müdürü ve yardımcıları ile mal müdürleri haricinde kalan şef ve memurların (vilayet memuru statüsünde sayıldıkları için) tayinleri vali ve kaymakamlar tarafından yapılmaktadır. Söz konusu memurların, sicil amirleri de iller için vali, ilçeler için kaymakamdır.⁶⁵ Vali ve kaymakamların İçişleri Bakanlığı'na bağlı olduğu dikkate alınır, olayın ne kadar karmaşa ve çarpıklık taşıdığı görülmektedir. Vergi idaresi bir taraftan Maliye Bakanlığı bünyesine adeta sığmakta zorlanmakta di-

(63) TUFAN, *Türk Gelir İdaresinin ...*, s.27

(64) TUFAN, *Türk Gelir İdaresinin ...*, s.22-23

(65) PUR, a.g.e., s. 185

ğer taraftan taşrada İl İdaresi Kanunu ile de bağımlı kalmaktadır.

Tüm bunlardan vergi idaresinin içinde bulunduğu örgüt sorunu ve söz konusu idarenin yeniden örgütlenme gerekliliği anlaşılmaktadır. Bu konuda görüşbirliği bulunmakla birlikte, model konusunda değişik öneriler vardır.

Ayrıca yukarıda kısaca değinilen bağımsızlık sorununu, yeniden örgütlenmeden ayrı düşünmemek gerekmektedir. Vergileme çok yönlü bir siyasi olgudur. Demokrasi ile yönetilen ülkelerde iktidara seçimle gelindiğinden, siyasetçiler için baskı grupları ve seçmenler önemlidir. Siyasi partiler ve seçmenler arasında karşılıklı bir etkileşim bulunmaktadır. Baskı grupları ve seçmenlerin, vergilerin azaltılması ve denetimlerin hafifletilmesi yönünde eğilimlerinin her zaman bulunduğu bilinmektedir.⁶⁶

Bu durum vergi idaresinin baskıya maruz kalma ihtimalini artırmakta, gerek üst düzey bürokratları gerekse taşradaki personeli tedirgin etmekte ve etkinliğin azalmasına yol açmaktadır. Türkiye'de ortanca seçmen (orta direk=esnaf+köylü) de denilen tipik seçmen kitlesi, siyasi iktidarı oy çoğunluğu itibarıyla elinde bulundurmaktadır. Ancak iktidarı elinde tutan her zümre gibi ortanca seçmen de vergi vermek istememekte, tüm siyasi tercihlerini (reel+parasal) kamu transferi sağlamak üzere yapmaktadır.⁶⁷

Bu durumun bir sonucu olarak ülkemizde, vergi idaresinin en çok yıpratıldığı ve siyasi baskılara maruz kaldığı dönemin 1980 sonrası dönem olduğu belirtilmektedir.⁶⁸

Sorunun çözümü için esas olarak üç ayrı öneri bulunmaktadır.⁶⁹

(66) OCAKÇIOĞLU, *Bağımsız Türkiye ...*, s. 45

(67) Güneri AKALIN, "1994 İktisadi Buhranı, Maliye Politikamız ve Yeniden Düzenlenmesi", *Vergi Dünyası*, Sayı 58, Ekim 1994, s. 6

(68) PUR, a.g.e., s. 176

(69) TOBB, *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, ss.249-255

i. Başbakan'a Bağlı Vergi İdaresi Önerisi

Söz konusu önerilerden birincisi, "Başbakan'a bağlı bir vergi örgütü" oluşturulmasıdır. Bora Ocakçıoğlu'na dayandırılan bu öneriye göre, vergi idaresi Başbakanlığa bağlı bir müsteşarlık şeklinde örgütlenecektir. Hiyerarşik konumu bu suretle yükseltilecek vergi idaresi, işlevini yerine getirebilmesi için, yeterli mali kaynaklara sahip olmalıdır. Bu ise vergi idaresi bütçesinin Katma Bütçe olması ile sağlanacaktır. Yine bu öneriye göre, vergi idaresi Cumhurbaşkanı tarafından tayin edilecek bir başkan tarafından yönetilecektir. Merkezde Başkan Yardımcıları ve bunlara bağlı genel müdürlükler, taşrada ise Bölge Vergi Müdürlükleri ve İl Vergi Müdürlükleri şeklinde örgütlenme öngörülmektedir. Ayrıca vergi idaresi personeli, özel personel kanununa tabi olacak, yeterli mali imkanlara kavuşturulacaktır.

ii. Gelirler Müsteşarlığı Önerisi

Söz konusu öneri, 1960'teki raporu hazırlayan Frank White'a aittir. Buna göre vergi idaresi, Maliye Bakanı'na bağlı Gelirler Müsteşarı yönetiminde örgütlenecektir. Gelirler Müsteşarı'na, kendisine bağlı sevk ve idare kadroları ihdas etme ve söz konusu kadrolara Hesap Uzmanları Kurulu ve Teftiş Kurulu'ndan tayin yapma yetkisi verilmesi öngörülmüştür. Ayrıca bölge düzeyinde örgütlenme de bu öneri de yer almaktadır.

Söz konusu öneri Vergi Reform Komisyonu tarafından da benimsenmiştir. Günümüze kadar bu görüş paralelinde hazırlanan kanun tasarılarının sayısı 20'yi aşmıştır.

iii. Gelirler Bakanlığı Önerisi

Söz konusu Gelirler Bakanlığı teklifi A. Başer Kafaoglu'na aittir. Kafaoglu, vergi yönetiminin iki ayrı bakanlık tarafından yürütülmesine

karşı çıkarak, Kanada modelinde olduğu gibi tek bir bakanlık tarafından yönetilmesini önermektedir. Bu görüş esas olarak, devletin tüm gelirlerini toplayan ve gelir toplama işinde uzmanlaşan bir ihtisas bakanlığının kurulmasına dayanmaktadır. Bu öneriye göre Gelirler Bakanlığı'nın Merkezde; Bakan, müsteşar ve yardımcılar ile Ana hizmet, danışma-denetim ve yardımcı hizmet birimleri, taşrada ise; Gelirler Bölge, Bilgi-İşlem, Vergi Güvenlik, Personel, Vergi Dairesi ve Dış Gelirler Müdürlüklerinden oluşması öngörülmektedir. Ayrıca bu öneride söz konusu bakanlığa sosyal güvenlik primlerini toplama görevi de verilmektedir.

