

**TÜRK VERGİ İDARESİNİN  
ÖRGÜT YAPISI VE İŞLEVLERİ YÖNÜNDEN ANALİZİ**

**Duygu ERSOY**

**DOKTORA TEZİ**

**Maliye Anabilim Dalı**

**Danışman: Prof. Dr. Recai DÖNMEZ**

**Eskişehir**

**Anadolu Üniversitesi**

**Sosyal Bilimler Enstitüsü**

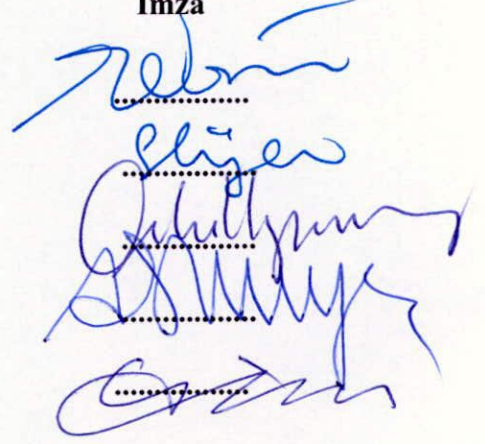
**2019**

## JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

**Duygu ERSOY'un "Türk Vergi İdaresinin Örgüt Yapısı ve İşlevleri Yönünden Analizi"** başlıklı tezi **15 Ocak 2019** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca **Maliye** Anabilim Dalında, **Doktora** tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Üye (Tez Danışmanı) : Prof.Dr.Recai DÖNMEZ  
Üye : Prof.Dr.Süleyman SÖZEN  
Üye : Prof.Dr.M.Erkan ÜYÜMEZ  
Üye : Prof.Dr.Ali ÇELİKKAYA  
Üye : Doç.Dr.Ahmet TEKİN

İmza



Prof.Dr.Metin ÇOŞKUN  
Anadolu Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdür Vekili



## ÖZET

### TÜRK VERGİ İDARESİNİN ÖRGÜT YAPISI VE İŞLEVLERİ YÖNÜNDEN ANALİZİ

Duygu ERSOY

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ocak 2019

Danışman: Prof. Dr. Recai DÖNMEZ

Türk vergi idaresi örgüt yapısında 5345 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen değişimin nedenleri nelerdir?” “Bu mevzuat değişikliği örgüt ve işlevler açısından uygulamaya ne ölçüde yansımıştır?” sorularına yanıt bulma amacını taşıyan bu araştırmada nitel araştırma yöntemleri izlenmiş ve gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi veri toplama yöntemleri kullanılmıştır. Araştırma, 2015 yılında başlatılan pilot uygulama ile yeni bir örgüt modeli olarak ortaya koyulan yapının da değerlendirilebilmesi amacıyla Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığında gerçekleştirilmiştir. Türk vergi idaresinin örgütlenmesi ve işlevleri kuramsal temelleri, hukuki dayanakları ve uygulamadaki işleyişiyle birlikte ele alınarak bütünsel bir analiz yapılmıştır. Belirli amaçlarla oluşturulan örgütlerin zaman içerisinde içsel ve dışsal nedenlerle yapı, teknoloji ve insan kaynakları açılarından değişime uğradıkları teorik çerçevede açıklanmıştır. Vergi idarelerinin amaçlarında meydana gelen “kamu yönetimi yaklaşımlarındaki değişimden etkilenme” ve “vergi idarelerinin sorunlarına çözüm bulma düşüncesi”nden kaynaklanan değişimin, mevzuatta, işlevlerde ve örgüt yapısında değişime neden olduğu ortaya koyulmuştur.

**Anahtar Sözcükler:** Vergi idaresi, Örgütlenme, İşlev, Örgütsel değişim, Nitel araştırma

## ABSTRACT

### THE ANALYSIS OF THE TURKISH TAX ADMINISTRATION ON TERMS OF ITS ORGANIZATIONAL STRUCTURE AND FUNCTIONS

Duygu ERSOY

Department of Finance

Anadolu University, Graduate School of Social Sciences, January 2019

Supervisor: Prof. Dr. Recai DÖNMEZ

In this thesis aiming at finding the answers of the questions such as “What are the motives behind the transformation in the organizational structure of the Turkish Tax Administration, realized by the law numbered 5345?”, “To what extent did this amendments in legislation reflect on the practise?”, qualitative research methods are followed and methods of data collecting like survey, interview and document analysis are used. The research was carry out at the Eskişehir Tax Administration, to analyze the pilot scheme set forth as a new organization model in 2015. In the research, a holistic analysis was made by handling the organizational structure and functions of the Turkish Tax Administration in theoretical, legal base and practice. It’s explained that the organizations established for a specific aim have gone through transformations in terms of structure, technology and human resources. It’s theorized that the alteration arising from the factors such “ Responses to the transformations of approachs in the public administration” and “The Idee of finding solutions to the problems of tax administrations” caused changes on the legislation, functions and organizational structure.

**Keywords:** Tax administration, Organization, Function, Organizational transformation, Qualitative research

15/01/2019

## ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan “bilimsel intihal tespit programı”yla tarandığını ve hiçbir şekilde “intihal içermediğini” beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.



Duygu Ersoy

## İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
BAŞLIK SAYFASI.....	i
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar DİZİNİ.....	x
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xi
SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	xii
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

1.VERGİ İDARESİ, İŞLEVLERİ VE ÖRGÜTLENMESİ .....	3
1.1. Vergi İdaresi Kavramı.....	3
1.2. Vergi İdaresinin Amaçları.....	6
1.3. Vergi İdaresinin İşlevleri.....	8
1.3.1. Klasik işlevler.....	9
1.3.1.1. Tarhiyat işlevi .....	9
1.3.1.2. Tahsilat işlevi .....	11
1.3.1.3. İnceleme işlevi .....	12
1.3.2. Çağdaş işlevler .....	14
1.3.2.1. Vergi bilinci ve vergi uyumunu arttırma .....	15
1.3.2.2. Strateji geliştirme .....	16
1.3.2.3. Bilgi iletişim teknolojileri geliştirme.....	16
1.3.2.4. Vergi mevzuatı geliştirme .....	17
1.4. Örgüt ve Örgütlenme .....	18
1.4.1. Kamu yönetiminde örgütlenme.....	19
1.4.1.1. Merkezden yönetim .....	21
1.4.1.2. Yerinden yönetim .....	21

1.5. Kamu İdaresi Olarak Vergi İdaresi .....	23
1.6. Vergi İdaresinde Örgütlenme İlkeleri .....	24
1.6.1. Bölümlere ayırma sistemlerine göre vergi idaresi .....	26
1.6.1.1. Fonksiyonlara göre bölümlere ayırma .....	26
1.6.1.2. Ürün temeline göre bölümlere ayırma .....	27
1.6.1.3. Coğrafya temeline göre bölümlere ayırma .....	28
1.6.1.4. Müşteri temeline göre bölümlere ayırma .....	28
1.6.1.5. Sayı temeline göre bölümlere ayırma .....	29
1.6.1.6. Zaman temeline göre bölümlere ayırma .....	30
1.6.1.7. Süreç veya araca göre bölümlere ayırma .....	30
1.6.1.8. Karma örgüt yapısı .....	31
1.6.2. Yetki ilişkilerine göre vergi idaresi .....	31
1.6.2.1. Dikey organizasyon .....	31
1.6.2.2. Dikey kurmay organizasyon .....	32
1.6.2.3. Fonksiyonel (Görevsel) organizasyon .....	32
1.6.2.4. Komite organizasyon .....	33
1.6.2.5. Karma organizasyon .....	34
1.6.2.6. Proje ve matriks organizasyon .....	34
<b>İKİNCİ BÖLÜM</b>	
2. VERGİ İDARELERİNİN ÖRGÜTSEL DEĞİŞİMİNİN ANALİZİ .....	35
2.1. Örgütsel Değişim .....	35
2.2. Vergi İdarelerinde Örgütsel Değişimin Nedenleri .....	36
2.2.1. Kamu yönetimi yaklaşımlarındaki değişimin vergi idaresi örgütlenmesine yansımaları .....	37
2.2.1.1. Küreselleşmenin kamu yönetimine etkileri .....	40
2.2.1.2. Kamu yönetiminde yeni kavramlar .....	42
2.2.1.2.1. Yeni kamu yönetimi .....	42
2.2.1.2.2. Yönetişim .....	44
2.2.1.2.3. E-devlet .....	45
2.2.2. Vergi idarelerinin içsel değişim dinamikleri .....	47
2.2.2.1. Vergi idarelerinin genel sorunlarının tespiti ve çözüm arayışları .....	48

2.2.2.2. Vergi idarelerinin etkinlik ve verimlilik amacına ulaşma hedefi .....	50
2.2.2.3. Vergi idarelerinin sorunlarının çözümü ile etkinlik ve verimlilik amacına ulaşmalarında örgütsel değişimin rolü .....	54
2.3. Örgütsel Değişimde Yaklaşımlar .....	57
2.3.1. Özerklik .....	57
2.3.2. Örgütlenmede fonksiyonel, vergi türüne göre ve mükellef odaklı yaklaşım.....	59

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

## 3. SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERİN VERGİ İDARELERİ İLE TÜRK VERGİ İDARESİNİN GÜNCEL YAPILARI VE ÖRGÜTSEL DEĞİŞİM

UYGULAMALARI .....	65
3.1. Seçilmiş Ülkelerin Güncel Yapıları ve Örgütsel Değişim Uygulamaları .....	65
3.1.1. Almanya.....	67
3.1.2. Avustralya .....	69
3.1.3. ABD.....	72
3.1.4. Güney Afrika .....	78
3.2. Türk Vergi İdaresinin Örgütsel Değişim Uygulamaları.....	82
3.2.1. Türk vergi idaresinin örgütlenme yönünden tarihi gelişimi .....	82
3.2.2. Türk vergi idaresinin örgütsel değişim çalışmalarının nedenleri .....	87
3.2.2.1. Türkiye’de kamu yönetimi yaklaşımlarındaki değişim .....	87
3.2.2.2. Türk vergi idaresinin sorunları ve çözüm arayışları .....	90
3.3. Türk Vergi İdaresinin Örgütsel Değişim Çalışmaları Sonucu Oluşturulan Güncel Model.....	96
3.3.1. Örgüt yapısının temel hukuki dayanağı .....	96
3.3.2. Gelir İdaresinin merkez örgütü .....	101
3.3.3. Gelir İdaresinin taşra örgütü .....	102
3.3.3.1. Vergi dairesi başkanlıkları .....	103
3.3.3.2. Gelir müdürlükleri .....	110
3.3.3.3. Vergi dairesi müdürlükleri ve bağlı vergi daireleri .....	111
3.3.3.4. Takdir komisyonları.....	113
3.3.4. Gelir İdaresinin Personel Yapısı .....	114



3.4. Merkezden ve Yerinden Yönetim Esasına Göre Türk Vergi İdaresinin Örgütlenmesi .....	116
--	-----

#### **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

<b>4. TÜRK VERGİ İDARESİNİN ÖRGÜTLENMESİ VE İŞLEVLERİNİN TESPİT EDİLMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA.....</b>	<b>120</b>
4.1. Araştırmanın Amacı .....	120
4.2. Yöntem .....	122
4.3. Çalışma Grubu .....	124
4.4. Verilerin Toplanması.....	127
4.5. Verilerin Analizi .....	130
4.6. Bulgular.....	133
4.6.1. Giriş .....	133
4.6.2. Katılımcıların vergi idaresinin işlevlerine ilişkin görüşleri.....	136
4.6.3. Katılımcıların vergi idaresinin örgütlenmesine ilişkin görüşleri .....	143
4.6.4. Katılımcıların vergi idaresinde bilgi iletişim teknolojilerinin kullanımına ilişkin görüşleri .....	167
4.6.5. Katılımcıların vergi idaresinin insan kaynakları yapısına ilişkin görüşleri.....	170

#### **BEŞİNCİ BÖLÜM**

<b>5. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ.....</b>	<b>176</b>
5.1. Değerlendirme .....	176
5.1.1. Türk vergi idaresinin işlevlerine ilişkin değerlendirme.....	176
5.1.2. Türk vergi idaresinin örgütlenmesine ilişkin değerlendirme .....	190
5.1.3. Türk vergi idaresinde bilgi teknolojileri kullanımına ilişkin değerlendirme .....	198
5.1.4. Türk vergi idaresinin insan kaynaklarına ilişkin değerlendirme .....	202
5.2. Sonuç .....	211
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>223</b>

#### **EKLER**

#### **ÖZGEÇMİŞ**

## TABLULAR DİZİNİ

	<b><u>Sayfa</u></b>
<b>Tablo 2.1.</b> Çeşitli ülkelerin organizasyon yapılarına ilişkin bilgiler.....	61
<b>Tablo 3.1.</b> Seçilmiş ülkelere ilişkin genel bilgiler.....	66
<b>Tablo 3.2.</b> GİB merkez ve taşra teşkilatı çalışan sayıları.....	114
<b>Tablo 3.3.</b> Gelir İdaresi Başkanlığı çalışanlarının eğitim durumu.....	115
<b>Tablo 3.4.</b> Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra çalışanlarının görev sürelerine göre dağılımı.....	116
<b>Tablo 4.1.</b> Katılımcılara ilişkin genel bilgiler.....	127
<b>Tablo 4.2.</b> Görüşme verilerinden oluşturulan tema, alt tema ve kodlar.....	134
<b>Tablo 5.1.</b> Yıllar içerisindeki mevzuat düzenlemelerinde Türk gelir idarelerinin görevleri.....	178
<b>Tablo 5.2.</b> Yıllar itibarıyla ödeme kanallarının toplam tahsilat içindeki payı.....	183

## ŞEKİLLER DİZİNİ

### Sayfa

<b>Şekil 3.1.</b> Avustralya Vergi İdaresi organizasyon yapısı .....	71
<b>Şekil 3.2.</b> Güney Afrika Gelir İdaresi organizasyon yapısı .....	82
<b>Şekil 3.3.</b> Vergi Dairesi Başkanlığı Organizasyon Şeması .....	106
<b>Şekil 3.4.</b> Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı Organizasyon Şeması .....	109
<b>Şekil 3.5.</b> Vergi Dairesi Müdürlüğü Organizasyon Şeması .....	112
<b>Grafik 3.1.</b> Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatında çalışanların eğitim durumlarının oransal dağılımı .....	115

## SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>BT</b>	: Bilgi Teknolojileri
<b>BZSt</b>	: Federal Merkez Vergi İdaresi
<b>ETAAC</b>	: Electronic Tax Administration Advisory Committee- Elektronik Vergi İdaresi Danışma Komitesi
<b>GİB</b>	: Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>IMF</b>	: International Monetary Fund- Uluslararası Para Fonu
<b>IRS</b>	: Internal Revenue Service-İç Gelir İdaresi
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KHK</b>	: Kanun Hükümünde Kararname
<b>MB</b>	: Maliye Bakanlığı
<b>MBGKD</b>	: Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Derneği
<b>OECD</b>	: Organisation for Economic Co-operation and Development- Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
<b>SARS</b>	: South African Revenue Services-Güney Afrika Gelir İdaresi
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TOBB</b>	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
<b>VDK</b>	: Vergi Denetim Kurulu
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>YKY</b>	: Yeni Kamu Yönetimi

## GİRİŞ

Siyaset felsefesi düşünürleri ve sosyal bilimciler “devlet” tanımında bir fikir birliğine varamamışlarsa da, günümüzde devlet denilince akla ilk olarak kamu hizmetlerini sunan kurum gelmektedir. Bu kamu hizmetlerini sunmak için devlet sürekli bir finansman ihtiyacı içerisinde. Finansmanın en temel kaynağının vergiler olması, bu kaynağı sağlayacak ve yönetecek bir idareye de ihtiyacı doğurmaktadır. Tüm ülkelerde çeşitli adlar altında anılmakla ve farklı görevler üstlenmekle birlikte temel olarak devlet gelirlerini toplayan bir “vergi idaresi” mevcuttur. Devletin sürekli finansman ihtiyacının yeterli düzeyde karşılanabilmesi için de bu idarenin etkin ve verimli bir şekilde faaliyette bulunması şarttır.

Vergi idareleri uzun yıllardır etkin ve verimli bir idare olma hedefi doğrultusunda sürekli reform uygulamalarına tabi tutulmaktadır. Bu uygulamaların kimi zaman ülkelerin kendi sorunlarına özgü reformları içerdiği, kimi zamansa tüm vergi idareleri için geçerli olabilecek reformlar niteliğinde olduğu görülmektedir. Bu reform uygulamalarının gerekçeleri, genel özellikleri, benzerlik ve farklılıkları ile zaman içerisinde geçirdikleri değişimin yönü kapsamlı olarak ele alınması gereken bir konudur.

Vergi idarelerine ilişkin olarak OECD, IMF, Dünya Bankası gibi kuruluşlarca hazırlanan çeşitli raporlarda, bir çok ülkeye ilişkin uzun yılları kapsayan veriler ortaya koyularak, konu çeşitli yönleri ile ele alınmıştır. Türk vergi idaresi açısından da çeşitli veriler ve değerlendirmeleri içeren çalışmalar bulunmakla birlikte, konunun derinlemesine ele alınması ve diğer ülke uygulamalarına ilişkin verilerin de karşılaştırma yapma imkanı sağlaması ölçüsünde dikkate alınması önemli görülmektedir.

Vergi idarelerinin de diğer tüm örgütler gibi belirli bir amacı gerçekleştirmek için bir araya gelen yapılar olmaları ve bu amaç doğrultusunda yürüttükleri faaliyetlerin de işlevlerini oluşturması nedeniyle vergi idaresinin işlevlerinin bu kapsamda ayrıntıları ile ele alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan, uluslararası alanda da vergi idareleri açısından en önemli tartışma konularından birini vergi idarelerinin örgütlenmesinin oluşturduğu görülmektedir. Bu

nedenle, Türk vergi idaresinin örgüt yapısının tarihi süreçte ve güncel haliyle ortaya koyulması ve bu konunun teorik çerçevede açıklanması önem taşımaktadır.

Bununla birlikte bir kamu örgütü olan vergi idaresinin örgüt yapısı ve görevlerinin mevzuatla düzenlenme zorunluluğu karşısında, örgüt yapısı ve işlevlerinin hukuki çerçevede değerlendirilmesi gerekmektedir.

Çalışmanın bu anlamda doldurmayı hedeflediği boşluk, vergi idaresinin örgütlenmesi ve işlevleri yönünden yapılacak analizin mevzuat ve uygulama boyutuyla bütünsel olarak ele alınmasıdır. Türk vergi idaresinin örgüt yapısı ve işlevlerinin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi amacını taşıyan bu çalışmada temel araştırma sorularımız şunlardır:

- Türk vergi idaresi örgüt yapısında 5345 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen değişimin nedenleri nelerdir?

- Bu mevzuat değişikliği örgüt ve işlevler açısından uygulamaya nasıl yansımıştır?

Konu beş bölüm başlığı altında ele alınmış olup, birinci bölümde çalışmanın öznelerini oluşturan vergi idaresi tanımı ile örgüt yapısı ve işlevleri literatürde yer alan bilgiler doğrultusunda açıklanmıştır.

İkinci bölümde, örgütsel değişim konusunda genel açıklamalar ile birlikte vergi idareleri açısından örgütsel değişimin nedenleri ve örgütsel değişim yaklaşımları ortaya konulmuştur.

Üçüncü bölümde seçilmiş bazı ülkeler ve Türk vergi idaresinin güncel yapıları ile örgütsel değişim uygulamalarına ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Dördüncü bölümde, Türk Vergi İdaresinin örgüt yapısı ve işlevlerinin tespit edilmesine yönelik nitel araştırma yöntemi çerçevesinde gerçekleştirilen uygulama kapsamında araştırmanın amacı, yöntemi, çalışma grubu, veri toplama yöntemi ve verilerin analizine ilişkin bilgiler ile birlikte araştırma sonucu ulaşılan bulgulara yer verilmiştir.

Beşinci bölüm ise değerlendirme ve sonucu içermektedir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1.VERGİ İDARESİ, İŞLEVLERİ VE ÖRGÜTLENMESİ

#### 1.1. Vergi İdaresi Kavramı

Vergi idaresi hakkında bir araştırma gerçekleştirebilmek için öncelikle vergi idaresinin tanımlanması gerekmektedir.

Vergi yönetimi, İlhan Özer tarafından “mevcut vergi mevzuatına göre vergileme ile ilgili bütün hizmetleri yürüten idaredir.” ve “vergi kanunlarının belirttiği mükellef gruplarından muayyen zamanlarda vergi beyannamesi alan, bu vergiyi belli ölçülerle tarh, tahakkuk ettiren, tahsil eden, itirazlı ihtilaf hizmetlerini gören, muhasebe kayıtlarını tutan, yoklama, istihbarat ve inceleme işlerini yürüten, memurlarını ve mükelleflerini eğiten, çalışma yer ve ihtiyaçlarını sağlayan ve bunlara benzer hizmetleri gören idaredir.” ifadeleri ile tanımlanmıştır (Özer 1968’den aktaran Erdem, 1981, s.10).

Öz ve Karakurt (2007) çalışmalarında Tanzi’nin vergi idaresine ilişkin fikirlerine yer vermişlerdir. Buna göre vergi idaresi, teoriye ilişkin unsurları gerçeğe dönüştüren bir organizasyon türü olarak ifade edilmektedir. Bu organizasyonun, mevzuattaki vergi sistemi unsurlarının gerçekteki karşılığını anlamamıza yaradığı belirtilmektedir.

Türk vergi mevzuatında ise vergi idaresinin genel tanımı yapılmamakla birlikte, vergi kanunlarının ilk düzey uygulayıcısı olarak vergi dairesinin tanımı yapılmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na göre “Vergi dairesi mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir (213 sayılı VUK, m.4).”

Türk vergi mevzuatının vergi idaresini bütünüyle tanımlamakta eksik kaldığı düşünülebilirse de, “vergi dairesi”nin vergi yönetiminin temel işlevlerini yerine getiren birim olması ve mükellefler yönünden de birçok konuda ilk başvuru yeri ve işlemlerinin doğrudan gerçekleştirildiği birim olması bakımından, vergi idaresini tanımlarken ilk akla gelen birim olması olağan karşılanmalıdır.

Vergi idaresine ilişkin literatürde yukarıda yer verilen tanımlamalar dışında bir tanıma rastlanmamış olup, mevzuattaki tanımlama da Vergi Usul Kanunu’nun ilgili maddesinden ibarettir. Bu nedenle, vergi idaresinin tanımlanması konusunda zengin ve farklı içeriklere ulaşılamamıştır. Bununla birlikte, söz konusu sınırlı tanımlamalar

üzerinden vergi idaresi kavramı açıklanırken vurgulanan temel unsurları şu şekilde sayabiliriz:

- vergi beyannamesi alan,
- vergiyi tarh eden,
- vergiyi tahakkuk ettiren,
- vergiyi tahsil eden,
- ihtilafli işlemleri yürüten,
- muhasebe kayıtlarını tutan,
- yoklama, istihbarat ve inceleme işlerini yürüten,
- memurlarını ve mükelleflerini eğiten,
- çalışma yer ve ihtiyaçlarını sağlayan idare

Vergi idaresi ile ilgili en ayrıntılı tanım olan Özer'in tanımında yer verilen yukarıdaki ifadelere ek olarak "ve bunlara benzer hizmetler" denilerek vergi idaresinin görevlerinin bunlarla sınırlı olmadığı vurgulanmış "vergileme ile ilgili tüm hizmetleri yürüten idare" ifadesiyle bir hizmet kuruluşu olarak değerlendirilmiştir.

Öz ve Karakurt'un çalışmalarında Tanzi'nin fikirlerine yer vererek oluşturdukları yukarıda yer alan tanımda ise soyut olan mevzuatın uygulamadaki somut karşılığını oluşturan organizasyon olma özelliği vurgulanmakla birlikte, örgüt olması dışında vergi idaresine ilişkin net bir ifadeye yer verilmemiştir. Söz konusu tanımda vergi idaresi, mevzuattaki unsurlara bağlı kılınarak, mevzuattaki değişikliklerin vergi idaresi kavramının karşılığını da değiştirebileceği dinamik bir tanımlama oluşturulmuştur.

Buraya kadar yapılan açıklamalarda vergi idaresi örgüt kavramının karşılığı olarak ele alınmıştır. Ancak vergi idaresi kavramının bir süreci ifade eder şekilde de kullanıldığını belirtmek gerekir. Bu şekildeki tanımıyla vergi idaresi kavramı geniş anlamda vergi uygulamasını da içerir.

"Bir vergi sisteminin yürütülmesi ve uygulanmasına ilişkin tüm faaliyet ve kurallar" şeklindeki tanımı ise vergi idaresinin en kapsamlı karşılığını oluşturmaktadır (Erdem, 1981, s. 10) .

Vergi idaresi kavramının hem dar hem de geniş anlamına karşılık olarak vergi yönetimi kavramı da kullanılmaktadır. İdare ve yönetim kavramlarının birbiri yerine kullanılabilirliği problemi yalnızca vergi konusuna has değil, genel olarak idare/yönetim bilimi için de bir terminoloji sorunudur.



Ömürgönülşen (2003, s.1) makalesinde bu terminoloji sorununu ele almış ve idare/yönetim bilim dalının batı kaynaklı gelişimi nedeniyle konuyu bu terimlerin yabancı dildeki karşılıkları üzerinden değerlendirerek şu ayrıma yer vermiştir: “*Administration*” terimi daha ziyade önceden belirlenmiş kural, süreç ve prosedürlerin görev, yetki ve sorumluluklar çerçevesinde uygulanması ile ilgili iken “*management*” terimi görev ve faaliyetlerin ortak amacın etkin ve etkili olarak gerçekleştirilmesi yönünde yürütülmesini ifade etmektedir. Bu bağlamda, “*administration*” daha spesifik ve özellikle de kamu sektöründe yaygın olan faaliyetler için geçerli bir terim iken, “*management*” daha genel nitelikte (“*generic*”) ve yoğun olarak da özel sektör faaliyetleri için kullanılan bir terim olarak karşımıza çıkmaktadır.”

Söz konusu terimlerin Türkçe karşılıkları açısından konu değerlendirildiğinde ise “*idare*” kavramı ile kamu hizmetlerini yürüten devlet teşkilâtının kuruluş, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin düzenleme ve süreçlerin; “*yönetim*” kavramı ile ise devlete ait olan ya da olmayan yöneticilerin işleyiş, çalışma ve davranışlarının anlaşılması gerektiği düşünülmektedir (Ömürgönülşen, 2003, s. 3).

Her ne kadar yönetim ve idare kavramları ile ilgili olarak çeşitli çalışmalarda bu ve buna benzer ayrımlara yer verilerek çeşitli tanımlamalar yapılmış ise de her iki kavramın birbiri yerine kullanılması, aynı metin içerisinde iki kavrama da bilerek ya da bilmeyerek aynı anda yer verilmesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Bu nedenle bu tartışma bir kenara bırakılarak çalışmamızda genel olarak idare kavramına yer verilmiştir.

Çalışmamızda vergi idaresi kavramı örgüt karşılığı olarak kullanılacaktır. Vergi idaresi kavramını bir örgüt olarak ele alırken bu örgüt çoğu zaman tek bir birime karşılık gelmemektedir. Vergi idaresinin karşılığı ülkeler arasında hatta aynı ülkede zaman içerisinde bile farklı anlamlara gelebilmektedir. Bunun nedeni ülke uygulamalarında gümrük gelirlerinin, hatta sosyal güvenlik katkı paylarının bu kapsamda değerlendirilmesidir. Ayrıca yerel yönetimlerce yönetilen vergilerin de bulunduğu hesaba katıldığında örgüt olarak hangi birimin ifade edilmek istenildiği daha da karmaşıklaşmaktadır.

Çalışmamızda daha geniş bir çerçevede örgüt ifade edilmek istenildiğinde gelir idaresi (*revenue administration*) daha dar bir anlamda ifade edilirken ise vergi idaresi (*tax administration*) kavramları kullanılacaktır. Yine de uluslararası birçok çalışmada

bu ayırım üzerinde durulmadan her iki kavramın (revenue administration- tax administration) birbiri yerine kullanıldığını belirtmek gerekir.

## **1.2. Vergi İdaresinin Amaçları**

Vergi idaresinin temel amacı; kamusal ihtiyaçların karşılanması için gerekli gelirin toplanmasıdır. Mükelleflerin vergi yasalarına uyumunu sağlama ve mükelleflere en iyi hizmeti sunma amaçları ise idarenin bu temel amaca ulaşmak için belirlediği alt amaçlardır.

Erdem, vergi idaresinin amaçlarını şu şekilde saymıştır (Erdem, 1981, s. 12-13);

-Vergi gelirlerini en çok kılma

Bir vergi sisteminin temel işlevi, kamu ekonomisinin finansmanını sağlamak olduğundan vergi yönetiminin en temel amacı da, vergi gelirlerinin korunması ve bu gelirlerin en üst düzeye ulaştırılmasıdır.

-Mükellefiyetin tam ve doğru saptanması

Vergilendirme sürecinin en iyi şekilde işleyebilmesi için mükellefiyetin başlangıçta tam ve doğru saptanması temel gerekliliktir.

-Optimum eşitlik sağlama

Vergi sisteminde eşitlik ve adaleti sağlama temel hedefine ulaşılabilmesi için mevzuatın eşitlik ve adalet yaklaşımını içeren düzenlemelere sahip olması ve ikinci aşamada da bu mevzuatın idarece eşit ve adil bir şekilde uygulanması gerekmektedir.

Vergi idaresinin temel amacının gelir toplama olduğu genel kabul görmekte iken, idarenin diğer amaçları ya da bu temel amaca ulaşırken belirledikleri alt amaçları ülkeden ülkeye, hatta zaman içerisinde aynı ülkede dahi farklılık gösterebilmektedir. Bu farklılıkta ülkelerin siyasi, sosyal ve ekonomik yapıları ile birlikte kamu yönetimi yaklaşımlarındaki değişimler de rol oynamaktadır.

Vergi idarelerinin amaçlarından bahsederken misyon ve vizyon kavramlarına da değinmek gerekir. Son yıllarda tüm dünyada güncellik ve önem kazanan misyon ve vizyon kavramları Türk kamu yönetimi içerisinde özellikle 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte yerini almıştır. Artık tüm kurumlar misyon ve vizyonunu belirlemekte ve bunu şeffaf bir şekilde kamuoyuyla paylaşmaktadır.

Kamu kuruluşlarının kanunlarında kendileri için tanımlanan görev ve yetkileri bu kuruluşların misyonu olarak algılanmaktadır.

Ancak kuruluşların misyonunu yalnızca mevzuatın uygulanması ile sınırlayan bu görüş, kamu kurumlarını ihtiyaçlarını belirleyerek en iyi şekilde karşılamak ve bu konuda değişik alternatifler bulmaktan alıkoyarak değişime kapalı hale getirmekte, statükoculuğa itmekte ve günlük faaliyetlerle sınırlamaktadır (Dalbay, 1999, s. 98).

Oysa müşteri odaklı yaklaşım ile müşteriler açısından değersiz faaliyetleri görmek ve bundan vazgeçerek israfı önemli ölçüde önlemek ve değişen koşullara uyum sağlayabilecek esnek bir yapıya kavuşmak mümkün olacağından, misyon ve vizyon kavramlarına bu çerçevede bakmak gerekmektedir (Dalbay, 1999, s. 99).

Vergi mükelleflerini müşteri olarak gören ve müşteri odaklı bir anlayışı benimseyen, 1998 yılında Avrupa Kalite Yönetimi Vakfı (EFQM) ödülünü alan İngiltere İç Gelirler İdaresi, başarısının altında yatan nedenin, müşteri ihtiyaçlarına odaklanmak olduğunu belirtmiştir (Matthew vd. 1998'den aktaran Dalbay, 1999, s. 99).

Gelir İdaresi Başkanlığı da misyonunu “Toplumsal refahın artırılmasına destek sağlamak üzere yeterli geliri adalet, tarafsızlık, verimlilik ilkeleri çerçevesinde toplamak, vergi sisteminin basitleştirilmesi ve uyumun artırılmasına katkıda bulunmak ve mükellefe kaliteli hizmet sunmak” vizyonunu ise “Her türlü ekonomik yapı ve aktiviteyi geliştiren, kavrayan; güvenilir, etkin, şeffaf, küresel boyutta öncü ve örnek bir idare olmak” şeklinde tanımlamıştır.<sup>1</sup>

Görüldüğü üzere misyon ve vizyon kavramları kurumların amaçları ile yakından ilgili olmakta ve değişen koşullara göre zaman içerisinde şekillenmektedir. Sadece kurumların görevlerini sıralayan kavramlar olmaktan uzaklaşarak, kamu yönetimindeki müşteri odaklı yaklaşımlar, etkinlik, şeffaflık gibi kavramlardan etkilenmiştir. Bu tanımlara bakarak ilgili idarelerin nasıl bir yaklaşımla örgütlendikleri ve idare edildikleri hakkında fikir edinebilmek mümkündür. Hatta bu tanımların ülkenin kamu yönetimi yaklaşımı hakkında da genel olarak bilgi verdiğini ifade etmek yanlış olmaz.

---

<sup>1</sup>[http://www.gib.gov.tr/misyon\\_vizyon](http://www.gib.gov.tr/misyon_vizyon) (Erişim tarihi: 15.07.2014)

### 1.3. Vergi İdaresinin İşlevleri

İşlev kelimesi Türk Dil Kurumu tarafından “bir nesne veya bir kimsenin gördüğü iş, iş görme yetisi, görev, fonksiyon” ve “bir yapının gerçekleştirilebileceği ve onu başka yapılardan ayırt etme imkânı veren eylem türü, fonksiyon” olarak tanımlanmıştır.<sup>2</sup>

Bir örgütün işlevleri, bu örgütün yürütmekte olduğu görevlerin ve gerçekleştirdiği işlemlerin amaçları doğrultusunda sınıflandırılması sonucunda ortaya çıkar. Dolayısıyla bir örgütün gerçekleştirdiği birçok işlem aynı işlevi yerine getirmeye yönelik olabilir.