Görüldüğü üzere söz konusu üç öneride de vergi idaresinin, merkezde ve taşrada yeniden örgütlenmesi bölge düzeyinde örgütlenme ve vali-defterdar bağımlılığından kurtulma gereği yer almaktadır.

SONUÇ

Vergiler içerisinde gelirden alınan vergilerin ayrı bir yeri bulunmaktadır. Ülkemizde, toplam vergi gelirlerinin önemli bir bölümünü (%50 civarında) gelirden alınan vergiler oluşturmaktadır.

Türkiye'de genel olarak vergiler, özel olarak ise gelirden alınan vergiler vergi daireleri ve memurlar tarafından (emanet yöntemi) tahsil edilmektedir. Bu durumu düzenleyen GVK, KVK ve VUK, mükelleflerin vergiyi rızaen ödemesini de öngörmektedir.

Türk vergi sistemi beyan usulünü esas almıştır. Bununla birlikte, tevkifat usulü ve götürü usüle de yer vermektedir. Gelir vergisinde yer verilen götürü usul, kayıt dışılığa ve vergi kaybına yol açmaktadır. Toplam gelir vergisi tahsilatı içerisinde tevkifat usulü ile tahsilatın, beyan usulü ve götürü usul ile yapılan tahsilata oranla payı yüksektir (%80 civarında). Bir başka deyişle gelir vergisinde beyan usulünden tevkifat usulüne doğru bir sapma mevcuttur veya beyan usulü iyi bir şekilde işletilememektedir. Bu durum idarenin vergisini ödeyenden vergi alabildiğini, denetimin etkin olmadığını, vergi kayıp ve kaçığının yaygın olduğunu göstermektedir.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellef sayısı toplamı (ücretliler hariç) ortalama olarak 3 milyon civarındadır. Bu sayının 2.1 milyonu beyanname mükelleflerdir. Söz konusu dönemde iktisaden faal nüfus, hizmetler ve sanayi sektörü ve GSMH'de artış olmasına rağmen mükellef sayısının aynı seviyede kalması düşündürücüdür.

Vergi idaresinin maliyeti %1 ile %2 arasında değişmektedir. Bu maliyetin pek yüksek olmadığı söylenebilir.

Gelirden alınan vergilerin tahakkuk-tahsilat oranı 1980-92 dönemi için ortalama %85'tir. Kalan %15'lik kısmın icra ile tahsiline ilişkin ve-

riler olmadığından, bu konuda bir yorum yapmak mümkün olmamaktadır.

Vergi denetiminin, özellikle 1985'ten itibaren etkisini hissettirdiğini, ancak denetim birimleri arasında koordinasyon olmaması nedeniyle tam olarak etkili olamadığını söylemek mümkündür.

Son yıllarda vergi idaresinin tahsilattaki etkisini artıracak birtakım önlemler aldığı görülmektedir. Söz konusu önlemler; otomasyona geçilmesi, tekdüzen muhasebe sistemine geçilmesi, istihbarat arşivi oluşturulması ve herkese vergi numarası verilmesidir. Ancak, bu önlemlere ilişkin çalışmaların henüz devam ettiği, etkisini ise çalışmalar tamamlandıktan sonra göstereceği belirtilmelidir.

Türk Vergi İdaresinin idari yapısından kaynaklanan birçok sorunu mevcuttur. Söz konusu idarenin, Osmanlı'dan devralındığı, bazı küçük değişiklikler dışında hemen hemen aynı örgüt yapısını koruduğu görülmektedir. Bu örgüt yapısı karmaşık bir nitelik arz etmektedir. Türk Vergi İdaresi, merkezde Maliye Bakanlığı, taşrada valilik ve defterdarlık arasında adeta sıkışıp kalmıştır. Bu merkezîyetçi yapıya, siyasi baskılar da ekleneince vergi idaresinin kamuoyuna kapalı olma sebebi anlaşılmaktadır.

Vergi idaresinin personeli nitelik yönünden yetersizdir. Yapılan hizmet içi eğitim faaliyetleri personelin nitelik yönünden gelişmesine katkıda bulunmakla birlikte, yeterli olmamaktadır. Bunun yanı sıra personelin alt yapısını oluşturan Maliye Lise ve Yüksek Okullarına da gereken önem verilmemektedir.

Vergi idaresine tanınan mali imkanlar yeterli değildir. Bu nedenle teknolojik donanım ve uygun çalışma ortamı gerçekleştirilememiştir. Ayrıca personelin ücret düzeyleri düşüktür.

Vergi idaresinin, 1980-1992 dönemi için toplam maliyeti düşüktür. Maliyetin düşük olması ile vergi idaresinin etkin olamaması arasında bir

ilişki kurmak mümkündür. Söz konusu idarenin mali imkanlarının kısıtlı olması verimi düşürmektedir.

Vergi idaresi, vergi politikası görevini de yürütmektedir. Mevzuatın sıkça değişmesine yol açan bu durum, mevzuatta istikrarı bozmakta, idarenin vergi yönetimi görevini başarı ile yapmasına engel olmaktadır.

Vergi idaresi denetimde de etkili olamamaktadır. Bunun nedeni, denetim ile görevli birden fazla birimin mevcut olmasıdır. Söz konusu birimler arasında koordinasyon sağlanamamıştır.

Kısacası, gelirden alınan vergiler açısından Türk Vergi İdaresi'nin başarılı olduğunu söylemek mümkün görünmemektedir. Gelirden alınan vergilerde tevkifat usulü dışında, vergileri beyan ve götürü usullerle belirlenen mükelleflerin gelir unsurları, idare tarafından tam olarak kavranılamamaktadır. Vergi idaresi, tevkifata tabi ödemelerde tevkifat yapıldığında, götürü usulde ise ilgili yıl tahakkuk eden vergi mükellef tarafından ödendiğinde tahsilat yapmaktadır. Yıllık beyanname veren mükelleflerde ise, vergi idaresi mükellefin iyi niyetine güvenen bir görüntü sergilemekte, mükellefin beyan ettiği miktarı tahsil etmektedir. Başka bir ifade ile kayıt ve belge düzeninin tam yerleştirilemediği, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmadığı bir ortam mevcuttur. Mükellefler de bu ortamdan faydalanmaktadır. Bunda en büyük etken, vergi idaresinin otomasyonu gerçekleştirilmede geç kalmış olması ve denetim işlevinde mevcut olan kargaşadır. Bilgisayar, vergi idaresinin tarh, tahsil ve denetim işlevlerinin tüm aşamalarında kullanacağı önemli bir araçtır. Denetimdeki kargaşa ise idarenin örgütlenmedeki karmaşıklığına dayanmaktadır. Vergi idaresinin başarısı nitelikli ve kamu yararını gözeten personele bağlı olmasına karşılık, ülkemiz vergi idaresi personeli nitelik açısından yetersiz olduğu gibi, ücret açısından da tatmin edilmemiştir. Ayrıca siyasi baskılar ve mevzuatın sürekli değişmesi nedeniyle personel stres

altındadır. Vergi idaresinin bu haliyle, kendisine verilen beyannameleri dosyalayan, vergi olarak ödenen tutarı tahsil eden bir idare görünümü sergilediğini söylemek mümkündür.