Vergi idaresi daha önce sayılan amaçlar doğrultusunda, kendisine yasa ile verilen görevleri yerine getirirken esasen üç temel işlevi gerçekleştirir (Erdem, 1981, s. 14):

- Tarhiyat ve Tahakkuk
- Tahsilat
- İnceleme

İdarenin diğer bütün görevleri dolayısıyla yürüttüğü tüm hizmetler bu işlevleri gerçekleştirmeye yönelik araçlardır. Vergi idaresinin işlevlerinin anlaşılması idareye ilişkin örgütlenme, etkinlik vb. konulardaki değerlendirmelerin de temelini oluşturmaktadır. Bununla birlikte Dönmez (1997, s.393)'in çalışmasında da ifade ettiği üzere “Her bir işlev, derinlemesine monografik incelemeleri gerektirecek bir kapsam ve boyuta sahiptir.”

Diğer taraftan günümüz şartlarında idarenin işlevlerini bunlarla sınırlamanın geçerli bir yaklaşım olmayacağını düşünmekteyiz. Bir önceki başlıkta idarenin amacının temel olarak gelir toplamak olduğunu ifade etmekle birlikte, bu amaca ulaşmak için belirlenen alt amaçların zaman içerisinde ve ülke koşullarına göre de şekillenebileceğini belirtmiştik. Dolayısıyla idarenin amaçlarındaki bu değişimlerin işlevlerine de yansıtacağını düşündüğümüzden tarh, tahsil ve inceleme olarak sayılan üç temel işleve günün koşullarına göre yenileri eklenebilecektir. Bu nedenle bu üç işlevi klasik işlevler olarak ifade etmenin ve belirleyeceğimiz diğer işlevleri ise çağdaş işlevler olarak tanımlamanın yararlı bir sınıflandırma olacağını düşünüyoruz.

---

<sup>2</sup>[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5b1630ca63b505.53276191](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5b1630ca63b505.53276191) (Erişim tarihi:20.02.2017)

### **1.3.1. Klasik işlevler**

#### ***1.3.1.1. Tarhiyat işlevi***

Vergi idaresinin tarhiyat işlevi, mükellefiyetin tespitinden, verginin tahakkukuna kadar geçen süreçteki işlemleri içermektedir (Erdem, 1981, s. 14).

“Tarh işlemi teknik olarak vergilendirme sürecinde vergi alacağının somutlaşması yönünden bir araya gelen vergiyi doğuran olay, mükellef, matrah ve tarife gibi vergi unsurlarının idari işlem şeklinde varlık kazanan hesaplama esas alınarak vergi alacağının yükümlü ve tutar olarak belirlenmesini ifade etmektedir (T. Erdem, 2006, s. 56) ”.

Literatürde birçok tanımı yer alan tarh işleminin birbirine çok yakın olan bu tanımlarında hukuki nitelik ve mali niteliği ön plana çıkarmaları yönüyle farklılık oluşmaktadır. Hukuki nitelikli tanımlarda, vergileme sürecinde tarhın yeri ve idari işlem olarak tarhın özellikleri üzerinde durulmaktadır. Verginin hesaplanması üzerinde duran ve tarhı verginin hazineye aktarımı aşamalarından biri olarak ele alan tanımlar ise mali nitelik taşımaktadır (Yakar, 2011, s.11).

Türk vergi mevzuatında tarh işleminin tanımı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 20'nci maddesinde “Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir.” şeklinde yapılmıştır.

Vergi kanunlarında tanımlanan matrah ve nispet ölçülerine göre vergi alacağının hesaplanması, hukuki anlamda hem mükellefin tespiti hem de vergi alacağının tutar olarak tespitini içermektedir. Bu şekilde kanunen tanımlanan vergi konusu olay idare ve mükellef açısından somutlaşmış olur. Vergilendirme sürecinde idari bir işlem niteliği taşıyan tarh işlemi, mali açıdan ise verginin hazineye aktarılmasından önceki bir hesaplama işlemi olarak nitelenebilir.

Tarhiyat işlevine ilişkin görev ve işlemleri iki alt başlıkta toplayabiliriz.

-Yükümlünün saptanması

Tarhiyat işlevi yükümlülüğünün saptanması ile başladığından tarhiyat ve genel olarak vergilendirme sürecinin doğruluğu yükümlülüğünün doğru tespit edilmesi ile gerçekleşecektir.

Verginin mükellefi genel olarak tarh işlemine muhatap olan kişidir. Bununla birlikte belirli bazı durumlarda tarhiyatın muhatabı mükellef dışında ancak onunla ilişkili üçüncü kişiler olabilir. ( Örn: Stopaj yoluyla vergilendirilen ücretlilere ilişkin tarhiyat söz konusu olduğunda tarhiyatın muhatabının işveren olması)

Verginin mükellefi ile tarhiyatın muhatabının aynı olmadığı durumlar özellikli olmak üzere, yükümlünün saptanması vergilendirme süreci açısından büyük önem taşımaktadır.

-Matrahın saptanması

Vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkan vergi borcunun mükelleften alınabilir/mükellefçe ödenebilir hale gelmesi için vergi miktarının da somut olarak tespit edilmesi gerekir. Bu tespit matrah kavramından yararlanırız.

Matrah, vergi konusunun, verginin hesaplanmasına esas alınan değer ya da miktarı olarak tanımlanmaktadır. (Uluatam ve Methibay, 2001, s. 111)

Matrahın gerçek değerinin tespiti de vergilendirme süreci açısından büyük önem taşımaktadır. Matrah kimi zaman mükelleflerce beyan edilirken kimi zamansa idare tarafından tespit edilmektedir. Ancak mükellefçe beyan edilme durumunda dahi idarece kontrolü vergi sisteminin işleyişi için gereklidir. İdare vergilendirme sürecinde hem hazine yararını gözetmek hem de mükellefe kolaylık sağlamak durumundadır.

Tarhiyat işlevini ele alırken çoğu zaman tarhiyat ile birlikte değerlendirilen ancak mevzuatımızda ayrı bir vergilendirme aşaması olarak ele alınan tahakkuk kavramından da bahsetmek gerekir.

Vergi Usul Kanunu'nun 22'nci maddesinde verginin tahakkuku, "tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir." şeklinde tanımlanmıştır.

Tahakkuk, Türk vergi sisteminde vergi borcunun ödenebilir aşamaya gelmesini ifade etmekte, hukuk tekniği açısından da ayrı bir idari işlem özelliği taşımamaktadır. Bu nedenle diğer hukuk sistemlerinde de bu sürece ayrıca yer verilmemektedir (Öncel vd., 2011, s. 106).

Ayrı bir idari işlem niteliği taşımaması ve kendiliğinden oluşan bir durumu ifade etmesi nedeniyle tahakkuk, vergi idaresinin işlevleri arasında ayrıca sayılmamıştır. Ancak tahakkuk ile verginin mükellef açısından ödenecek duruma gelmesi, idare açısından da aranabilecek aşamaya gelmesi nedeniyle önemli bir aşama olduğu belirtilmelidir.

### **1.3.1.2. Tahsilat işlevi**

Tarh ve tahakkuk ederek ödenecek safhaya gelmiş bir verginin idare yönünden son süreci tahsil aşamasıdır. Verginin tahsili tahakkuk anında gerçekleşebileceği gibi daha sonra da gerçekleşebilir.

Tahsilat sürecinin tarhiyat ile olan önemli bağı nedeniyle her iki sürecin de aynı örgüt yapısı içerisinde yürütülmesi alışlagelmişse de, bazı uygulamalarda tahsilat işlevinin farklı örgüt çatısı altında gerçekleştirilmesi de söz konusu olabilmektedir.

Tarhiyat ve tahsilat işlevleri aynı örgüt çatısı altında yer aldığına dahi farklı birimlerce yerine getirilmektedir. Bunun nedeni her iki işlevin de ayrı iş süreçleri, ayrı donanım ve personel becerisi gerektirmesidir.

Tahsilat işlevi yerine getirilirken çeşitli tahsil yöntemleri kullanılabilir. Bunlar tarihsel süreçte ve ülkeler bazında farklılık gösterebilir.

Vergi tahsil yöntemlerinden bazıları şunlardır (Türk, 2011, s. 194):

- İltizam
- İhale
- Temsilciler eliyle toplama
- Emanet
- Mükellefçe doğrudan ödeme
- Pul ve bandrol yapıştırma vs.

Bu yöntemlerin büyük çoğunluğu günümüzde tarihsel nitelikte bulunmaktadır. Günümüzde birçok ülke için geçerli tahsil yöntemi mükelleflerce doğrudan ödemedir. Bu usul dahi verginin doğrudan vergi idaresince tahsili, banka ve aracı finans kuruluşlarınca tahsil, kredi kartı vb. ödeme araçları ile tahsil şeklinde kendi içerisinde farklı ödeme yöntemlerini içerebilmektedir.

Tahsilat süreci mükelleflerin rızaen yaptıkları ödemeleri içermekle birlikte, ödeme yükümlülüklerini süresi içerisinde yerine getirmeyen mükelleflere yönelik cebri icra usullerini ve bu süreç sonunda gerçekleştirilen tahsilatı da kapsamaktadır.

Bu aşamada tahsilat işlevinin de genel vergi ilkeleri çerçevesinde yerine getirilmesi gerektiğini belirtmekte fayda vardır. Erdem'e (1981, s. 19) göre çağdaş tahsil ilkeleri iki temel başlıkta toplanmaktadır. Bunlar, yükümlüye kolaylık göstermek ve hazine alacağını güvence altına almaktır. Söz konusu ilkeleri kısaca açıklamak gerekirse (Erdem, 1981, s. 19):

Yükümlüye kolaylık göstermek, verginin mükellef için en uygun sürede ve biçimde tahsil edilmesini ifade ederken,

Hazine alacağını güvenceye almak ise; verginin mükellef tarafından zamanında ödenmesi için idarece gereken koşulların sağlanması ve mükellef tarafından süresinde ödenmeyen vergiler için ek parasal yaptırımlar/cezalar getirilmesi şeklinde ortaya çıkar.

Erdem (1981, s. 20) çalışmasında Nowak'ın (1970) çağdaş tahsilat işlevinin temel öğelerine ilişkin sınıflandırmasına yer vermiştir. Bunlar:

-Cari hesapların tutulması; bu arada her yükümlünün hesabının tutulması ve diğer bilgilerin kaydedilmesi

-Ödemelerin kabulü ve bankaya yatırılması, banka hesaplarının takip edilmesi

-Vergi iadelerinin yükümlüye iadesi

-Bakayaların takip ve tahsili

Tahsilat işlevine ilişkin bu öğeler tahsilata ilişkin iş süreçlerine de karşılık gelmektedir. Verginin mükellefçe süresinde ödenmesi durumunda ilk üç süreç işlerken, bakayaların takip ve tahsil süreci mükelleflerce süresinde ve/veya tam olarak ödenmeyen vergiler için söz konusu olacaktır.

İ. Özer (1966, s. 35) olağan tahsilatı bir kayıt işlemi olarak ele alırken, tahsilat kavramı ile asıl belirtmek istenilenin cebri icra olduğunu ifade etmektedir.

Erdem (1981, s. 20) tahsilat işlevinin iyileştirilebilmesi için; öncelikle süresinde ödeme yapmayanların derhal saptanması, bu amaçla da mükellef hesaplarının günü gününe takip edilemesi gerektiğini belirtmekle birlikte, idarenin bunu gerçekleştirebilmek için gerekli yaptırıma ve güce de sahip olması gerektiğini vurgulamıştır.

Özellikle süresi içerisinde ödenmeyen borçların tahsiline ilişkin süreç vergi idaresine ayrı bir kimlik yüklemektedir. Özel hukukta maddi alacağını tahsil edemeyen kişi ve kurumlar bu alacağın takibi için başka kurumlara ihtiyaç duyarken vergi idaresi süresinde tahsil edemediği vergi alacağı için doğrudan kendisi takibata girer. Bu durumda idarenin “tahsil dairesi” sıfatı ortaya çıkar.

### ***1.3.1.3. İnceleme işlevi***

Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. (VUK m.134) Çağdaş vergi sistemlerinde esas usul beyan



usulü olduğundan mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun tespitinin gerektiği daha önce de ifade edilmişti. Mükellef beyanlarının doğruluğunun tespiti amacıyla yapılan inceleme neticesinde verginin eksik ya da fazla tahakkuk ettiği/ödendiği tespit edilmiş ise yapılacak tespit doğrultusunda eksik verginin tarh edilmesi ve tahsili ile birlikte cezai yaptırım uygulaması söz konusu olabileceken, fazla tarhiyatın düzeltilmesi ve iadesi yoluna gidilecektir.

İdarenin inceleme işlevi, usulsüzlük ve kaçakçılığı saptamak ve cezalandırmak yoluyla vergi kaybını telafi edici bir rol oynarken, aynı zamanda bu konularda caydırıcılık sağlayarak önleyici bir mekanizma oluşturmaktadır. Söz konusu işlevin etkin kullanılması idareye olan güveni arttıracak, vergi bilincinin oluşmasına da katkı sağlayacaktır. Vergi incelemesi yoluyla vergi matrahının tam olarak kavranması da vergi oranları arttırılmaksızın vergi gelirlerinin arttırılmasına katkı sağlayacaktır.

Vergi incelemesinin ana işlevi hazineye gelir sağlamak değil mükelleflerin vergi ödeme alışkanlığını geliştirmek ve daha doğru ve daha az hatayla vergi ödemelerini sağlamaktır. Vergi incelemesinin mükellefleri haksız çıkarma amacını taşıması ve cezai nitelikte olması halinde ise vergi ahlakı ve psikolojisi üzerinde olumsuz etkileri ortaya çıkar (Schmölders'den aktaran Erdem, 1981, s. 22).

İdarenin işlevlerini sayarken inceleme başlığı ile ifade ettiğimiz bu kısımda sadece vergi incelemesi ile sınırlı olarak değil, idarenin genel olarak denetim olarak da ifade edilebilecek işlevlerinden söz etmekteyiz. Bu kapsama yoklama, bilgi toplama faaliyetleri, yaygın yoğun denetim olarak da ifade edilen süreçler ve vergi incelemesi girmektedir.

Vergi idaresinin bu işlevini yerine getirebilmesi için mevzuat ile çeşitli kişi ve kurumlara vergi idaresine bilgi verme yükümlülüğü getirilerek idarenin temel bazı bilgilere ulaşması sağlanır. Bunun dışında yine kanun ile kendine verilen yetki ile vergi idaresinin kendilerinden bilgi istemesi halinde bu kişi ve kurumlara bilgi verme zorunluluğu getirilerek idarenin denetim işlevi açısından güçlenmesi sağlanmaktadır.

İdare ayrıca gerekli gördüğünde mükellefler ve mükellefiyetle ilgili konuları saptamak üzere yoklama faaliyeti gerçekleştirebilir. Bu faaliyetleri bireysel olarak yapabileceği gibi toplu olarak da gerçekleştirebilir. Bir plan dahilinde çeşitli sektörler ve meslek grupları üzerinde bu tür faaliyetleri gerçekleştirerek, hem vergi kayıp ve kaçagını önleme hem de mükellefleri bilgilendirme görevini yerine getirebilir.

Genel olarak maddi olayları ve kayıtları saptama dışında spesifik olarak belirli amaçlarla bir mükellefin defter ve kayıtları, beyanları ve fiili envanteri üzerinde araştırma yapılabilir. Bu, inceleme olarak ifade edilen kavrama karşılık gelmekte ve ancak yetkili kişilerce gerçekleştirilebilmektedir.

İncelemenin belirli bir program dahilinde yapılması gerekir. Tüm işlevlerde olduğu gibi bu işlevde de etkinlik esas olduğundan incelenecek alanların, inceleme kapsamına alınacak mükellef sayısının, inceleme dönemlerinin ve bu işlemleri gerçekleştirecek inceleme elemanı sayısının tespit edilerek optimum fayda sağlanacak bir şekilde program oluşturulması gerekmektedir. Ancak bu şekilde inceleme işlevinden beklenen yarar sağlanabilir.

İnceleme işlevini yerine getirecek olan birim vergi idaresinin kendi bünyesinde olabileceği gibi bu işlevin farklı organlar aracılığıyla yerine getirilmesi de mümkün bulunmaktadır. Çeşitli ülkelerde ve çeşitli zaman dilimlerinde bir ülkede bu konuda farklı uygulamalar mevcut olabilmektedir.

### **1.3.2. Çağdaş işlevler**

İdarenin temel amaçları arasında sayılan vergi gelirlerini en çok kılmaya yönelik olarak, her tür ekonomik yapıyı ve faaliyeti kavrayacak şekilde oluşturulan mevzuat doğrultusunda verginin tarh edilmesi, tahsili, adil ve eşit bir vergi uygulaması sağlamak ve vergi kayıp ve kaçırımı önlemek için gerçekleştirilen inceleme vergi idaresi tanımının temel unsurlarıdır.

Ancak vergi idaresinin sadece verginin tarh edilecek aşamaya gelmesinden sonra devreye girecek bir idare olarak değerlendirilmesi eksik ve yanlış bir tanımlama olacaktır. Mükelleflerin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma yollarına başvurmalarını önlemek için vergi idaresinin yürütmesi gereken başkaca faaliyetler vardır. Ayrıca idare misyon ve vizyonu belirlemek ve faaliyetlerini bu doğrultuda takip edebilmek için de çeşitli faaliyetler yürütür. Diğer taraftan vergi idaresi tanımının kapsamı konusunda, farklı ülke uygulamaları ve zaman içinde aynı ülkede oluşan farklı uygulamalar nedeniyle bir fikir birliği olmamakla birlikte, mevzuat oluşturma ve geliştirme faaliyetleri ile uluslararası mevzuata uyum çalışmaları da vergi idaresinin işlevleri arasında sayılmalıdır.