Vergi idaresinin etkinliğinin sağlanması sağlıklı örgüt yapısına bağlıdır. Türk Vergi İdaresi gördüğü işlev, işlem hacmi ve personel sayısı ile orantılı olarak yeni bir örgüt yapısına kavuşturulmalıdır. Bu örgütlenmede vergi idaresinin statüsü yükseltilmelidir. Söz konusu statü bakanlık veya müsteşarlık olabilir. Ancak bu statü vergi idaresini siyasi baskılardan uzak tutacak ve koruyacak bağımsız bir nitelik de taşınmalıdır. Ayrıca vergi yönetimindeki çift başlılığa son verilerek gümrük vergileri yönetimi vergi idaresine bağlanmalıdır. Başka bir ifade ile iç ve dış gelirler tek bir vergi idaresi tarafından yönetilmelidir.

Vergi idaresi bu yeni örgütlenmede merkez, bölge ve il vergi idaresi olmak üzere üç kademeli örgütlenmelidir. Bu örgütlenmede denetim işlevi ön planda olmalıdır. Zira çağdaş vergi yönetimi, denetime dayanmaktadır. Merkezde denetim birimleri tek çatı altında toplanmalıdır. Tefiş Kurulu vergi idaresine bağlanacak ise, sadece idari denetimle görevli olmalıdır. Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri ile birleştirilerek vergi idaresine bağlanmalıdır. Bu durum aynı zamanda söz konusu birimler arasındaki ünvan çekişmesine son verecektir. Bölge ve il örgütlerinde bulunan vergi denetmenleri merkez denetim örgütü ile işbirliği içinde olacaktır. Bunun yanısıra denetim elemanlarının meslek grubu sektör veya iş hacmi bazında ihtisaslaşması sağlanmalıdır. Denetim elemanlarına denetim dışında görev verilmemeli, buna karşılık ayda ve yılda belirli sayıda denetim yapma görevi verilmelidir.

Bölge vergi idaresi, bir taraftan merkez örgütü ile kendisine bağlı il vergi örgütleri arasında iletişimi ve bilgi akışını sağlarken, diğer taraftan da bağlı il vergi örgütlerinin koordinasyonu ve bölge düzeyinde vergi

tahsilinden sorumlu olmalıdır. İl vergi idareleri direkt bölge vergi idaresine bağlı olmalı, vali ve defterdarla olan bağları kesilmelidir.

Vergi idaresi yeterli mali imkanlara kavuşturulmalıdır. Bunun en pratik yolu söz konusu idare bütçesinin katma bütçe yapılmasıdır. Vergi idaresinin bilgisayara geçişi tamamlanmalı, personelin mali durumu düzeltilmelidir. Bu çerçevede özel personel kanunu çıkarılması ücret sorunun çözümü için daha elverişlidir. Ayrıca vergi personeli ücretleri özel sektörle rekabet edebilecek düzeye getirilmelidir.

Vergi idaresi personelinin nitelik olarak eksiklikleri giderilmelidir. Bunun için hizmet içi eğitime daha fazla ağırlık verilmelidir. Özellikle personelin belli konularda ihtisaslaşması sağlanmalıdır. Ayrıca personel konusunda geleceğe dönük alt yapı oluşturulmalıdır. Bu konuda vergi idaresi-üniversite işbirliği ile üniversitelerin maliye bölümlerinde vergi yoğun eğitim ve staj eğitimi yaptırılarak, nitelikli eleman ihtiyacı karşılanabilir.

Vergi daireleri denetim konusunda yoğunlaşmalı, adeta bir denetim birimi olmalıdır. Bunu sağlamak için mükelleflerin ödemeleri tamamen vergi daireleri dışına kaydırılmalı, ödemelerin kabulü bankalar aracılığıyla yapılmalıdır. Ayrıca vergi daireleri beyannameleri posta yoluyla kabul ederek tarh ve tahakkuk işlemlerini yapmak, belge ve bilgileri sağlamakla görevli olmalıdır. Gerek beyannamelerin posta ile kabulü gerekse ödemelerin bankalara yapılması vergi dairelerinin iş yükünü azaltacaktır. Zira vergi daireleri her ay beyanname verme ve ödeme günlerinde çalışamaz hale gelmektedir. Ayrıca beyanname ve ekleri üzerinde yapılması gereken ön incelemeler aksamaktadır. Bu incelemeler için vergi dairelerinde revizörler istihdam edilmelidir. İnceleme sonuçları revizörler tarafından inceleme elemanlarına iletilecektir. Ayrıca icra ile tahsilatta haczedilen malların saklanması ve satışı problem olmaktadır. Satış işlemleri özel sektöre devredilmelidir.

Vergi idaresi kamuoyuna açık olmalıdır. Söz konusu idare, mükellefe, uygulamacı meslek mensuplarına ve araştırmacılara yol gösteren, bilgi veren bir örgüt olmalıdır. Bu nedenle mukteza, iç genelge, Danışma Kurulu Kararları ve vergilerle ilgili ayrıntılı istatistiki bilgileri yayınlamalıdır. Böylece gerek mükellef ve meslek mensupları, gerekse araştırmacılar ve kamuoyu bilgi sahibi olacaktır. Unutulmamalıdır ki, idarenin kamuoyun açık olması, toplumun vergi eğitime de katkıda bulunacaktır.

Vergi mevzuatında sürekli değişiklikler yapılması vergide istikrar ilkesini zedelemekte; personel ve mükellefi zor duruma düşürmektedir. Söz konusu değişikliklerin yoğun olması, Türk Vergi İdaresinin vergi yönetimi yanısıra vergi politikası ile de görevli olmasından kaynaklanmaktadır. Bu sorunun çözümü için, vergi politikası işlevinin vergi idaresinden alınıp başka bir birime verilmesi uygundur. Bu birimin politika belirleme sırasında vergi idaresi ile görüş alış-verişinde bulunması mümkün olacaktır. İkinci olarak ise, bugüne kadar yapılan değişikliklerin vergi sisteminde yaptığı tahribatın giderilmesi gereklidir. Bu çerçevede, GVK, KVK ve VUK yeniden ve bir bütün olarak gözden geçirilmeli, boşlukları doldurulmalı, muafiyet ve istisnaları ile götürü usulün sınırları daraltılmalı, kayıt ve belge düzeni sağlanmalı ve kaçaklar önlenmelidir.

Tüm bunların dışında, vergi tahsili konusunda belirtilmesi gereken bir gerçek vardır. Hiçbir vergi idaresi kendi imkanlarıyla 'mükellefe rağmen' verginin tamamını toplayamaz. Bu nedenle vergi idaresi mükellefin karşısında değil yanında olmalıdır. Bu politikanın uygulanması için gerekli tedbirler alınmalıdır. Özellikle toplanan vergilerin harcandığı yerler kamuoyuna açıklanmalı, yolsuzluk ve kaçakların üzerinde titizlikle gidilmelidir.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- AKDAĞ Mustafa. **Türkiye'nin İktisadi ve İctimai Tarihi**, 2.Baskı. Tekin Yayınevi. İstanbul, 1979.
- AKDOĞAN Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**. 4. Baskı. Gazi Büro Kitabevi, Ankara, 1993.
- AKSOY Şerafettin. **Kamu Maliyesi**. Filiz Kitabevi. İstanbul, 1991.
- ANA BRİTANNICA **Genel Kültür Ansiklopedisi**. C.16. Ana Yayıncılık A.Ş. Hürriyet Gazetesi Armağanı.
- BULUTOĞLU Kenan. **Türk Vergi Sistemi**. Değişik ve Genişletilmiş 4. Baskı. Fakülteler Matbaası. İstanbul 1976.
- BATIREL Ö. Faruk, Adnan TEZEL, İzzettin ÖNDER, Süleyman ÖZMUR, **Türk Vergi Gelirlerini Artırma Yolları-Alternatifler Beklentiler**. İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 1989/15. İstanbul 1989.
- CİN Halil, Ahmet AKGÜNDÜZ. **Türk-İslam Hukuku Tarihi**. Timaş Yayınları. İstanbul 1990.
- DEMİRKAN Uçar. **Kamusal Mali Denetim** (Türkiye Uygulama ve Eleştirisi). Maliye Tetkik Kurulu Yayını No: 172/1977. Damga Matbaası. Ankara 1977.
- DİKMEN Orhan. **Maliye Dersleri**. I. Kitap. 3. Baskı. İstanbul 1969.
- DOĞAN Mehmet. **Büyük Türkçe Sözlük**. Rehber Yayınları. No:8.9. Baskı. Ankara 1992.
- ERDEM Burhan. **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**. İ.T.İ.A. Yayınları No:233/154. Eskişehir 1981.

ERGİNAY Akif. Vergi Hukuku. 14. Baskı. Savaş Yayınları. Ankara 1990.

EŞ Mecit. Klasik Osmanlı Maliyesi. Anadolu Üniversitesi, Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları No: 81. Kütahya 1989.

HEREKMAN Aykut. Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı). Sevinç Matbaası. Ankara, 1989.

İslam Ansiklopedisi. Milli Eğitim Bakanlığı Yayını. MEB Yayınevi. İstanbul, 1973.

KARAMURSAL Ziya. Osmanlı Mali Tarihi Hakkında Tetkikler. 2. Baskı TTK Yayını. III dizi. TTK Basımevi. Ankara 1989.

KIRBAŞ Sadık. Vergi Hukuku (Temel Kavramlar ve İlkeler). Gözden Geçirilmiş 2. Bask. Gazi Ü. Yayın No: 131 Ankara 1988.

MALİYE VE GÜMRÜK BAKANLIĞI. Tarihi Gelişim , Kuruluş, Bugünkü Yapısı ve Görevleri. APK Kurulu Başkanlığı Yayını No:1990/312, Başbakanlık Basımevi. Ankara 1990.

MALİYE VE GÜMRÜK BAKANLIĞI. Personel ve Kadro Bilgileri. MGB Personel Genel Müdürlüğü Yayını No:1989/01. Ankara 1989.

MALİYE BAKANLIĞI VERGİ İSTATİSTİKLERİ YILLIĞI (1983-1991). Ankara 1993.

MALİYE TEŞKİLATI TARİHÇE VE MEVZUATI. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Yayını No: 1994/3. Genişletilmiş 2. Baskı. Ankara 1994.

MALİYE BAKANLIĞI (Kuruluşunun 70. yılında). Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı Yayını No: 1993/334. Başbakanlık Basımevi. Ankara 1993.

- MERZİ Behçet. **Vergi Reformu Konusunda Öneriler**. Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları. Ankara 1993.
- NADAROĞLU Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**. 8. Baskı. Beta Yayıncılık. İstanbul 1992.
- NEUMARK Fritz, **Maliyeye Dair Tetkikler**. İstanbul Ü. İkt. Fak. Yayını No: 9. 4. Tab. İstanbul 1951.
- ORTAYLI İlber. **Türkiye İdare Tarihi**. TODAİE Yayınları No:180. Ankara 1979.
- ÖNCEL Mualla, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN. **Vergi Hukuku**. 2. Baskı. Ankara 1992.
- ÖZER İlhan. **Devlet Maliyesi**. C.I. Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No: 1980/218. Ankara 1980.
- ÖZER İlhan. **Türk Kamu Maliyesi ve Sorunları**. TODAİE Yayınları No:156. Sevinç Matbaası. Ankara 1976.
- PAKALIN M.Zeki. **Maliye Teşkilatı Tarihi**. C.I. Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No: 1977/80/1. Ankara 1977.
- PAKALIN M. Zeki. **Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü**. C.II. Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları. 2506, MEB Basımevi. İstanbul 1993.
- PELİN İ. Fazıl. **Finans İlmî ve Finansal Kanunlar**. I. Kitap. 3.Baskı. İstanbul 1942.
- PUR H. Perviz. **Vergi İdarisinin Yeniden Yapılanması**. İstanbul Üniversitesi. S.B.E. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul 1992.
- SHAW Stanford, **Osmanlı İmparatorluğu ve Modern Türkiye** (Çev. Mehmet Harmancı). E. Yayınları. İstanbul 1982.
- SUR F. Hakkı. **Maliye Dersleri**. C.I. Ankara 1943.
- ŞENYÜZ Doğan. **Türk Vergi Sistemi (Gelir Vergisi)**. 1. Baskı. Ezgi Kitabevi Yayınları. Bursa 1994.