### ***1.3.2.1. Vergi bilinci ve vergi uyumunu artırma***

Vergi ahlakı ve bilincini oluşturma ve vergi uyumunu en üst düzeye ulaştırmaya yönelik bu faaliyetlerin ayrı bir işlev olarak ele alınması gerekmektedir. Bu işlev kapsamında değerlendirilebilecek faaliyetler şunlardır:

- Çocuk ve gençlere yönelik eğitim faaliyetleri
- Mükellef bilgilendirme faaliyetleri
- Mükellef hizmetleri geliştirme

Bu kapsamdaki faaliyetler yukarıda sayılanlarla sınırlı olmayıp, değişen şartlar karşısında ve ülke ihtiyaçları doğrultusunda her ülkede ve her dönemde değişiklik gösterebilir.

Çağdaş vergi sistemleri esas olarak beyan yöntemine dayanmaktadır. Mükelleflerin matrahı doğru olarak beyan etmelerini sağlamak için idareye çeşitli görevler düşmektedir. Mükelleflerin bilgisizlik ya da dikkatsizlikten kaynaklanabilecek yanlış bildirimlerini önlemek için idare mükellefleri bilgilendirmeli, buna rağmen oluşabilecek hataları tespit edebilmek için de kontrol mekanizmaları geliştirmelidir. Mükelleflerin matrahlarını bilerek ve isteyerek eksik ve yanlış beyan etmeleri durumuna karşı da, denetim mekanizmalarını çalıştırmalıdır. Her ne kadar çağdaş sistemlerde vergilendirme sürecinin doğruluğu açısından esas görev mükellefler üzerinde görünse de bu sistemin sağlıklı işlemlerini sağlamak için idare üzerine düşenleri yerine getirmeye ise sistemden beklenen amaca ulaşmak mümkün değildir.

Mükelleflerin vergi uyumlarını sağlayabilmek için vergi bilincinin oluşması amacıyla da idare sistemli bir şekilde eğitim faaliyetleri yürütmelidir. Söz konusu eğitim faaliyetleri sadece mevcut mükellef gruplarıyla sınırlı olmayıp, geleceğin mükelleflerini oluşturma potansiyelini taşıyan çocuklar ve gençlere de yönelik olmalıdır. Gelecek kuşakları hedef alan böyle bir faaliyet uzun vadeli yaratacağı etki ile idarenin gelecekteki iş yükünü azaltma yönünde katkı sağlayacaktır. Ayrıca bu grupların ailelerinin mevcut mükellefler olduğunu düşündüğümüzde, çocuk ve gençler aracılığıyla ailelere de ulaşma ve bilinçlenmelerine katkı sağlama imkanı olduğu göz ardı edilmemelidir.

### **1.3.2.2. Strateji geliştirme**

Mükelleflerin gereken bilinç düzeyine ulaştıkları ve vergi uyumunun istenen düzeyde olduğunu varsayarsak, bundan sonraki süreçte idarenin görevi mükelleflere vergi ödevlerini yerine getirmeleri için en uygun ortamı yaratmaktır. Bunun için hizmet kalitesi sürekli gözden geçirilmeli, eksiklikler belirlenmeli ve giderilmesi hatta daha üst düzeye taşınması için uzun vadeli stratejiler belirlenmelidir. Söz konusu strateji geliştirme faaliyetleri esasen idarenin tüm faaliyetleri için bir yol haritası görevi taşımaktadır. İdarenin icracı birimlerinden alınacak mükelleflere ve idarenin faaliyetlerine ilişkin veriler işlenerek, idarenin performansının değerlendirilmesinin yanında yeni kurumsal hedeflerin belirlenmesinde kullanılacaktır.

Strateji geliştirme faaliyetlerinin önemi tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de farkedilerek kurumlarda bu faaliyetleri yürütecek birimler kurulmasına yönelik mevzuat düzenlemeleri yapılmış ve hayata geçirilmiştir.<sup>3</sup>

### **1.3.2.3. Bilgi iletişim teknolojileri geliştirme**

Bilgi iletişim teknolojilerinin geliştirilmesi ve kullanımının yaygınlaştırılması günümüz dünyasında vergi idareleri için önemli bir faaliyet konusudur. Vergi ile ilgili işlemlerde teknoloji kullanımı hem mükellef boyutu hem de idarenin işlemleri boyutu ile söz konusu olmaktadır. Daha sonraki bölümlerde ayrıntıları ile ele alınacak olan elektronik uygulamaların vergi ile ilgili işlemlerde kullanımı konusu geçmişte idarenin faaliyet konuları arasında yer almamakla birlikte, günümüzde bu uygulamaların koordinasyonu ve geliştirilmesi vergi idareleri için önemli bir faaliyet alanı haline gelmiştir.<sup>4</sup>

Dolayısıyla bu artan önemi karşısında söz konusu faaliyetleri tarh, tahsil ve inceleme işlevlerinin bir yardımcı unsuru olarak ele almak yerinde bir değerlendirme olmayacaktır.

---

<sup>3</sup>Ayrıntılı bilgi için bakınız: 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 60 ncı maddesi ile 22/12/2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanunun 15 inci maddesine dayanılarak hazırlanan “Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

<sup>4</sup>Türk vergi idaresinde bilgi iletişim teknolojileri ile ilgili birimlerin Gelir İdaresi Başkanlığı organizasyon şeması içerisinde ana hizmet birimleri arasında Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı altında yapılandırılması ve sayıca fazlalığı bu duruma işaret etmektedir. Ayrıntılı bilgi için bakınız. <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/organizasyon-semasi> (Erişim tarihi:17.05.2016)

#### ***1.3.2.4. Vergi mevzuatı geliştirme***

Kanunların kabulü yasama süreci ile gerçekleşmekle birlikte, vergi idareleri vergi mevzuatının oluşturulması ve geliştirilmesine yönelik sürekli katkı sağlamaktadır. Her ne kadar bu katkı faaliyeti geçmişten günümüze varlığını korumakta ise de temel işlevler arasında sayılmamıştır. Hem literatürde hem de mevzuatta vergi idaresi kavramının vergi mevzuatını fiili hale getiren, uygulayan birim olarak nitelendirilmesi bu durumda etkili olmuştur. Vergi idaresi sadece uygulayıcı olarak algılanmakta mevzuat gelişimine katkısı genel olarak gözardı edilmektedir. Vergi idaresinin tanımlarına yer verdiğimiz “1.1.Vergi İdaresi Kavramı” başlıklı bölüm de bunu destekler niteliktedir.

Ayrıca çeşitli dönemlerde ve çeşitli ülkelerde vergi idaresi yapılanmalarındaki farklılıklar da bu durumun bir nedenini oluşturmaktadır. Ülkemizde de vergi ile ilgili temel işlevleri yürüten Gelir İdaresi Başkanlığının kurulması ile vergi idaresi kavramının karşılığını bu kurumun oluşturduğu ifade edilebilecektir. Ancak, 01.02.2006 tarihli ve 5452 sayılı Kanun ile 13.12.1983 tarihli ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’ye eklenen 12/A maddesi ile kurulan Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü vergi mevzuatı ve uluslararası vergi ilişkileri ile ikili ve çok taraflı anlaşmalara ilişkin çalışmaları yürütme görevini üstlenmiştir. Her ne kadar Gelir İdaresi Başkanlığının da görev tanımları içerisinde mevzuat oluşturma ve geliştirmeye ilişkin faaliyetler sayılmakta ise de, söz konusu ayırım Gelir İdaresi Başkanlığının uygulayıcı yönünün ön planda olduğu bir konumlanmaya neden olmuştur.<sup>5</sup>

Vergi idaresi olarak anılan kurumların farklılığı ve zaman içindeki değişimi vergi mevzuatı geliştirme ve uluslararası vergi ilişkilerini yürütme faaliyetlerinin vergi idaresinin işlevleri arasında sayılmasını engellemektedir. Doğrudan vergi ile ilgili işlemleri yürüten kurumların mevzuat faaliyetlerine dahil olmaması söz konusu olamayacaktır. Dolayısıyla mevzuat geliştirme ve uluslararası vergi ilişkilerine yönelik faaliyetleri yürütme de vergi idaresinin işlevleri arasında sayılmalıdır.

---

<sup>5</sup>10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 No.lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde Hazine ve Maliye Bakanlığının hizmet birimleri arasında yer verilen Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğünün görev ve yetkileri 222 nci maddede sayılmış olup, idari yapılanmada Gelir Politikaları Genel Müdürlüğünün yerini almıştır.

#### 1.4. Örgüt ve Örgütlenme

Örgüt kavramına ilişkin çok çeşitli tanımlar bulunmaktadır. Şimşek (2002, s. 137) çalışmasında Chester I. Barnard'ın tanımının literatürde en çok kullanılan tanım olduğunu belirterek, buna göre örgütü “belirli bir amacı gerçekleştirmek üzere iki veya daha fazla kişinin çabalarını bilinçli olarak birleştirmeleri yolu ile ortaya çıkan işbirliği sistemi” olarak tanımlamıştır. Leon P. Alford ise örgütlenme ve örgüte ilişkin olarak “amaçlara ulaşmak üzere yapılması öngörülen işlerin tanımlanmış görevler halinde düzenlenmesi ve bu görevlere uygun kişilerin getirilmesi yoluyla ortaya çıkan yapısal süreç” tanımlamasını kullanmıştır.

Pfiffner ve Sherwood'un çalışmalarında (1960) örgüt; “bireylerin ve işlevlerin üretici bir ilişki içinde yapılaştırılması” olarak tanımlanırken, Etzioni (1964) “örgütler belirli amaçlara ulaşmak için bilinçli bir şekilde kurulmuş toplumsal birimler ya da insan kümeleridir.” tanımını yapmaktadır (Polatoğlu, 1984, s. 63).

Tanımlar incelendiğinde örgütlemenin bir süreci, örgütün ise bu süreç sonunda ortaya çıkan yapıyı ifade ettiği görülmektedir.

Ayrıca literatürde yer alan organizasyon ifadesi kimi zaman örgütlenmeyi kimi zamansa örgütün kendisini karşılar şekilde kullanılabilir. Ancak örgütlenme kavramında olduğu gibi organizasyon kavramının tanımlanmasında da bir görüş birliği bulunmamaktadır. Organizasyonu yönetimin işlevlerinden biri olarak değerlendiren Fayol “İşletmeyi işlemesi için gerekli malzeme, tesisat, sermaye ve personel gibi maddi ve sosyal unsurlarla donatmak” olarak tanımlamıştır (Fayol'dan aktaran Ülgen, 1997, s. 6).

Diğer bir tanımla organizasyon “işletmenin çeşitli organlarının yaratılması ve düzenlenmesi, görevlerinin tanımlanması ve her organa görevini gerçekleştirmede yardımcı olacak yöntemlerin belirtilmesi, aynı zamanda bu organların kendi aralarındaki ve dışarıyla olan ilişkilerinde uyulacak davranışların belirtilmesi faaliyetidir (Tezenas'tan aktaran Ülgen, 1997, s. 8)”.

Organizasyon sözcüğünün dar ve geniş anlamda tanımları mevcuttur.

Dar anlamda organizasyon, “herhangi bir amaç (veya plan) için gerekli didinmelerin neler olduğunu belirlemek; ve bu didinmeleri kişilerin görevlendirilebileceği gruplar halinde düzenlemektir (Urwick, 1955'den aktaran Oluç, 1978, s. 223)”.

“Geniş anlamda organizasyon, insanların ve fiziksel araç ve imkanların, bir işletmenin amacını gerçekleştirecek şekilde düzenlenip hizmete koşulması demektir (Robinson 1957’den aktaran Oluç, 1978, s. 223)”.

Örgüt ve örgütlenme konusunda vurgulanması gereken önemli bir husus, örgüt ve örgütlenme kavramlarının insanların buna ihtiyaç duyması ve istemesi sonucu ortaya çıkmış olmasıdır.

Örgütlenme statik ve dinamik olmak üzere iki yönlü olarak ele alınmaktadır. Örgüt yapısının, örgütün temel amacına uygun olarak ayarlanması örgütlenmenin statik yönünü; sosyal, ekonomik ve siyasal olaylar, insan gücü, malzeme ve usullerdeki değişikliklere göre örgüte yeni yön verilmesi ise dinamik yönünü oluşturmaktadır (Tortop vd., 2010, s. 54).

Örgüt ve örgütlenme kavramları farklı yapılar ve süreçler içermekle birlikte hem özel kesim hem de kamu kesimi için geçerli kavramlardır.

#### **1.4.1. Kamu yönetiminde örgütlenme**

Yönetim biliminin temel kavramlarından olan örgütlenmenin kamu kesimindeki anlamını değerlendirebilmemiz için öncelikle kamu yönetimine ilişkin temel bilgileri hatırlamamız gerekmektedir. Çalışmamız özellikle kamu yönetimini örgütlenme yönüyle ele aldığından, kamu yönetimine ilişkin inceleme yaklaşımlarından, “kurumsal-yapısal yaklaşım”ı temel almakla birlikte, yönetimin örgüt yapısı incelenirken, örgütün yasal görev ve sorumluluklarını belirleyen hukuki düzenlemeleri, çevresel koşulları ve örgütün insan unsurunu bir kenara bırakmak mümkün olamayacağından, örgütü bir bütün olarak inceleyen “sistem yaklaşımı” benimsenmiştir.

Kamu yönetimi, yönetim biliminin spesifik bir alanı olarak değerlendirilebilir. Kamu yönetimine ilişkin olarak literatürde çok çeşitli tanımlar yer almaktadır. Çalışmamızın ana konusunu oluşturmaması nedeniyle hepsini burada ele almak yerine birkaç tanımlama ile yetinilecektir.

“Kamu yönetimi, işlev ve faaliyet anlamına geldiği gibi, bu işlevi ve faaliyeti yürüten örgüt ya da aygıt-onun birimleri ve personeli- anlamına da gelir. Örgüt olarak kamu yönetimi, devlet aygıtının yasama ve yargı organları dışında kalan kısmıdır, matematiksel bir ifade ile: devlet aygıtı eksi yasama ve yargı organları. Yürütme organının yönlendirdiği kamusal işleri yerine getiren aygıt (Örne, 1991, s. 9)”.

Ergun (2004, s. 340) kamu yönetimini “kamu siyasalarının yürütülebilmesi için gerekli bireysel ve kümesel çabaların eşgüdümlemesi” olarak tanımlamıştır. Kamu örgütlerini ise, “bireylerin ve örgütsel görevlerin verimli ilişkilere dönüştürülmeleri için oluşturulmuş yapılar” olarak ifade etmektedir.

“Kamu idaresi, hükümet kararlarının ve programlarının uygulanması ile ilgili bütün faaliyetleri kapsar. Yürütme gücünün yani hükümetin neler yaptığı ve bunları nasıl yaptığı veya nasıl yapması gerektiği konularıyla ilgilidir (Aktan, 1989, s. 5)”.

Tortop vd. (2010, s. 271), kamu yönetimi ile özel sektör arasındaki en önemli farkın hukuk kurallarından kaynaklandığını belirterek, yapı, personel, bütçe gibi tüm unsurları hukuki otoriteye dayandığından kamu kuruluşlarının hukuk dışına çıkmasının mümkün olmadığını ifade etmektedir.

Kamu yönetimi hukuku özel hukuk gibi sözleşmelere dayanmamaktadır. Genel olarak tek taraflıdır. Çoğu zaman da kamu yönetimini temsil eden tarafın üstün olduğu bir özellik taşır.

Kamu yönetiminin eylem ve işlemlerinin hukuka bağlanmış olması “hukuk devleti” ve “hukukun üstünlüğü” kavramları ile ifade edilmektedir. Ancak “hukuk devleti” daha çok Kara Avrupasında devletin vatandaştan önce geldiği vurgusu ile birlikte kullanılırken, “hukukun üstünlüğü” kavramı Anglo-Amerikan ülkelerde vatandaşın devletten öncelikli olduğu fikrini yansıtmaktadır (Ergun, 2004, s. 318).

Kamu yönetimi ile özel yönetim arasında birçok farklılık bulunmakla birlikte, bu durum özel kesime ilişkin teori ve tekniklerin kamu yönetimi alanında geçerli olmayacağı anlamına gelmemektedir. Yönetim biliminde karşımıza çıkan, planlama, işbölümü, kontrol alanı gibi kavramlar sadece işletme yönetiminde değil kamu yönetimi için de geçerli kavramlardır.

Eryılmaz (2010, s. 69) kamu yönetiminde örgütlenmeyi, kamu hizmetlerinin sunulması için gerekli araç ve olanakları bir düzende toplamak, yetki, görev ve sorumlulukları belirleyerek bir yapı oluşturmak olarak tanımlamaktadır. Kamu yönetiminin örgütlenmesinde önce amaçların, sonrasında ise yetki ve görevlerin belirlenmesi, ardından ise bu yetkileri kullanacak ve görevleri yerine getirecek organların tanımlanması gerekmektedir.



Örgütlenmede işin parçalara bölünmesi, sınıflandırılması ve işleri yapacak kişiler arasındaki biçimsel ilişkilerin tanımlanması örgütlemenin yönetsel sürecini oluşturmaktadır (Ergun, 2004, s. 78).

Kamu yönetimi de yönetim biliminin bu temel kuralları çerçevesinde örgütlenmekle birlikte, kamu yönetimine özgü bazı kavramlar da ortaya çıkmaktadır.

Kamu yönetimi alanında örgütlenme merkezden yönetim ve yerinden yönetim olmak üzere iki temel esasa göre gerçekleştirilir.

#### ***1.4.1.1. Merkezden yönetim***

Eryılmaz (2010, s.70) merkezden yönetimi, “kamu hizmetlerinde birlik ve bütünlüğü sağlamak amacıyla söz konusu hizmetlere ilişkin karar ve faaliyetlerin merkezi hükümet ve onun hiyerarşik yapısı içinde yer alan örgütlerce yürütülmesi” olarak tanımlamaktadır.

Tortop vd. (2010, s. 68) ise merkezi yönetimi, “bir ülkede merkez memurlarının daha geniş yetkilere sahip olduğu ve alt kademelerin yetkilerinin ve takdir haklarının azaldığı bir yönetim biçimi” olarak tanımlamıştır.

Merkezden yönetim kavramı, siyasi ve idari olmak üzere iki yönden ele alınmaktadır.

“Siyasi bakımdan merkezden yönetim, bir ülkede yasama organının ve hükümetin tek olmasını ve dolayısıyla siyasi otoritenin tamamen merkezdeki iktidarda toplanmasını ve hukuki birliğin mevcut bulunmasını ifade eder (Eryılmaz, 2010, s. 70)”.

İdari bakımdan merkezden yönetim ise, kamu hizmetlerine ilişkin merkezi organca alınan kararların yürütülmesine ilişkin yetkinin de merkezde toplanmasını ifade eder (Eryılmaz, 2010, s. 71).

#### ***1.4.1.2. Yerinden yönetim***

“Yerinden yönetim, kamu hizmetlerinin yönetiminin, merkezden yönetimden ayrı özerk kamu hukuku tüzel kişilerine verilmesidir (Tortop vd., 2010, s. 71)”.

Yerinden yönetimin uygulamada ortaya çıkan türleri açısından farklı sınıflandırmalar yapmak mümkündür. Yerinden yönetim idarelerinin yetkilerine göre siyasi yerinden yönetim ve idari yerinden yönetim olarak iki başlık altında ele alınabilir.

Siyasi yerinden yönetim, bölgesel idarelerin yasama ve bir dereceye kadar yargısal bir özerkliğe sahip olmaları durumunda söz konusu olur. İdari yerinden yönetim ise bölgesel idarelere tanınan bağımsızlığın yalnız idari işlerin yürütülmesi ile sınırlı olduğu durumdur (Versan, 1971, s. 76).

İdari yerinden yönetim ilkesi kapsamındaki kuruluşların kendi kendine yeterlik ve yönetimde serbestlik anlamında özerk bir yapıları bulunmaktadır. Ancak tamamen bağımsızlık ve dokunulmazlıktan söz edilemez (Eryılmaz, 2010, s. 79).

İdari yerinden yönetim fonksiyonel (işlevsel) yerinden yönetim ve coğrafi yerinden yönetim olmak üzere iki şekilde uygulanır.

Devletin yürütmekle görevli olduğu bazı işleri yerel yönetimlere bırakmamakla birlikte, kendi dışında kurduğu tüzel kişiliğe sahip örgütlere vermesi durumunda ortaya çıkan ve tek bir işi yerine getirmekle görevli olması nedeniyle işlevsel bakımdan uzmanlaşmış kamu kurumları işlevsel yerinden yönetim yapısı oluşturmaktadır (Örnek, 1991, s. 81). Bu durum hizmet bakımından yerinden yönetim kavramı ile de ifade edilmektedir.

“Coğrafi ya da mekan yerinden yönetim, idari bazı görevlerin yürütülmesi yetkisinin, merkezi idareye bağlı olmayan ve karar organları seçmenlerin oylarıyla belirlenen bölge, il, belediye ve köy gibi faaliyetleri belirli bir coğrafi alanla sınırlı olan yönetimlere verilmesi demektir (Eryılmaz, 2010, s. 82)”.

Bir ülkede sadece merkezden yönetim ya da sadece yerinden yönetim esasına göre örgütlenme gerçekleşmez. Her iki yöntem bir arada kullanılır. Ancak bu yöntemlerden birisine ağırlık verilebilir. Bu durum o ülkenin merkeziyetçi ya da yerinden yönetimci olarak nitelendirilmesine neden olur.

Merkezden yönetimin katı biçimde uygulanması durumunda, bütün kararların üst yöneticiler tarafından alınması ve alt kademedekilerin faaliyetlerinde inisiyatif kullanamaması nedeniyle işlerin gecikmesi, maliyetlerin artması gibi sorunlar ortaya çıkabilir. Ayrıca bu yöntemde yerel ihtiyaçların dikkate alınması da güçtür.

Merkezden yönetimin sakıncalarını giderebilmek için merkezi yönetimin bazı görev ve yetkilerini taşra kuruluşları ya da kamu kuruluşlarına aktarması “yetki genişliği” kavramı ile ifade edilmektedir. Ancak yetki genişliği ile görev ve yetkilerin aktarılmasında söz konusu yetkilerin merkezi yönetim adına kullanılması söz konusu

olduğundan bu kuruluşlar yine merkezin denetimine tabidirler. Bu denetim hiyerarşik denetimdir.

Merkez-taşra ilişkilerinde ve taşra kuruluşlarının kendi aralarındaki ilişkilerde mesafeden kaynaklanan ve bu kuruluşların idari yapılarından kaynaklanan çeşitli zorluklar ortaya çıkmaktadır. Taşra kuruluşlarının coğrafi konumlarının merkezden uzak olması ve kuruluşların büyüklüklerinin, idari ve teknik faaliyet alanlarının farklılığı zorlukların nedenini oluşturmaktadır. Bu zorlukları yenebilmek için söz konusu kuruluşlar arasında etkili bir iletişim bulunması gerekmektedir (Aktan, 1989, s. 98).

Yerinden yönetim esası da tek başına uygulandığında çeşitli sakıncalar içermektedir. Hizmetlerin bütünlüğünün bozulması, mali denetim güclüğü vb. konular da bu yöntemin olumsuz yönlerini oluşturmaktadır.

Bu yöntem de katı bir şekilde uygulanmamakta, yerinden yönetim kuruluşlarının yetkileri, yer, konu, şekil vb. şartlarla sınırlanmaktadır. Ayrıca, merkezi yönetim organlarının yerinden yönetim kuruluşlarını denetleme yetkileri de bulunmaktadır. Bu yetkiye idari vesayet denilmektedir. Ancak bu denetim yetkisi merkezden yönetimdeki kadar geniş değildir.

### **1.5. Kamu İdaresi Olarak Vergi İdaresi**

Kamu yönetimine ilişkin genel tanımlamaları yaptıktan sonra, çalışma konumuz olan vergi idaresinin kamu yönetimi içindeki yerini belirleyebiliriz. Kamu yönetimi kavramının hem faaliyet hem de örgüt karşılığı olarak kullanıldığını belirtmiştik. Vergi idaresi de kamu yönetimi içinde kendisine kanunla verilen görevleri yerine getiren bir örgüttür.

“Vergi idaresinin kamu yönetimi içindeki yeri mali işlemlere ilişkindir. Kamu yönetiminin mali işlevleri gelirin toplanması, kamu harcamalarının gerçekleştirilmesi ve bütçenin yönetimini içerir (Pehlivan, 1987, s. 12)”.

Bu işlevler içerisinde vergi idaresi ülkemizdeki güncel uygulamada kamu gelirleri boyutunda yer almaktadır. Ülke uygulamalarında vergi idarelerine verilen görevlerin çeşitliliği ve farklılığı nedeniyle, kamu yönetimi içindeki rolü de farklılaşmaktadır. Birçok uygulamada vergi idareleri sadece vergi ve benzeri gelirlere sorumlu iken,

bazı ülke uygulamaları gümrük gelirleri, sosyal güvenlik katkı payı vb. gelirlerin toplanması ve yönetimini de içerir.

Vergi idaresi, kamu yönetimi içerisinde yer alması nedeniyle, özel örgütlerden farklı olarak kamu gücüne sahip bir şekilde faaliyetlerini yürütür. Özel hukuk kuralları dışında kamu hukuku kurallarına tabidir ve işlemlerinde üstünlüğe sahiptir. Ancak bu üstünlüğünün yanında kendisi de faaliyetlerinde mevzuat hükümleri ile bağlıdır.

### **1.6. Vergi İdaresinde Örgütlenme İlkeleri**

Bir makinanın işleyişinde çarkların birlikte hareket etmesi gibi, örgütlerin işleyişinde de insanların ortak bir amaca ulaşmak için birlikte çalışması gerekmektedir. Bu ortak çalışma da belirli bir plan ve kurallar dahilinde gerçekleşmelidir. Önceden oluşturulan bu plan ve kurallar ise örgütün yapısını oluşturmaktadır. Bu yapının özellikleri örgütün başarısı için büyük önem taşımaktadır.

Örgüt yapıları çeşitli modeller çerçevesinde şekillenebilmektedir. Bu modellerin açıklanması için öncelikle bölüm ve bölümlere ayırma gibi temel kavramlara yer vermek gerekmektedir.

“Bölüm, işletmenin bir kesimini veya kolunu; yahut işletme ile ilgili belirli didinmeleri içine alan bir çevre ve bölgeyi deyimlendirmek için kullanılan genel bir terimdir. Bölümlere ayırmak ise, işletme ile ilgili didinmelerin sıralanarak kümelere ayrılmak yolu ile ödev ve görevlerin oluşturulması ve bu ödev ve görevlerin ayrı ayrı kesimlerde toplanarak bu kesimler arasındaki yetki ilişkilerinin belirlenmesi ve gösterilmesidir (Oluç, 1978, s. 234)”.

Bölümlere ayırma kavramı ile işbölümünü karıştırmamak gerekir. İşbölümü, uzmanlaşmanın sağlayacağı faydaları ortaya çıkarırken; bölümlere ayırma, yöneticinin denetleme alanının, yani yönetim alanının sınırlarının belirlenmesi ile ilgilidir. İşbölümü bir insanın her işi yapamayacağı düşüncesinden; bölümlere ayırma ise üstün çok sayıda astı etkili olarak denetleyememesi gerçeğinden doğar (Oluç, 1978, s. 234).

Üstün çok sayıda astı denetleyememesi bölümlere ayırmanın temel gerekçelerinden birini oluşturduğundan, “bir idarecinin etkili bir kontrol uygulayabileceği alan (span of control) (Aktan, 1989, s. 142)” olarak tanımlanan kontrol alanı kavramı da bölümlendirmede önem taşımaktadır.

Bölümlere ayırmada dikkate alınması gereken ilkeler şunlardır (Ülgen, 1997, s. 67-68):

- Uzmanlaşmadan yararlanma
- Denetimi kolaylaştırma
- Koordinasyona yardım
- İşe gereken önemi verme zorunluluğu
- İşletmedeki koşulları dikkate alma zorunluluğu
- Harcamaları azaltma

Bölümlendirme başarılı bir organizasyon yapısı için bir ihtiyaç olmakla birlikte bir amaç olarak değil, amaçlara ulaşmayı sağlamada kolaylık sağlayacak bir araç olarak değerlendirilmelidir.

Örgütlerin yapısal özellikleri onların hedeflerine ulaşmalarında önemli bir faktör olarak karşımıza çıkarken, kamu kurumları için de mevzuat ile belirlenen bu yapıların söz konusu kurumların amaçları doğrultusunda şekillendiğini dikkate almak gerekir. Bu nedenle organizasyonlarda kullanılan bölümlendirme sistemleri kamu kurumları için de aynı amaca hizmet etmektedir.

İşletmelerde yaygın olarak kullanılan ürün, yer, zaman, müşteri ve fonksiyonlara göre bölümlendirmenin devlet kuruluşlarında da benzer adlar altında yer aldığı yönetim bilimcisi Luther Gulick tarafından tespit edilmiştir. Aynı alanda yapılan çalışmalarda benzer gruplandırmalara rastlanılmıştır (Newman, 1979, s. 166).

Kamu kurumları içerisinde inceleme konumuz olan vergi idareleri de bu sistemlerin bir veya birkaçından oluşan bölümlendirme sistemlerini kullanmakla birlikte, çoğu zaman bu bölümlendirmelerin varlık gerekçesi gözden kaçarak sadece mevzuat gereği oluşmuş bir yapı olarak algılanmaktadırlar.

Bölümlendirme, vergi idareleri için bir risk yönetimi aracı olarak da kullanılmakta olup, OECD'nin Vergi Politikası ve İdare Merkezince hazırlanan "Risk Yönetimi Uygulama Notu"nun Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığınca çevirisinde bu işleve ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre (Maliye Bakanlığı [MB], 2002, s.153-154):

- Müşteri olarak kabul edilen vergi mükellefleri gelirlerine göre makro düzeyde bölümlenebilir.

- Ortaya çıkan her bir bölüm farklı riskler taşıyacağından, bu bölümlere özgü uygulamalar geliştirilmelidir.

- Bölümlendirilen müşteri gruplarının göreceli uyum oranları, gelir düzeyleri ve duyarlılıkları idarenin bilgisi dahilinde olmalı ve idare bu veriler ile söz konusu mükelleflere yönelik vergi uyumu programları oluşturarak bu programlara kaynak ayırmalıdır.

İyi bir örgütlenme ancak iyi bir bölümlendirme ile gerçekleşir. Bölümlere ayırmada ise her örgütün özellikleri ve ihtiyaçlarına göre farklı sistemler kullanılabilir. Bölümlere ayırma sistemlerinin iyi bilinmesi ve her birinin avantaj ve dezavantajlarının değerlendirilerek örgütler için uygun olanının seçilmesi önem taşımaktadır.

Bu nedenle idarelerin örgütsel yapılarını daha iyi anlamak için organizasyonlarda kullanılan bölümlendirme sistemlerinin genel tanımları ile birlikte vergi idarelerindeki karşılıklarını da kısaca belirtmekte fayda görülmektedir.

### **1.6.1. Bölümlere ayırma sistemlerine göre vergi idaresi**

#### ***1.6.1.1. Fonksiyonlara göre bölümlere ayırma***

Bu yöntemde benzer görevler bir bölüm altında toplanarak gruplanır. Örneğin; finans, pazarlama, üretim, personel vb. Bu bölümlerin farklı fonksiyonları yerine getiren alt birimleri de oluşturulabilir. Bu yöntem aynı ya da benzer faaliyetlerde uzmanlaşmayı sağlar. Benzer işlerin bir arada bulunması kaynak ve zaman tasarrufu sağlar. Ancak bölümlerin ve yöneticilerinin yalnızca sorumlu oldukları konuya odaklanmaları, organizasyonun bütünsel amacının gözden kaçmasına neden olabilir. Ayrıca bölümler arasında gereksiz çatışmalar ortaya çıkabilir ve haberleşmenin her bölümün yöneticisi aracılığıyla gerçekleşmesi nedeniyle bilgi iletimi süreçleri uzayabilir. Kararlar üst yönetim tarafından alındığından merkeziyetçi bir yapı ortaya çıkar (Özalp, 1995-2, s.13; Aşkun ve Tokat, 2010, s.27).

Dana önce açıklandığı üzere vergi idaresi bir kamu kuruluşu olması nedeniyle görevleri kanunla belirlenmiştir. Kanunda sayılan bu görevler sınıflandırılarak benzer görevlerin bir araya toplanması şeklinde yapılan bölümlendirme fonksiyonel bölümlere ayırmayı oluşturur. Örneğin, vergilendirme, tahsilat, denetim vb. görevler ayrı birer fonksiyon olarak değerlendirilerek örgütlenme bu temel üzerinde gerçekleştirilebilir.

Bu bölümlerin yine fonksiyonlarına göre küçük alt birimlere bölünmesi de mümkündür. Örneğin; vergilendirme bölümünün tarh, tahakkuk vb. bölümleri gibi.

Vergi işlemlerini düzenlemedeki bu yaklaşım, mükellefler için bilgisayar işlemlerinin basitleşmesi ve operasyonel etkinliğin gelişmesine katkıda bulunur ve buna bağlı olarak vergiler arasındaki iş süreçlerinde daha fazla standardizasyon sağlanabilir. Vergi türü modeli ile karşılaştırıldığında fonksiyonel modelin birçok üstünlük sağladığı görülmektedir. Bunun uygulanması vergi idaresinin performansını arttırmaya yarayan gelişmelere neden olur. ( vergi incelemelerinin tek birimde toplanması, mükellef sicil kayıtları için konsolide edilmiş bir sistemin geliştirilmesi, vergi ödeme ve muhasebeye yönelik ortak yaklaşım, vergi denetimi ve vergi borçlarını toplama fonksiyonunun daha etkin yönetimi v.b.) Bununla birlikte, gelir idarelerinin bir kısmı bu modelin mükelleflerin farklılaşan özellikleri, davranışları ve vergi uyumu tutumları dikkate alındığında değişik mükellef gruplarına yönelik uyum faaliyetlerinin sağlanması için tamamen uygun olmadığı görüşündedir (OECD, 2013, s. 59).