TABAKOĞLU Ahmet. Gerileme Dönemine Girerken Osmanlı Maliyesi. Dergah Yayınları No: 117. 1. Baskı. İstanbul 1985.

TOBB Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu. TOBB Yayını. 1992.

TUNCER Selahattin. Kamu Maliyesi. Gözden Geçirilmiş 4. Baskı. İstanbul 1975.

TUNCER Selahattin. Vergi Uygulamaları (Kavramlar, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi). 3. Baskı. Ar Basım Yayıncılık. İstanbul 1982.

TURHAN Salih. Vergi Teorisi ve Politikası. 5. Baskı. Filiz Kitabevi. İstanbul 1993.

TÜRKAN Ercan. Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Yapısının Değerlendirilmesi. DPT Yayını. Ankara 1994.

TÜRKİYE İstatistik Yıllığı. T.C. Başbakanlık DİE Yayını. Ankara 1990.

ULUATAM Özhan. Kamu Maliyesi. Genişletilmiş 4. Baskı. Savaş Yayınları. Ankara 1991.

ULUATAM Özhan. Türk Vergi Hukuku (Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla). Adım Yayıncılık. Ankara 1990.

MAKALELER VE TEBLİĞLER

AKALIN Güneri. "1994 İktisadi Buhranı Maliye Politikamız ve Yeniden Düzenlenmesi", Vergi Dünyası, Sayı 58, Ekim 1994.

AKBAY Mehmet. "Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi", Türkiye'de Denetim Etkinlikleri ve Verimliliği Sempozyumu, Maliye Bakanlığı APK Kurulu Yayını No:1990/308, Ankara 1990.

AKTAN Coşkun Can. "Modern Vergi Tahsil Usulleri", Mali Hukuk Dergisi, Sayı 29, Eylül-Ekim 1990.

ARIKAN Vural, "Vergi Sistemimiz Sistemsizliğe Dönüştü mü? Bunu Tartışmaya Açıyorum (2)", **Vergi Dünyası**, Sayı 101, Ocak 1990.

BATIREL Ö. Faruk, "Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması ve Vergileme Maliyetleri", **Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Paneli (tebliğ)**, TTK Basımevi, Ankara 1991.

BATIREL Ö. Faruk, "Türk Vergi Yönetimi", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 28. seri, 1984/85.

CAN İsmail. "Türkiye'de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi", **Maliye Dergisi**, APK Kurulu Yayını, Sayı 53, Eylül-Ekim 1981.

ÇAĞAN Nami. "Vergi İdaresi Hukuki Yaklaşım", **Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Paneli (tebliğ)**. TTK Basımevi, Ankara 1991

DEMİRKAN Uçar. "Vergi Yönetimi Reformu", **Maliye Dergisi**, Ekim-Kasım 1993, Sayı:115.

DEMİRKAN Uçar. "Neden Peşin Vergi", **İzmir Ticaret Odası Dergisi**, Yıl:59, Sayı:3, Mart 1986.

DOĞRUSÖZ Bumin. "Mevcut Vergi İdaresinin Sorunları", **Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Paneli (tebliğ)**. TTK Basımevi, Ankara 1991.

KAZICI Sami. "Vergi Kaçaklığına Teorik Yaklaşım, Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi İstihbarat Arşivi Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Sayı:146, Ekim 1993.

KILIÇDAROĞLU Kemal. "Gelir İdaresinin Denetim Fonksiyonu ile Denetim de Bilgisayar ve Diğer İletişim Araçlarının Kullanılması", **Türkiye'de Denetim Etkinliği ve Verimliliği Sempozyumu (tebliğ)**, Maliye Bakanlığı APK Yayını No: 1990/398, Ankara 1990.

KILIÇDAROĞLU Kemal. "Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Sorunu", **Türk Gelir İdaresini Yeniden Yapılanması Paneli (tebliğ)**. TTK Basımevi, Ankara 1991.

"Maliyeden Etkin ve Yaygın Vergi Denetimi", **Mükellefin Dergisi**, Lebib Yalkın Yayınları, Sayı 19, Temmuz 1994.

OCAKÇIOĞLU Bora. "Bağımsız Türkiye Vergi Kurumu", **Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Paneli (tebliğ)**. TTK Basımevi, Ankara 1991

ORAL Sümer. "Bütçeyi Açış Konuşması", **Türkiye İktisat Dergisi**, TOBB Yayını, Kasım 1992.

ÖZŞAHİN Metin. "İşletmelerin İç ve Dış Denetiminde Vergi Denetiminin Yeri", **Vergi Dünyası**, Sayı:57, Mayıs 1986.

PEHLİVAN Osman. "Modern Vergi Tekniğindeki Gelişmeler ve Vergilendirme Süreci", **Vergi Dünyası**, Sayı:93, Mayıs 1989.

SARI Özcan, "Maliye Bakanlığının Maliye Politikasının Uygulanmasındaki Yeri ve Maliye Denetimi", **Dünya Gazetesi**, 29.6.1995.

SAYGILIOĞLU Nevzat. "Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutlarının Ölçülebilirliği", **Vergi Dünyası**, Sayı:108, Ağustos 1990.

ŞENGÜL Selami. "Türkiye'de Vergi İdaresinin Etkinliği", **İktisat-İşletme ve Finans Dergisi**, Sayı:92-93, Kasım-Aralık 1993.

TEZEL Adnan "Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Konusunda Nasıl Bir Hukuki Düzenleme Yapılmalıdır?" **Türk Gelir İdaresini Yeniden Yapılanması Paneli (tebliğ)**. TTK Basımevi, Ankara 1991

TUFAN Altan. "Vergi Denetimi Uzmanlık İşi", **Bilanço Dergisi**, Şubat-Mart 1992.

TUFAN Altan. "Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanma Gereği (Tebliğ)", **Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Paneli**, TTK Basımevi. Ankara 1991.

KANUN- KHK ve DİĞERLERİ

Anayasa Mahkemesi Kararı. Sayı: 1993/49. Resmi Gazete; Tarih: 24.12.1993-Sayı: 21798.

Bakanlar Kurulu Kararı. Sayı: 93/5142. Resmi Gazete; Tarih: 31.12.1993- Sayı: 21805.

Gelir Vergisi Kanunu. Sayı: 5421. Resmi Gazete; Tarih: 9.6.1949-Sayı: 7228.

Gelir Vergisi Kanunu. Sayı: 193. Resmi Gazete; Tarih: 6.11.1961-Sayı: 10700.

Hesap Uzmanları Kurulu Kurulması Hakkındaki Kanun. Sayı: 4709. Resmi Gazete; Tarih: 5.4.1945-Sayı: 5947.

Kurumlar Vergisi Kanunu. Sayı: 192. Resmi Gazete; Tarih: 2.1.1961-Sayı:10696.

Kurumlar Vergisi Kanunu. Sayı: 5422. Resmi Gazete; Tarih: 15.6.1949-Sayı:7229.

Maliye Bakanlığı Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun. Sayı: 2996. Resmi Gazete; Tarih: 5.6.1936-Sayı: 3322.

Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanunda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun. Sayı: 4910. Resmi Gazete; Tarih: 7.6.1946-Sayı: 6327.

Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki 2996 Sayılı Kanunda Değişiklik Yapan Kanun. Sayı: 5655. Resmi Gazete; Tarih: 3.4.1950-Sayı: 7473.

Maliye ve Gümrük Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki KHK.
Sayı: 178. Resmi Gazete; Tarih:14.12.1983-Sayı: 18251 (Mükerrer).

Maliye ve Gümrük Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 Sayılı KHK'de Değişiklik Yapılmasına İlişkin KHK. Sayı: 516.
Resmi Gazete; Tarih:16.9.1993-Sayı: 21700 (Mükerrer).

Maliye ve Gümrük Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 Sayılı KHK'de Değişiklik Yapılmasına İlişkin KHK. Sayı: 484.
Resmi Gazete; Tarih:13.7.1993-Sayı: 21636 (Mükerrer).

Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 Sayılı KHK'de Değişiklik Yapılmasına İlişkin KHK. Sayı: 543. Resmi Gazete;
Tarih:24.6.1994-Sayı: 21970 (Mükerrer).

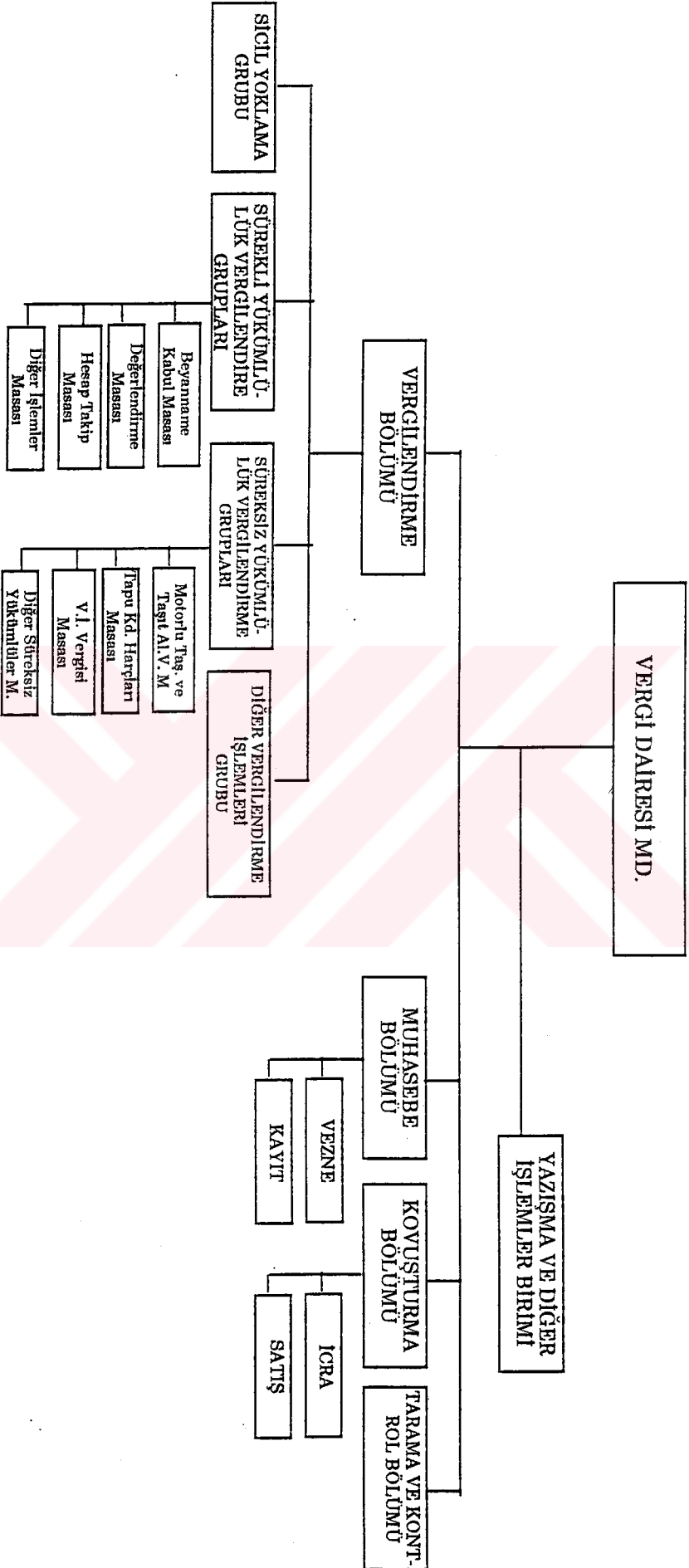
Muhasebe Sistemi Genel Tebliği. Sıra No: 1. Resmi Gazete; Tarih:
26.12.1992-Sayı: 21447 (Mükerrer).

Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği. ResmiGazete; Tarih:
7.12..1989-Sayı: 20365.

Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği. ResmiGazete; Tarih:
20.11.1993-Sayı: 21764.