#### ***1.6.1.2. Ürün temeline göre bölümlere ayırma***

Ürettikleri mal çeşitliliği fazla olan işletmelerin başvurdukları bu yöntemde faaliyetler ürün ya da ürün zinciri temeline göre ayrılır. Bu yöntemde her ürün için ayrı bölümler oluşturulur ve bu bölümlerin de yine ayrı ayrı mühendislik, pazarlama ve üretim vb. bölümleri vardır. Ürün temeline göre bölümlere ayırma daha çok üretim işletmeleri için geçerli bir bölümlendirme olmakla birlikte hizmet işletmelerinde de sunulan hizmet türlerine göre yapılacak ayırım bu kapsamda nitelendirilebilir (Özalp,1995-2, s. 30; Aşkun ve Tokat, 2010, s.28).

Konuya vergi idaresi yönünden baktığımızda; idarenin sunduğu faaliyetlerin içeriğini oluşturan vergi türleri itibariyle yapılacak bir ayırım bu kapsamda değerlendirilebilir. Örneğin; gelir vergisi bölümü, kurumlar vergisi bölümü, katma değer vergisi bölümü, harçlar bölümü vb.

Vergi idareleri tarafından uygulanan en eski organizasyon modeli vergi türü kriterine dayanmaktadır. Bu modelin bir parçası olarak, ayrı çok fonksiyonlu bölümler her bir vergiden sorumludur ve birbirlerinden bağımsız ve büyük ölçüde kendi kendine yeterlidir. Bu model geçmiş yıllarda amaçlarını yerine getirebilmekte iken, günümüzde bazı eksikliklere sahip olduğu farkedilmiştir. Bunlar şu şekilde özetlenebilir:

- Fonksiyonları (sicil, muhasebe, bilgi işlem vb.) içsel olarak yinelemesinin bir sonucu olarak, model etkinsiz ve aşırı maliyetlidir.

- Farklı türden vergi işlemleri olan mükellefler, benzer konular için farklı bölümlerle muhatap olmak zorunda kalmaktadır.

- Çeşitli vergiler arasında uyum faaliyetlerini koordine etme ve yönetme hem gelir idareleri hem de mükellefler için zorluk taşımaktadır.

- Vergilerin ayrı idaresi mükelleflerin usulsüz davranmaları olasılığını yükseltmektedir.

- Düzenlemeler vasıfları belirli bir vergi ile sınırlandırılan personelin esnek kullanımını engellemektedir.

- Bu, fazla bölünmüş vergi sistemi yönetimi, örgütsel planlama ve koordinasyonu karmaşıklaştırmaktadır (OECD, 2013, s. 59).

#### ***1.6.1.3. Coğrafya temeline göre bölümlere ayırma***

Mal veya hizmet sunulan alanlardaki farklılıklara dayanan ve coğrafi bölgelere göre yapılan bölümlere ayırma şeklidir. Bölgenin özelliklerinden yararlanma, çeşitli maliyetleri azaltma, bölgeyi bilen işgücü istihdam etme vb. amaçlarla bu yöntem seçilebilir. Faaliyetlerin coğrafi durumdan bağımsız olan bölümleri ortak bir bölümde toplanabilir (Özalp,1995-2, s. 22; Aşkun ve Tokat, 2010, s.32).

Vergi idaresinin örgütlenmesinde il ve ilçelerde çeşitli birimlerin yer alması ve bu birimlerin sundukları hizmetin bölgenin ihtiyaçlarına göre çeşitlenmesi coğrafya temeline göre yapılan bir bölümlere ayırma uygulaması oluşturmaktadır. Örneğin tüm ilçe birimlerinde motorlu taşıtlar vergisi işlemleri gerçekleştiren birimler bulunmazken, ilçenin konumu, büyüklüğü vb. konular dikkate alınarak motorlu taşıtlar vergisi işlemlerine ilişkin hizmet sunan birimlere yer verilmektedir.

Yine coğrafya temeline göre örgütlenen birimlerde çalışanların bölgeyi tanması idarenin faaliyetlerini gerçekleştirmesinde çeşitli avantajlar sağlamaktadır.

#### ***1.6.1.4. Müşteri temeline göre bölümlere ayırma***

Mal veya hizmet sunulan müşterilerin özel istek ve beklentilerini dikkate alarak yapılan bölümlerdir. Uygulama alanı sınırlı olduğundan organizasyonun bütün



fonksiyonları için değil müşteri ihtiyaçlarının zorunlu kıldığı fonksiyonlar için kullanılabilir (Özalp,1995-2, s.13; Aşkun ve Tokat, 2010, s.27).

Hizmet sunulan müşteriler ifadesi vergi idaresinde genel olarak mükelleflere karşılık gelmektedir. Vergi idaresi bölümlendirmeye giderken hizmet sunduğu mükellef gruplarını da dikkate alabilir. Mükellef gruplarına göre yapılacak bölümlendirmede bu grupların hangi özelliklerinin dikkate alınacağı önem taşımaktadır. Bu bölümlendirmede daha çok mükelleflerin büyüklük ölçekleri esas alınmaktadır. Örneğin; büyük mükellefler, küçük ve orta ölçekli mükellefler ve diğer mükellefler gibi ayrımlar yapılarak bu bölümlendirme doğrultusunda hizmet sunulabilir.

Hizmet ve destek fonksiyonlarının mükellef grupları ilkesi çerçevesinde organize edilmesi az sayıda gelişmiş ülkede (Avustralya ve ABD v.b) güncel bir gelişme olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu fonksiyonların mükellef grupları itibariyle organize edilmesinin gerekçesi her mükellef grubunun farklı karakteristiğe ve vergi uyum davranışlarına sahip olması ve bu özel amaçlara yönelik çözüm yaklaşımları gerektirmesi nedeniyle idareye farklı riskler sunmasıdır. Bu riskleri etkin bir şekilde yönetebilmek için gelir idaresi her mükellef grubunun kendine özgü özellikleri ve uyum durumuna göre stratejiler geliştirmeli ve hayata geçirmelidir. (mevzuatı açık hale getirme, mükellef bilgilendirme, hizmet geliştirme, daha iyi hedeflenmiş denetimler gibi.) Gelir idarelerinin ayrıca bu uyum konularının ne olduğunu araştırmak ve anlamak için planlı bir yaklaşıma ihtiyacı vardır. Mükellef grubu organizasyon türünün taraftarları bütünleşik yönetim yapısı içinde anahtar fonksiyonel faaliyetleri gruplandırmanın toplam uyum düzeyini geliştirmeye katkı sağladığını iddia etmektedir. Mükellef grubu modelinin uygulaması hala ilk kullanım aşamalarında olmakla birlikte, birçok ülke büyük mükellef birimleri oluşturarak bu yaklaşımı kısmi olarak uygulamaktadır (OECD, 2013, s. 59-60).

#### ***1.6.1.5. Sayı temeline göre bölümlere ayırma***

Organizasyon faaliyetlerinin birbirine benzeyen çok sayıda faaliyeti kapsamaması durumunda kısım ve bölüm gibi birimlerin numaralandırılması ile yapılan bölümlendirme değildir. İş performansında insan sayısı ve emeğin katkısı daha yüksek olan örgütlerde sayı temeline göre bölümlere ayırma uygun bir yöntem olarak değerlendirilmektedir (Aşkun ve Tokat, 2010, s.31).

Vergi idaresinde aynı tür faaliyetler çok sayıda gerçekleştirilmekte ise birimlere numara verilmesi şeklinde bölümlendirme gerçekleştirilebilir. Örneğin; 1. Vergilendirme, 2. Vergilendirme vb.

#### ***1.6.1.6. Zaman temeline göre bölümlere ayırma***

Organizasyonlarda birbirine benzeyen faaliyetlerin farklı zamanlarda tekrarlanması durumunda zaman esasına göre bölümlendirme söz konusudur. Zaman temeline göre bölümlere ayırma, talep artışı ve iş koşulları nedeniyle normal çalışma süresinin üzerinde çalışma gerektiren işletmelerde vardiya yöntemi kullanılarak gerçekleştirilir (Özalp,1995-2, s.37; Aşkun ve Tokat, 2010, s.34).

Zaman temeline göre bölümlere ayırma daha çok kar amacı güden ve faaliyetin devamlılığını gerektiren işletmelerde tercih edilmektedir. Kamu hizmetlerinde süreklilik de önem taşımakla birlikte vergi idaresi faaliyetleri günümüzde normal çalışma süresini aşacak uygulamaları ve vardiya usulünü gerektirmemektedir. Ayrıca birçok faaliyetin günümüzde elektronik uygulamalar yoluyla gerçekleştirilebilmesi de bu ihtiyacı giderek azaltmaktadır. Bu nedenle vergi idaresinde zaman temeline göre bölümlere ayırma uygulamasının geçerliliğinden bahsetmek söz konusu bulunmamaktadır.

Bununla birlikte vergi idaresinin mükellef hizmetleri ve bilgilendirme faaliyetleri arasında sayılabilen bir çeşit call-center uygulaması olan Vergi İletişim Merkezi (444 0 189) hizmetinde farklı çalışma saatleri uygulanarak zaman temeline göre bölümlere ayırma uygulaması gerçekleştirildiği ifade edilebilir.<sup>6</sup>

#### ***1.6.1.7. Süreç veya araca göre bölümlere ayırma***

Bir organizasyonda belirli bir makine ve donanımı kullanan veya belirli bir işlemi yapan kişilerin tamamının veya önemli bir kısmının aynı bölümde toplanması şeklindeki bölümlendirmedir (Özalp,1995-2, s.38; Aşkun ve Tokat, 2010, s.33).

Süreç veya araca göre bölümlendirme vergi idaresi açısından fonksiyona göre bölümlendirmeye benzetmekle birlikte bu bölümlendirmede daha dar bir tanım yapılarak aynı tür işin yapılması, aynı sistemin kullanılması temel kriter olarak ele alınmalıdır. Örneğin; yoklama sürecini gerçekleştiren kişilerin bir birimde toplanması.

---

<sup>6</sup> <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1208#> (Erişim tarihi: 24.03.2014)

#### **1.6.1.8. Karma örgüt yapısı**

Organizasyonların büyümesi ve çeşitlilik arz etmesi halinde tek bir bölümlendirme sistemi yetersiz kalmaktadır. Bu durumda karma örgüt yapısı kullanılarak her bir sistemin olumlu ve olumsuz yanları bertaraf edilebilmektedir (Özalp,1995, s.38; Efil, 2006, s.333).

Özel işletmelerde olduğu gibi kamu kurumlarında da bu sayılan bölümlendirme yöntemlerinin tek başına kullanılması mümkün değildir. Her bir yöntemin olumlu ve olumsuz yönlerini dengelemek ve kurumun farklı faaliyetleri için uygun olan bölümlendirme yöntemini kullanarak kurumun amaçlarını gerçekleştirmesinde en uygun olan örgüt yapısına ulaşmak için bu yöntemlerin bir arada kullanılması gerekmektedir. Bu durum da karma örgüt yapısı olarak adlandırılmaktadır.

Örneğin kurum fonksiyonlara göre bölümlere ayrılmakla birlikte aynı zamanda hizmet sunulan müşterilere (mükellef grupları) göre de bölümlendirme yapılabilmektedir. Yine vergi türlerine göre yapılacak bir ayırmada aynı zamanda fonksiyonel ve/veya müşteri temelli bir bölümlendirme yapılabilir.

#### **1.6.2.Yetki ilişkilerine göre vergi idaresi**

Organizasyonlarda yetki ilişkilerine göre yapılan sınıflandırma hem özel sektör hem de kamu kurumları için geçerli bir ayırmadır. Yine kamu kurumlarında yetki ve sorumluluklar yasal düzenlemelerle belirlenmiş olduğundan özel sektör için geçerli olan esnek yapıların kamu kurumlarında uygulama alanları daralmaktadır.

Ancak kamu yönetimi alanında son yıllardaki değişim ve dönüşüm, izlerini organizasyonlardaki yetki ilişkilerinde de göstermektedir. Bu yönüyle yetki ilişkilerine göre organizasyon türlerini tanımlamak vergi idarelerinin değişim süreçlerinde yetki ilişkilerine göre yapılarında oluşabilecek farklılıkları da ortaya koymak açısından gerekli görülmektedir.

##### **1.6.2.1. Dikey organizasyon**

Organizasyon türlerinin en basiti ve en eskisi olan dikey organizasyona hiyerarşik organizasyon, kumanda organizasyon veya hat tipi organizasyon da denilir.

“Çok sayıda personelin çalışmalarını gruplandırmak ve bir disiplin içinde amaca uygun olarak yönetmek için ve otoritenin belli kişilerde toplanmasında zorunluluk olan durumlarda dikey örgütlenme iyi bir örgütlenme biçimidir (Tortop, 2010, s. 56)”.

Şimşek (2002, s. 150) çalışmasında dikey organizasyonun özelliklerini şu şekilde saymıştır:

- Tüm kademeler en üst makamdan en aşağıdakine kadar aynı emir komuta zinciriyle birbirine bağlıdır.

- Her makam doğrudan doğruya tek bir amire bağlıdır.

- Her çeşit iş yukarıdan aşağı tüm kademelerden geçerek ilgili makama ulaşır.

- Aynı kademedede bulunan tüm makamlar birbirine eşit kabul edilir ve bağımsız hareket ederler.

- Otoriter bir nitelik taşır.

Vergi idaresi bir kamu kurumu olarak yetki ilişkileri açısından genel itibariyle geleneksel organizasyon yapılarından dikey organizasyon çerçevesinde örgütlenmiştir. Her birim kendi amirine, birim amirleri de bir üst amire bağlıdır ve en üst noktada tek bir hiyerarşik amir bulunmaktadır. Aynı düzeyde olan birimler ise birbirine eşittir ve birbirinden bağımsızdır.

#### ***1.6.2.2. Dikey kurmay organizasyon***

Dikey kurmay organizasyon, yürütme ve danışma birimlerini aynı yapıda toplayan bir örgütlenme türüdür. Kurmay kavramı ile, danışma ve yardımcı birim elemanları ifade edilmektedir. Bu birimlerde çalışanlar, yürütme yetkisine sahip değillerdir (Tortop, 2010, s. 57).

Her ne kadar vergi idaresinde temel organizasyon yapısı dikey (hiyerarşik) çerçevede oluşmuş ise de özellikle hukuki çerçevede danışma görevi gören birimlerin varlığının dikey kurmay organizasyon yapısına benzediği söylenebilir. (Hukuk Müşavirliği, Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği vb.)

#### ***1.6.2.3. Fonksiyonel (Görevsel) organizasyon***

Fonksiyonel organizasyon modeli Frederick W. Taylor tarafından tanımlanmıştır. Fonksiyonlara göre uzmanlaşma bu modelin en önemli özelliğidir. Dikey örgütlenme modelinin özeliği olan hiyerarşik yapı yani tek bir üst yöneticiden emir alma bu

modelde söz konusu değildir. Her çalışan birden fazla yöneticiden emir alabilir. Ancak çalışanlar aynı zamanda kendi uzmanlık alanlarında yetki sahibidir. Dikey-kurmay organizasyondaki uzmanların danışmanlık vasfı ile sınırlı olması bu örgütlenme türünde geçerli değildir (Efil, 2006, s. 361).

Uzmanlaşma denetimde kolaylık sağlamaktadır.

Fonksiyonel organizasyonda görevler göz önünde bulundurulduğundan, emirler hiyerarşik bir sıra takip etmeyebilir. İlgili birimlerin birbirlerine emir vermesi mümkündür (Şimşek, 2002, s. 151).

Yetki ilişkileri açısından fonksiyonel organizasyonun vergi idaresinde uygulaması bulunmamaktadır. Vergi idareleri temel olarak hiyerarşik ilişkiler çerçevesinde faaliyet göstermekte olup, kurmay organizasyon yapıları yalnızca danışma işlevi ile sınırlı olduğundan bu idarelerde yer bulabilmekte iken, fonksiyonel yetki ilişkileri birden fazla yöneticiden emir almayı gerektirdiğinden katı bir mevzuat düzenlemesi içerisinde çalışan vergi idarelerinde tercih edilmemektedir. Özel sektörün esnek yapılarında yararlı olabilecek bu modelin, kanunla kurulan ve yetki ve sorumluluk ilişkileri mevzuatla düzenlenen kamu kurumlarında uygulama alanı sınırlı olmaktadır.

#### ***1.6.2.4. Komite organizasyon***

Komite tipi organizasyonda karar alma ve yürütme yetkisi bir kaç kişiden oluşan bir kurulda bulunur. Kararların tartışılarak alınmasında yarar sağlamakla birlikte komitelerin toplanmasının zorluğu bu organizasyon türünün sakıncasını oluşturmaktadır (Can, 2005, s.207, Ertürk, 2009, s.129).

Vergi idaresi açısından komite tipi örgütlenmenin uygulandığı durumlar, Takdir Komisyonu, Uzlaşma Komisyonu, Özelge Değerlendirme Komisyonu, İhbar ve İncelemeleri Değerlendirme Komisyonu olarak sayılabilir. Bu organizasyon yapılarında görevli kişiler iş süreçleri içerisinde toplanarak görevlerini yerine getirdikten sonra dağılmaktadır. Ancak bu organizasyonların bir kısmı (Takdir Komisyonu) örgüt yapısı içerisinde kalıcı olarak konumlandırılmış olmakla birlikte, bir kısmı örgüt yapısında yer almamakta yalnızca görev gereği karar verme aşamasında bir araya gelmektedir.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup>Bknz. 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ve GİB Faaliyet Raporu (2018)

#### **1.6.2.5.Karma organizasyon**

Yetki ilişkileri açısından sınıflandırılan tüm organizasyon türlerinin yararlarının yanı sıra çeşitli olumsuz yönleri de bulunmaktadır. Bu nedenle çeşitli organizasyon türleri bir arada kullanılarak yararlarından daha fazla yararlanmak ve olumsuzluklarından kaçınmak mümkündür. Bu amaçla oluşturulan yetki ilişkilerine göre dikey, dikey-kurmay, fonksiyonel ve komite tipi organizasyonların farklı kombinasyonlarının bir arada kullanıldığı organizasyon türleri karma organizasyon olarak adlandırılmaktadır (Ertürk, 2009, s.97).

#### **1.6.2.6.Proje ve matriks organizasyon**

Dikey ilişkileri temel alan geleneksel yaklaşımı yansıtan yukarıda yer verilen organizasyon yapıları dışında, yatay ve çapraz ilişkileri içeren organizasyon biçimleri, değişen ve gelişen şartların bir sonucu olarak örgütlerde kullanılmaya başlamıştır. Proje örgütleri ile matriks örgüt yapıları bu özelliktedir<sup>8</sup> (Can, 2005, s.180).

Proje örgütlerde, örgütün üstlenmiş olduğu projelerin yürütülmesi için yukarıda yer verilen geleneksel örgüt yapılarında görev yapan kişilerin geçici olarak proje yöneticisinin sorumluluğuna verilmesi söz konusudur. Söz konusu kişilerin bu görevlendirmelerinin proje süresi ile sınırlı olmadığı durumlarda ise matriks örgüt yapıları ortaya çıkar<sup>9</sup> (Can, 2005, s.181).

Kamu kurumları görev ve yetkileri kanunlarla belirlenen, personel istihdamı da kanuni çerçevede gerçekleşen organizasyonlar olduklarından, görece yeni olan bu tür örgüt yapılarının uygulaması yaygın değildir. Ancak, etkililik ve verimliliğin artırılması gerekçesi ile vergi idarelerinde de çeşitli iş ve işlemlerin projeler bazında yürütülerek söz konusu iş ve işlemler için proje yöneticisine, yönetim süreçleri için ise yöneticilere bağlı olarak örgütlenme mümkün görülmektedir.

---

<sup>8</sup> Literatürde matriks örgüt yapılarına ilişkin açıklamalar bazı kaynaklarda bölümlenme yöntemleri başlığı altında ele alınırken, bazı çalışmalarda ise yetki ilişkilerine göre organizasyon başlığı altında açıklanmıştır. Çalışmamızda bu ikinci yaklaşım tercih edilmiş olup, bunda matriks yapıların projeler bazında ortaya çıkması ve temelde örgütün bölümlenmesine ilişkin kalıcı bir yapı oluşturmayıp, çalışanların hiyerarşik düzen dışında geçici veya sürekli olarak farklı bir proje yöneticisinin emrine bağlı kılınması suretiyle ortaya çıkması nedeniyle yetki ilişkilerine göre organizasyon başlığı altında yer almasının daha uygun olacağı düşüncesi etkili olmuştur.

<sup>9</sup> Can, adı geçen eserde proje örgütleri ile matriks örgütleri arasında süreklilik taşıma açısından oluşan farklılık nedeniyle bir ayrıma gitmiş olmakla birlikte, literatürde bazı çalışmalarda bu iki yapı eşanlamlı olarak kullanılmaktadır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. VERGİ İDARELERİNİN ÖRGÜTSEL DEĞİŞİMİNİN ANALİZİ

#### 2.1. Örgütsel Değişim

Birinci bölümde örgütlenme başlığı altında örgütlenmenin statik ve dinamik yönleri olduğu belirtilmiştir. Örgütlenmenin dinamik yönünün ise değişen durumlar karşısında örgüte yeni bir yön vermeyi içerdiği ifade edilmiştir. Örgütlerin başlangıçta amaçlarına uygun olarak oluşturulmasından sonra değişen şartlar gereği örgüt de çeşitli yönlerden değişikliğe uğrayabilmektedir. Bu durum örgütsel değişim kavramı ile ifade edilmektedir. “Yönetim biliminde örgütsel değişim kavramı bir takım faktörlere bağlı olarak örgütü oluşturan insan kaynaklarında, örgütün yapısında veya kullandığı teknolojide değişim ve değişiklikleri kapsamaktadır (Robbins, 1996’dan aktaran Arı, 2009, s. 12)”.

Örgütlerde değişim planlaması yapıldığında, sırasıyla yapı, teknoloji ve insanlar değişim konusuna girmektedir. Yapı değişimi denildiğinde; yetki değişimi, koordinasyon mekanizmalarının değişimi, merkezileşme derecesi değişimi ve işlerin yeniden tasarımı gibi değişiklikler anlaşılmaktadır (Arı, 2009, s. 15).

Örgüt yapısında değişim; bölümlere ayırma sistemleri ya da yetki ilişkilerinde değişiklik yoluyla gerçekleşebilir. Fonksiyonel yapılanmadan müşteri odaklı yapılanmaya geçiş bu kapsamda bir değişikliktir.

Teknolojide değişim ise üretimde otomasyon ve hizmet sunumunda bilgisayar kullanımı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Örgütü oluşturan insan kaynaklarının değişimi ise; örgütün ihtiyaç ve öncelikleri doğrultusunda çalışan profilinin düzenlenmesi ile gerçekleşir.

Değişim içsel koşullara bağlı olarak ortaya çıkabilirken kimi zamansa değişimin kaynağını dışsal koşullar oluşturmaktadır. Bir örgütün stratejisinin zaman içerisinde değişmesi ya da çalışan profilinin özellikleri nedeniyle değişimin zorunluluk halini alması durumları içsel koşullara örnek oluşturabilir. Dışsal değişim kaynakları ise; mevzuat değişimleri, müşteri talep ve beklentilerindeki değişiklikler, teknolojik gelişmeler olabilir. Kamu kurumları için ise kamu yönetimi anlayışındaki değişim bir dışsal değişim kaynağı oluşturmaktadır.

“Teknolojideki ilerlemeler ve küreselleşme sürecinin hız kazanmasıyla beraber son otuz yıl içerisinde her şey yeniden şekillenmeye başlamıştır. Örgütler günün değişen şartlarına ayak uydurmak, etkinlik ve verimliliklerini arttırmak, günün iş gereklerini yerine getirmek, çalışanların ve müşterilerin beklentilerini karşılamak, varlıklarını devam ettirmek için katı yapılarından uzaklaşmak ve daima değişime açık olan esnek bir yapıya kavuşmak zorundadırlar. Artık günümüzde değişim bir ihtiyaç değil, bir zorunluluk haline gelmiştir (Akçakaya ve Yücel, 2007, s. 3)”.

Yönetim yapısının dönemin şartlarına uyum sağlaması, verimlilik ve etkinliğin artırılması amaçları ile ortaya çıkan ve yönetime dinamizm getireceği düşünülen değişim mühendisliği de son yıllardaki önemli yaklaşımlardan biridir (Akçakaya ve Yücel, 2007, s. 3).

Değişim mühendisliği kavramını ilk defa ortaya atan Michael Hammer’ın tanımı şu şekildedir: “Maliyet, kalite, hizmet ve hız gibi çağımızın en önemli performans ölçülerinde çarpıcı gelişmeler yapmak amacıyla, iş süreçlerinin temelden yeniden düşünülmesi ve radikal bir biçimde yeniden tasarlanmasıdır (Hammer ve Stanton’dan aktaran Ardıç, 1999, s. 63)”.

Yeni örgütsel yapıların iletişim ve teknolojiyi iyi kullanabilecek özellikte olmaları gerektiği, değişim mühendisliğinin itici gücünün buna dayandığı vurgulanmaktadır (Ardıç, 1999, s. 66).

## **2.2.Vergi İdarelerinde Örgütsel Değişimin Nedenleri**

Bir üst başlıkta ifade edildiği üzere örgütlerin oluşumundan sonra değişen şartlar gereği değişikliklere uğraması olağan bir durum olarak karşımıza çıkmakta olup, bir kamu örgütü olan vergi idarelerinin de kuruluş sonrası ortaya çıkan yeni gerekçelerle değişimi söz konusu olabilmektedir. Vergi idarelerinin değişiminin nedenleri ve bu değişim sürecine ilişkin yaklaşımlar bu başlık altında incelenecektir.

Vergi idarelerinde kimi zaman reform, kimi zamansa belirli yapı, süreç ve uygulamalarda küçük değişiklikler şeklinde ortaya çıkan değişim faaliyetlerini açıklamadan önce bu değişikliklere neden ihtiyaç duyulduğunun ortaya koyulması gerekmektedir.

Örgütsel değişimin içsel ya da dışsal faktörler nedeniyle gündeme gelebileceği daha önce belirtilmiş olup, vergi idareleri açısından da değişimin kaynaklarını hem içsel



hem de dışsal faktörler itibariyle açıklayabiliriz. Çalışmamızda vergi idarelerinin değişiminin temel olarak, kamu yönetimi yaklaşımlarındaki değişimden etkilenme ve vergi idarelerinin sorunlarına çözüm bulma gayretinden kaynaklandığı ortaya koyulmuştur. Bunlardan kamu yönetimi yaklaşımlarındaki değişim dışsal kaynaklara örnek teşkil etmekte iken; vergi idaresinin kendi koşullarından kaynaklanan sorunları çözmeye, etkinlik ve verimlilik hedeflerine ulaşma amaçlarının ise örgütsel değişimin içsel faktörleri olduğu söylenebilir.

Bu nedenle, bu faktörlerden öncelikle kamu yönetimi yaklaşımlarındaki değişimin vergi idaresi örgütlenmesi üzerindeki etkileri ayrıntıları ile ele alınacaktır.

Vergi idarelerinin örgütsel değişiminin bir diğer nedeni olarak görülen “vergi idarelerinin sorunlarının çözümü” ise, vergi idarelerinin sorunlarının ortaya koyulması ve “iyi” bir vergi idaresinin sahip olması gereken özellikler ile birlikte ele alınarak örgütsel yapı ve değişim ile ilişkisi ortaya koyulacaktır.

### **2.2.1. Kamu yönetimi yaklaşımlarındaki değişimin vergi idaresi örgütlenmesine yansımaları**

Örgütsel değişim kavramı ile hem özel kesim hem de kamu kesimine ilişkin bir değişimden söz etmekle beraber çalışma konumuzu oluşturan vergi idarelerinin kamu kesimi içerisinde yer alması nedeniyle diğer değişim nedenleri yanında kamu yönetimindeki değişimin vergi idaresine ve genel itibariyle kamu örgütlerine etkisini değerlendirmek gerekmektedir.

Devletin ekonomi ve toplum içindeki rolü geçmişten bugüne tartışılmalı ve bunun sonucunda ekonomik ve sosyal çeşitli kuramlar geliştirilmiştir. Bu kuramların varsayımları da değişen koşullarla birlikte kimi zaman geçerliliğini yitirmiş, kimi zamansa bazı değişikliklerle birlikte varlığını sürdürmüştür. Merkantilizm, Fizyokrasi, Klasik iktisat ekolü, Keynesyen iktisat ekolü, Arz yanlı iktisat ekolü, Monaterizm, Rasyonel beklentiler ekolü ve Anayasal iktisat ekolü çizgisinde gerçekleşen bu değişim devletin rolüne ilişkin tartışmaları diğer sosyal ve siyasi faktörlerle birlikte sürekli kılmıştır.

Devletin ekonomik rolüne ilişkin bu tartışmaların yönetim alanındaki yansımaları ise devletin faaliyetlerinin karşılığını oluşturan kamu yönetimi alanında oluşmaktadır. Kamu yönetiminde geleneksel model süreç içinde çeşitli değişikliklere uğramakla

birlikte uzun yıllar varlığını korumuştur. Weber'in bürokratik modeli, Wilson'ın siyasi kontrol kuramı, Taylor'un bilimsel yönetim kuramı ile temellenen geleneksel model Gulick ve Urwick tarafından "POSDCORB"<sup>10</sup> olarak formüle edilen yönetim fonksiyonları ile yeni bir aşama kaydederek günümüze kadar süregelmiştir.<sup>11</sup> Ancak kamu yönetiminde paradigma değişimi özellikle 1980'lerden sonra bu alanda en çok tartışılan konulardan biri haline gelmiştir.

Şengül ve Çetinkaya (2012, s. 52) kamu yönetiminde değişim gereğini; kamu yönetimlerinin uzun süre demokratikleşme reformlarının dışında kalması, klasik örgütlenme ve işleyişin korunması, kamu kurumlarınca içsel süreçte hazırlanan yönetsel politika ve kararlar daha sonra topluma ilan edildiğinden hizmet kullanıcılarının yönetsel sürecin parçası olamaması nedeniyle klasik yönetim yaklaşımının eleştiri konusu haline gelmesi ile açıklamaktadır.

Ekşi (2009, s. 492) kamu yönetiminde değişimi kaçınılmaz kılan dinamikleri; "sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçilmesi ya da moderniteden postmoderniteye geçiş şeklinde bir paradigma kayması, küreselleşen dünyada yeni yönetsel değerlerin ortaya çıkması ve yine küreselleşme ile birlikte uluslararası/ötesi kuruluşların yönetimler üzerindeki etkilerinin artması, devlet anlayışının değişmesi, Weberyen bürokratik yönetim modelinin yetersiz hale gelmesi ya da bu yöndeki iddiaların çoğalması, ekonomik ve sosyal nedenlerle verimlilik yönündeki arayışların artması" olarak saymaktadır.

Yaşamış (1997, s.5) değişimin yönünü "durağanlıktan devingenliğe, yapısal endişelere bağımlılıktan etkenlik ve verimlilik arayışlarına ve hukuksal geçerlilik endişelerinden yarar/maliyet uzlaşmalarının ortaya çıkarılmasına doğru bir yöneliş ve geçiş" olarak ortaya koymaktadır.

Yönetimdeki değişim sürecinin ekonomik alt yapısını post fordist uygulamaların, siyasi alt yapısını ise yeni sağ yaklaşımların oluşturduğu ve teorinin gelişimine katkı sağladığı belirtilmektedir. Değişim, kamu sektöründe özelleştirme ve örgütlenmede

---

<sup>10</sup> İngilizce tanımlanan, "Planning, organizing, staffing, directing, coordinating, reporting, budgeting" kelimelerinin başharflerinden oluşan kısaltmadır.

<sup>11</sup> Yönetim biliminde yer alan çeşitli görüşler içerisinde "klasik görüşler" başlığında sınıflandırılan metinde sadece isim olarak yer verilen görüşler ile ilgili açıklamaları içeren kaynak için bkz.: Genç, T. (1998). Kamu yönetimi. Ankara: Başkent Klişe Matbaacılık.

bürokrasiden uzaklaşma eğilimi şeklinde kendini göstermektedir (Özer, 2015, s. 291-292).

Yaşanan değişimin hızı karşısında kamu kurumlarının performansları üzerinde de baskıların arttığı ve söz konusu kurumların değişen koşullara süratle uyum sağlama konusunda zorluklar yaşadığı görülmektedir (Lawler 2003'den aktaran Güneş, 2012, s. 429).

Vergi idarelerindeki örgütsel değişimin temel nedenleri arasında yer alan kamu yönetimi yaklaşımlarındaki değişim günümüzde her alanda görülmekte olan değişimin bir parçasını oluşturmaktadır.

“Fiyat tabanlı, bürokratik olmayan, piyasa orijinli ve müşteri tercihli kamu hizmetlerinden oluşan yapı, kurulması gereken en ideal sistem olarak görülmekte, kamu hizmetleri koşullarının, müşterilerin umduğu verimlilik kriterine uygun olarak etkin yapılarla ve becerikli yöneticilerce sunulması, kamu yönetimine yaklaşımlarda, yeni bir tema olarak ortaya çıkmaktadır (Özer, 2015, s.147)”.

Bu yeni anlayış çerçevesinde, kamu hizmetlerinin sunumu da kamu örgütlerinin yapısı da şekil değiştirmek zorunda kalmaktadır. Çünkü bu anlayış, esnek örgüt yapısını, zayıf hiyerarşiyi, ekonomik rasyonelliği ve adem-i merkezîyetçiliği gerektirmektedir. Kamu kurumları için stratejiler, misyonlar ve hedefler öngörmekte, vatandaş denetimini sağlayan açıklık ve şeffaflık anlayışı ile, performansın ölçülebildiği, müşteri memnuniyeti ilkesinin temel alındığı bir hizmet yaklaşımı sunmaktadır.

OECD (2013: 106) çalışmasında OECD üyesi ülkelerin birçoğunun kamu idarelerinin daha etkin, daha şeffaf ve müşteri odaklı, daha esnek ve daha performansa dayalı bir yapıya kavuşmaları için son yirmi yıl içinde kamu yönetimi anlayışlarında önemli değişiklikler gerçekleştirdiklerini ortaya koymaktadır. Ancak söz konusu reformların gerçekleştirilmesinde, kamu idarelerine ilişkin reformların genel kamu yönetimi değerleri üzerindeki etkisinin de dikkate alınması gerektiği vurgulanmaktadır.

Diğer taraftan, kamu kurumları için yeniden yapılanma kavramının karşılığı her ne kadar yasal çerçeve ile sınırlı ve belirli katı kurallara tabi ise de özel sektör için geçerli olan örgütlenme ilkeleri ve buna ilişkin kavramlar kamu kurumları için yapılacak değerlendirmelere de ışık tutmaktadır.