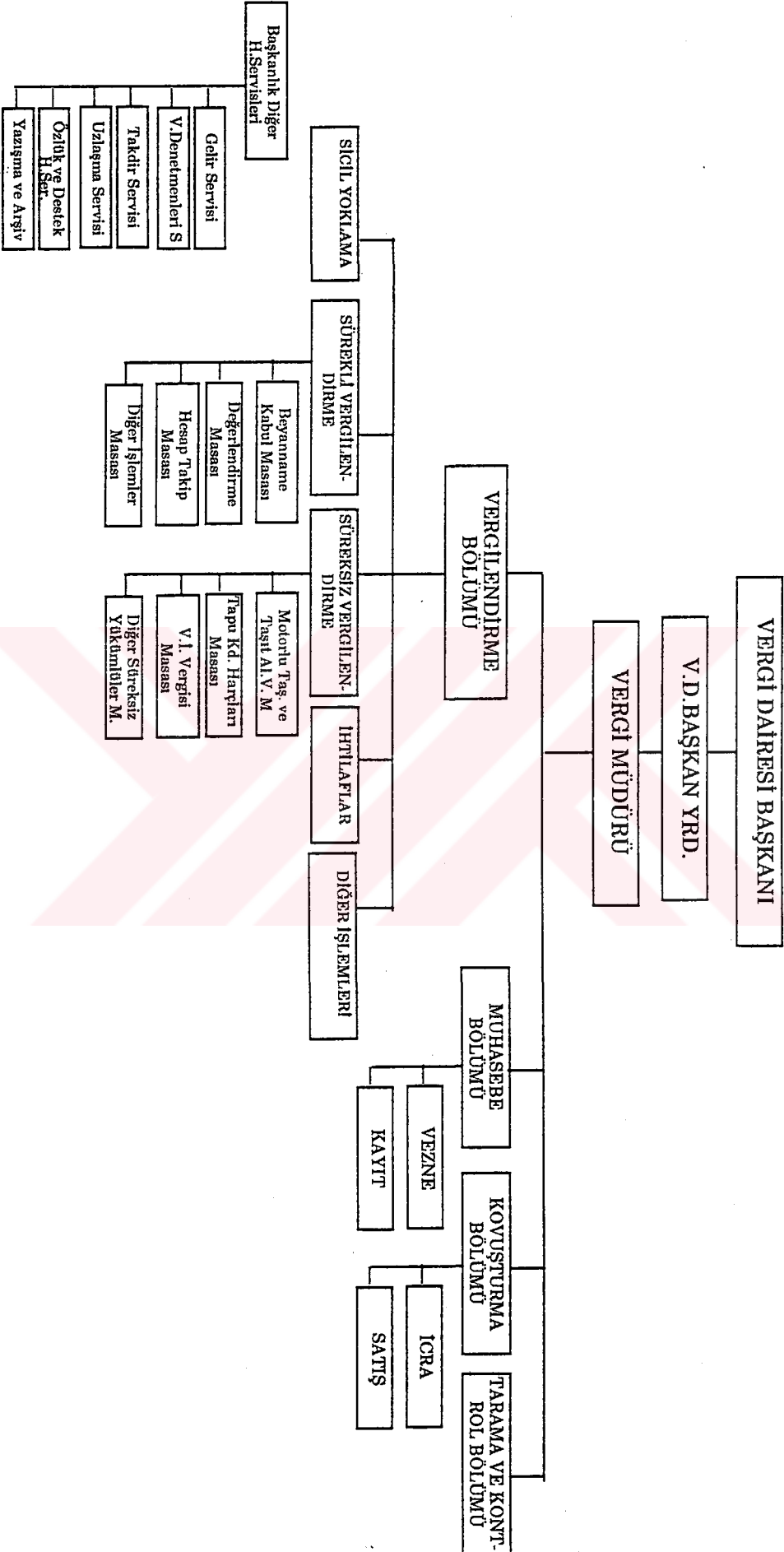
Vergi Usul Kanunu. Sayı: 5432. Resmi Gazete; Tarih: 15.6.1949-Sayı:
7232.

Vergi Usul Kanunu. Sayı: 213. Resmi Gazete; Tarih: 10.1.1961-Sayı:
10703.



Ek Şekil 3: Müdürlük Şeklinde Örgütlenen Vergi Dairesi

Kaynak: Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği 7.12.1989 tarih ve 20365 sayılı Resmî Gazete



Ek Şekil 4: Başkanlık Şeklinde Örgütlenen Vergi Dairesi
Kaynak: Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği 20.11.1993 tarih ve 21764 sayılı Resmî Gazete

Ek Tablo 1: Birimler İtibariyle Personelin Eğitim Durumu Bazında Dağılımı**(GENEL)**

Birimler	İlkokul	%	Orta	%	Lise	%	Yüksek	%
Müsteşarlık	-	-	-	-	-	-	6	100.0
Teftiş Kurul Başkanlığı	-	-	3	1.8	15	9.2	145	89.0
Hesap Uzm.Kurulu Bşk.	8	2.2	9	2.5	54	15.0	288	80.3
A.P.K.Kurulu Bşk.	6	9.5	6	9.5	21	33.4	30	47.6
Bakanlık Müşavirliği	-	-	-	-	-	-	15	100.0
Basın ve Halkla İlişk.Müşav	-	-	-	-	2	25.0	6	75.0
Başhukuk Müş.ve Muhakemet	58	4.7	179	14.6	420	34.2	570	46.5
Bütçe ve Mali Kontrol Gn.Md.	57	5.0	115	10.0	560	49.0	409	36.0
Muhasebet Gn.Müd.	292	3.2	1938	20.9	5580	63.3	1179	12.6
Gelirler Genel Müd.	736	2.0	5496	14.7	25525	68.3	5601	15.0
Milli Emlak Genel Müd.	57	2.2	372	14.7	1650	65.0	459	18.1
Gümrükler Muhafaza Gn. Md.	47	2.0	501	22.0	1470	64.4	265	11.6
Gümrükler Genel Müd.	79	2.3	600	17.4	1493	43.2	1281	37.1
Kontrol Genel Müd.	4	2.1	28	15.0	81	43.3	74	39.6
Personel Genel Müd.	3878	42.9	3461	38.2	1371	15.2	337	3.7
Savunma Sekreterliği	18	34.6	13	25.0	18	34.6	3	5.8
Bağlı ve İlgili Krş.Dai.Bşk.	1	4.3	4	17.4	8	34.8	10	43.5
Dış İlişkiler Dai.Bşk.	-	-	-	-	9	37.5	15	62.5
Eğitim Dairesi Bşk.	1	3.4	2	6.9	15	51.7	11	38.0
İdari ve Mali İşler Dai.Bşk.	391	46.7	291	34.7	116	13.8	40	4.8
Muhabere ve Elekt.Dai.Bşk.	8	5.2	40	26.0	88	57.1	18	11.7
Özel Kalem Müdürlüğü	-	-	3	37.5	5	62.5	-	-
Tasfiye İş.Dön.Ser.Gen. Müd.	1	0.5	17	9.3	117	64.2	47	26.0
TÖPLAM	5642	8.2	13078	19.1	38918	56.9	10.809	15.8

Kaynak: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Personel ve Kadro Bilgileri

Ek Tablo 2: Birimler İtibariyle Personelin Eğitim Durumu Bazında Dağılımı

(Merkez)

Birimler	İlkokul	%	Orta	%	Lise	%	Yüksek	%
Müsteşarlık	-	-	-	-	-	-	6	100.0
Teftiş Kurulu Başkanlığı	-	-	3	1.8	15	9.2	145	89.0
Hesap Uzm.Kurul Bşk	8	2.2	9	2.5	54	15.0	288	80.3
A.P.K.Kurulu Bşk.	6	9.5	6	9.5	24	33.4	30	47.6
Bakanlık Müşavirliği	-	-	-	-	-	-	15	100.0
Basın ve Halkla İlişk.Müşav	-	-	1	11.1	2	22.2	6	66.6
Baş Huk.Müş.Muh.Gn.Md.	8	6.2	21	16.5	32	25.0	67	52.3
Bütçe ve Mali Kontrol Gn.Md.	9	3.9	14	6.0	79	34.0	131	56.3
Muhasebat Gn.Müd.	6	1.3	30	6.6	254	56.3	161	35.7
Gelirler Genel Müd.	8	0.6	44	3.6	513	41.9	657	53.7
Milli Emlak Genel Müd.	6	3.3	19	10.5	62	34.4	93	51.6
Gümrükler Genel Müd.	-	-	22	8.5	121	46.5	117	45.0
Gümrükler Muh.Gn.Müd.	-	-	9	10.7	52	61.9	23	27.3
Kontrol Genel Müd.	4	2.2	28	15.1	81	43.7	72	38.9
Personel Genel Müd.	13	4.6	28	10.0	174	61.9	66	23.4
Savunma Sekreterliği	18	35.3	13	25.5	17	33.3	3	5.8
Bağh ve İlgili Krş.Dai.Bşk.	1	4.5	4	18.2	8	36.3	9	40.9
Dış İlişkiler Dai.Bşk.	-	-	-	-	9	39.0	14	60.8
Eğitim Dairesi Bşk.	1	3.5	2	6.9	15	51.7	11	37.9
İdari ve Mali İşler Dai.Bşk.	385	46.5	286	34.6	116	14.0	40	4.8
Muhabere ve Elekt. Dai.Bşk.	4	6.0	15	22.4	38	56.7	10	14.9
Özel Kalem Müdürlüğü	-	-	2	28.6	5	71.4	-	-
Tasfiye İş.Dön.Ser.Gn. Müd.	1	1.3	5	6.5	4.5	59.2	25	32.8
TOPLAM	478	10.1	561	11.8	1743	36.1	1989	41.9

Kaynak: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Personel ve Kadro Bilgileri

Ek Tablo 3: İller İtibariyle Personelin Eğitim Durumu Bazında Dağılımı

İller	İlkokul	%	Ortaokul	%	Lise	%	Y.Okul	%
Adana	81	5	268	12	1215	68	256	15
Adıyaman	25	8	78	27	167	57	23	8
Afyon	81	13	127	21	335	54	72	12
Ağrı	28	7	119	27	250	57	37	9
Amasya	65	12	110	22	280	54	65	12
Ankara	559	9.3	1049	17	3772	63	627	10
Antalya	71	6	254	20	747	59	195	15
Artvin	34	12	51	17	172	57	42	14
Aydın	90	9	209	20	590	58	128	13
Balıkesir	143	10	328	23	720	50	249	17
Bilecik	28	10	72	24	163	55	31	11
Bingöl	19	9	46	22	133	64	10	5
Bitlis	30	10	59	20	191	65	15	5
Bolu	58	10	125	21	365	61	49	8
Burdur	38	12	67	21	167	52	49	15
Bursa	131	8	391	22	977	54	291	16
Canakkale	58	9	156	22	412	58	72	11
Çankırı	54	16	83	25	167	49	34	10
Çorum	90	16	123	23	277	51	53	10
Denizli	56	7	152	20	464	60	104	43
Diyarbakır	25	5	141	21	345	63	58	11
Edirne	98	10	234	22	548	52	168	16
Elazığ	20	4	144	25	355	61	59	10
Erzincan	45	13	78	22	199	56	33	9
Erzurum	67	9	200	25	456	57	66	9
Eskişehir	84	8	172	16	611	56	214	20
Gaziantep	75	7	220	21	602	58	128	11
Giresun	47	10	104	20	310	62	140	8
Gümüşhane	28	13	54	26	116	54	14	7
Hakkari	60	30	18	9	107	54	13	7
Hatay	66	5	248	18	904	64	191	13
Isparta	52	9	120	22	309	56	69	13
İçel	84	5	324	19	1028	65	250	15
İstanbul	571	7	1445	16	5259	59	1573	18
İzmir	280	6	989	19	2772	54	1099	21
Kars	71	13	168	29	295	51	40	7
Kastamonu	50	10	123	24	284	55	54	11
Kayseri	75	7	174	17	651	63	129	13
Kırklareli	58	12	87	18	276	57	65	13
Kırşehir	30	10	48	17	177	61	35	12
Kocaeli	89	11	201	23	420	48	157	18
Konya	119	8	315	20	913	58	209	14
Kütahya	68	12	134	23	295	52	75	13
Malatya	37	6	148	24	395	58	78	12
Manisa	86	7	350	27	671	53	167	13
K.Maras	49	9	123	21	349	61	53	9
Mardin	54	8	163	23	369	53	112	13
Muğla	53	6	141	16	582	65	112	13
Muş	30	14	41	19	130	59	17	8
Nevşehir	28	9	69	24	151	52	43	15
Niğde	33	8	98	23	233	55	60	14
Ordu	44	8	126	19	449	66	58	9
Rize	42	9	80	19	347	63	59	12
Sakarya	94	11	148	19	449	59	79	11
Samsun	55	5	191	17	746	66	136	12
Siirt	54	17	88	28	141	45	32	10
Sinop	44	14	75	23	166	52	34	11
Sivas	59	8	208	27	437	57	58	8
Tekirdağ	77	11	132	20	346	52	111	17
Tokat	50	8	150	25	350	57	59	10
Trabzon	66	7	150	17	554	62	123	14
Tunceli	13	6	53	26	128	61	14	7
Ş.Urfa	52	10	78	16	315	62	58	12
Uşak	27	8	65	19	213	62	37	11
Van	57	15	69	18	218	56	43	11
Yozgat	63	12	98	18	319	57	69	13
Zonguldak	106	1	158	21	410	55	65	9
TOPLAM	5164	8.8	12517	19.6	37205	58.4	8820	13.9

Kaynak: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Personel ve Kadro Bilgileri