Bu çerçevede, kamu yönetiminde birçok ülkede son yıllarda geçerlilik kazanan ve yerleştirilmeye çalışılan açık ve şeffaf yönetim, ölçülebilirlik ve hesap verilebilirlik, kamu kesiminde performans artışı, yeniden yapılanma, piyasa mekanizması araçlarının kullanımı, kamu istihdamının modernize edilmesi kavram ve yaklaşımları tüm kamu kurumlarına ilişkin reform çabalarında anahtar kavramlar halini almıştır.

Örgütsel değişimde önemli bir kavram olarak karşımıza çıkan değişim mühendisliğinin kamu kurumları için ne ifade ettiği ve uygunluğu ise sınınmış değildir. Ancak özel sektördeki başarısının ardından kamuda da başarılı sonuçlar doğurabileceği yönünde değerlendirmelere neden olan uygulama örneklerine ülkemizde henüz rastlanmasa da çeşitli ülkelerde somut örnekler mevcuttur. (İngiltere posta idaresi ve sağlık idaresi, ABD ordusu ve sosyal sigortalar idaresi vb.)

Yukarıda da ifade edildiği üzere kamu yönetimindeki değişimde küreselleşme en önemli etken olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle çalışmamızda küreselleşmenin kamu yönetimine etkileri bir alt başlık olarak incelenecek olup, kamu yönetiminde yeni kavramlar başlığı ile ele alacağımız yönetişim, e-devlet kavramları ise esasen yeni kamu yönetimi yaklaşımı ile birlikte anılan kavramlardır. Ancak ilgili başlıkta açıklanacağı üzere yeni kamu yönetimi yaklaşımını bir paradigma değişimi olarak gören çalışmalar yanında sadece reform uygulamalarını kapsayan bir kavram olarak değerlendiren çalışmalar da bulunmaktadır. Bu yorum farklılığı çalışmamızın konusunu oluşturmadığından ayrıntısı ile ele alınmamakla birlikte “yeni kamu yönetimi” yaklaşımını yeni bir kavram olarak ele alarak açıklamak daha uygun bulunmuştur.

### ***2.2.1.1. Küreselleşmenin kamu yönetimine etkileri***

Küreselleşme Türk Dil Kurumu İktisat Terimleri Sözlüğünde “Uluslararası düzlemde yaygınlaşmış iktisadi etkinliklerin işlevsel anlamda birbirlerine eklemlenmesi” olarak tanımlanmaktadır.<sup>12</sup>

Akademik çalışmalarda ise küreselleşmeye ilişkin birçok tanım yapılmış olmakla birlikte her çalışma kendi disiplin alanının penceresinden küreselleşme olgusuna bakmış ve bu şekilde bir tanımlamada bulunmuştur. Bu nedenle küreselleşmeye ilişkin

---

<sup>12</sup>[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.54c390ac84b155.59016135](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.54c390ac84b155.59016135) (Erişim tarihi: 31.07.2014)

neredeşey sayısız olarak ifade edebileceğimiz bu tanımlara çalışmada yer vermek yerine küreselleşmenin her alanı etkileyen karmaşık ve devam eden bir süreç olduğunu ifade etmekle yetineceğiz. Yaygın bir etki alanının olması, her alandaki tartışmalarda etken bir unsur olarak değerlendirilmesine yol açmaktadır. Kamu yönetimi alanı da bu etkiden uzak kalamamış ve yönetim alanındaki değişmeler, yeni yaklaşımlar da bu kavram çerçevesinde açıklama bulmuştur.

Küreselleşen dünyada devletin küçülmesi-büyümesi tartışması yerini daha çok devletin rolünün tartışılmasına bırakmıştır. Devletin rolü değiştiği ölçüde kamu kurumlarının misyonları ve yapıları da değişecektir.

“Küreselleşme olgusu, bir yandan ülkelerin ulus-üstü düzeyde ortak çıkarlarını gözeten ve koruyan örgütlenmelere katılımlarını ön plana çıkarırken, öte yandan ulusal ve ulus-altı düzeylerde yeni yönetim modellerini zorunlu kılmaktadır (Köse, 2003, s. 19)”.

Uluslararası Para Fonu, Dünya Bankası, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü gibi kuruluşlar ulusal kamu yönetimlerinin küreselleşmesinde önemli rol oynamaktadır. “Yeni yönetim analizi, yeni taylorizm, yeni kamu yönetimi, yeni kurumsal teori, network analizleri” gibi kamu yönetimiyle ilgili geliştirilen yeni yaklaşımlar ve kavramlar bu kuruluşlarca çeşitli ülkelere lanse edilmektedir (Bogason ve Toonen, 1998’den aktaran Özer, 2008, s. 29).

Kamu yönetimi alanı küreselleşme sürecinden birçok yönden etkilenmekte, kamu hizmetlerinin sunumunda tüm ülke idareleri için geçerli olabilecek belirli standartlar beklenmektedir. Bu standartlar iş süreçleri ile ilgili olabildiği gibi ahlaki bazı ölçüleri de içermektedir.

Küreselleşme sürecinde kamu kurumları ve yöneticileri sürekli olarak yetersizlik eleştirilerine maruz kalmaktadır. Kamu kurumlarında kaynakların etkin ve verimli kullanılmadığı, kaliteli hizmet sunumu sağlanamadığı iddiaları kamu kesiminde hizmet alan taraflarca öne sürülmektedir.

Kamu yönetimi alanında yeni yaklaşımların ortaya çıkması farklı birçok nedene bağlanabilmekle birlikte, kamu yönetiminin üzerindeki bu baskının da değişim ve dönüşüm sürecinde rolü bulunmaktadır. Birçok ülkeyi reform çabalarına sürükleyen de bu etkin idareye kavuşma düşüncesidir.

## **2.2.1.2. Kamu yönetiminde yeni kavramlar**

### **2.2.1.2.1. Yeni kamu yönetimi**

Kamu yönetiminde reform oldukça eski bir kavram olmakla birlikte özellikle 1980’li yıllarda neredeyse tüm ülkelerin önemli bir gündem maddesi haline gelmiştir. Bu durumda söz konusu yıllarda yaşanan ekonomik ve siyasal gelişmelerin önemli bir rolü bulunmaktadır.

Özellikle 1980’li yıllardan beri çeşitli ülkeler tarafından gerçekleştirilen reformlar, kamu yönetimi literatüründe Yeni Kamu Yönetimi (New Public Management) başlığı altında değerlendirilmektedir.

Esasen işletme yönetimine ait kavram ve yöntemleri kamu yönetiminde de kullanma eğiliminde olan bu yaklaşım, yönetim (management) kavramını idare (administration) kavramı yerine kullanmayı tercih etmektedir (Demirel, 2006, s. 117).

“Geleneksel kamu yönetimi disiplininde “kamu” belli hizmetleri yerine getirme sorumluluğunu ve bu hizmetlerin tekeli elinde tutmakta iken, 1980’li yıllardan sonra kamu yönetiminde geleneksel kamu yönetiminin bazı değerlerinin ve tekniklerinin yerini özel kesimin (veya sektörün) değer ve teknik anlayışları almaya başlamıştır. Böylece yeni kamu yönetimi anlayışında devletin “etkin düzenleyici işlevinden” çok “girişimci, işletmeci işlevlerine” vurgu yapılmaya başlanmıştır (Erkul ve Özcan, 2009, s. 215)”.

“Yeni kamu yönetimi anlayışı ile klasik kamu yönetimi anlayışı gerçekte aynı amaca hizmet etmeye -etkili, verimli ve etik bir yönetime ulaşmaya- çalışmaktadır. İkisi arasındaki temel farklılık, sermaye birikim rejimine ve devletin toplumsal ve iktisadi yaşamdaki rolüne ilişkindir. Bir başka anlatımla, yeni kamu yönetimi anlayışı post fordist birikim rejimine dayanmakta; esnek ve piyasa temelli bir modelle bu amaca ulaşmaya çalışmaktadır (Arap ve Yılmaz, 2005, s. 255)”.

Yeni kamu yönetimi anlayışını etkileyen yeni sağ düşüncede devletin ekonomik nitelikteki faaliyetlerini bırakarak, daralan faaliyetlerinin de kamu işletmeciliği anlayışıyla yürütülmesi öngörülmektedir (Arslan, 2010, s. 25).

Yeni kamu yönetimi anlayışının temelinde “kürek çekmek değil dümen tutmak” anlayışı yatmaktadır. Politika hedefleri ve bütçeler gibi özellikle idari işlevlerde

merkezileşme savunulurken, bu politikaların uygulanması ise merkezin belirlediği sınırlar içinde kalmak kaydıyla yerel yönetimler, özerk kuruluşlar ve kamu hizmetlerini sözleşme karşılığı sunan birimlere bırakılarak ademi merkezileşme önerilmektedir (Özer, 2015, s. 163).

“Yeni kamu yönetimi anlayışında hukuksal rasyonelliğin yerini ekonomik rasyonellik almaktadır (Arslan, 2010, s. 29)”.

“YKY eski anlayışa göre yalın ve küçük, girişimci ve kurumsal yönetime önem veren, ekonomik ve etkin, bireysel inisiyatifte imkan tanıyan, vatandaşı güçlendiren, bireysel ihtiyaçlara ve müşteri memnuniyetine önem veren bir yapıdadır (Batal, 2010, s. 1)”.

Batal (2010, s. 1) yeni kamu yönetiminin varsayımlarını üç başlıkta sınıflandırmaktadır:

“-Minimal devlet

-Piyasa mekanizmalarının benimsenmesi

-İşletme yönetim tekniklerinin kamu yönetiminde uygulanması”

Yeni kamu yönetimi düşüncesinin dünyaya yayılışında ABD, İngiltere, Avustralya, Kanada ve Yeni Zelanda gibi Anglo-Amerikan ülkeleri ekonomik ve yönetsel reform programları ile öncü olmuşlardır. Yeni kamu yönetimi düşüncesinin gelişmesi yıllarca süren reformlar sonucunda olmuştur.

Yeni kamu yönetimi yaklaşımı geleneksel kamu yönetiminin sorunlarına bir çözüm arayışı içerisinde doğmuş ve dünya üzerinde yaygın bir kabul görerek uygulama alanı bulmuş olmakla birlikte, her modele olduğu gibi buna yönelik de ciddi eleştiriler ortaya çıkmıştır.

Eleştirilerin başında yeni kamu yönetiminin ne olduğuna dair bir mutabakat olmaması, farklı teorisyenlerce farklı nitelikler taşıyan listelerin ortaya konulması, hatta yeni kamu yönetiminin savunucusu olarak nitelendirilebilecek bir teorisyenin dahi bulunmaması gelmektedir (Hughes, 2014, s. 145). Yeni kamu yönetimi “isimlendirilmesi, amaçları, boyutları, kuramsal temelleri, öngörülerini ve uygulandığı ülkelerdeki sonuçları itibarıyla tartışmalı bir yaklaşım” olarak nitelendirilmektedir (Sobacı, 2014, s. 50).

Ayrıca yeni kamu yönetimi “kamu sektörünün temel farklılıklarına hiç dikkat edilmeden özel sektörün en kötü özelliklerinin kayıtsız şartsız kaba bir uyarlaması olması (Hughes, 2014, s. 144)” yönüyle de eleştirilmektedir.

Yeni kamu yönetiminin bu alanda bir paradigma değişimi niteliği taşıyıp taşımadığına ilişkin literatürde çeşitli tartışmalar yer almakla birlikte, kamu yönetiminde geleneksel anlayışın hızla değişen dünyada bazı konulara cevap vermekte yetersiz kalması nedeniyle işletmecilik kavramları ve uygulamalarını içeren reformların her ne ad altında olursa olsun dünyada yaygın olarak uygulanmakta olduğu bir gerçektir.

### **2.2.1.2.2. Yönetişim**

Yönetişim kavramı kamu yönetimi alanında özellikle “yeni kamu yönetimi” yaklaşımı ile birlikte anılmaya başlanan güncel bir kavramdır. Yeni kamu yönetimi yaklaşımı gibi bu kavram da batı kökenlidir.

Yönetişimin temeli, devletin temel işlevinin yönlendirme ile sınırlı olması, işleri yapan konumunda bulunmamasına dayanır (Batal, 2010, s. 1; Güler, 2009, s. 315).

Bireyleri, sivil toplum kuruluşlarını ve özel kesimi politikaların belirlenmesinden uygulanmasına kadar tüm aşamalarda devreye sokmayı amaçlayan yönetimde sorumluluk ve yetki dengesi bu gruplara kaymaktadır (Batal, 2010, s. 1)

“Yönetişim, yeni gelişmeler ve değişim ortamında, ortak yarar çerçevesinde görece bağımsız hareket edebilen sektörler arasında değerlendirilmesi gereken koordinasyon mekanizmasıdır (Jessop, 1998’den aktaran Palabıyık, 2004, s. 13)”. Dolayısıyla yönetim uygulamalarının eskiden beri varolan faaliyetler olması nedeniyle tamamen “yeni” bir olgu olarak ortaya konulmasının doğru olmayacağı söylenebilir. Kamu ve özel kesimin karşılıklı etkileşimini sağlayan her çeşit faaliyet bu kavram içerisine girebilecektir (Palabıyık, 2004, s. 13).

“Yönetişim modelinde “piramit devlet” modelinden (hiyerarşik bürokratik örgütlenme) kurumlar arasında ağlar oluşturacak biçimde, eşgüdümü maksimize eden, ekonomi sağlayan ve sinerjiden yararlanan “ağ devlet” modeline geçilmesi önerilmektedir (Klicksberg, 1994’den aktaran Demirel, 2006, s. 116)”.



“İyi yönetim, üçüncü dünya ülkeleri için kullanılan bir kavram olarak üç boyutta tanımlanmıştır. Sistemik boyutta iyi yönetim, “içsel ve dışsal siyasal ve iktisadi gücün dağılımı”nın düzenlenmesi; siyasal boyutta demokratik zihniyetten doğan, “hem meşruiyeti hem yeterliliği olabilen bir devlet” yaratılması; yönetsel boyutta ise “verimli, açık hesapverebilir ve denetlenir kamu hizmeti” sistemi anlamına gelmektedir (Güler, 2009, s. 317)”.

İyi yönetim, kalkınmayı teknik bir mesele olarak ele alarak siyasetten arındırılmış bir şekilde değerlendirilmesi gerektiği düşüncesini taşıdığından neoliberal paradigmanın da devamı olarak nitelendirilmektedir (Batal, 2010, s. 1).

İyi yönetimin temel ilkeleri; saydam yönetim, hesap verebilirlik, katılım, merkezi ve yerel yönetimler arasındaki uyum, yerindenlik, etkinlik olarak sayılabilir.

#### **2.2.1.2.3.E-devlet**

“1980’li yıllardan sonra PC devrimi olarak da bilinen bilgisayar kullanımının artması ve bilgisayar endüstrisinin gelişmesi ile birlikte bilginin işlenme hızı, kullanılabilirliği, kullanım alanları ve veri hacmi artmış, gelişen teknoloji bilgi teknolojileri olarak adlandırılmıştır (Sancak ve Güleç, 2010, s. 159)”.

Bilgi teknolojileri hem günlük hayatta bireysel bazda hem de kurumsal alanda yoğun bir kullanım alanı bulmuştur. Bilgi teknolojilerinin kurumsal alanda günümüz ölçeğindeki kullanımına ulaşılmasında çeşitli aşamalardan geçildiği görülmektedir. Öncelikle bilgi paylaşımı amacıyla internetin kullanımı söz konusu iken, bunu online işlemlerin gerçekleştirilmesi izlemiştir. Son aşamada ise web sitelerinin bütünleştirilmesi ile kamu hizmet sunumunda farklı bir boyuta ulaşılmıştır.<sup>13</sup>

“Bilgi Teknolojileri, kullanıldığı organizasyonların yalnız süreçlerini etkilememekte; aynı zamanda organizasyon yapısını, iş yapış şekillerini, personel sistemini, karar alma süreçlerini ve personel profilini değiştirmektedir. Çok büyük bir organizasyon olan kamu yönetiminde Bilgi Teknolojilerinin kullanılması için yeni

---

<sup>13</sup>Bilgi teknolojilerinin izlediği süreç hakkında ve kamu kuruluşlarında elektronik hizmetlerin yaygınlaştırılması konusunda ayrıntılı bilgi içeren bir çalışma için bkz. [http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/md140/e devlet.pdf](http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md140/e devlet.pdf)

düzenlemeler ve etkin bir değişim yönetimi gerekmektedir (Sancak ve Güleç, 2010, s. 160)”.

“BT uygulamalarının, kamu yönetiminde "merkezi yönetim, yerinden yönetim, yerel yönetim, denetim, eşgüdüm, planlama, personel yönetimi" gibi kavramların, bilinen tanım ve anlamlarının ciddi biçimde yeniden sorgulanmasını gündeme getirdiği görülmektedir (Öktem ve Aydın, 2005, s.258)”.

Kamu yönetiminde teknoloji kullanımı denildiğinde akla gelen ilk kavram e-devlettir. Bilgi teknolojileri yoluyla vatandaşlara elektronik ortamda kamu hizmetlerinin sunumu, e- devlet kavramının önemli bir boyutunu oluşturmaktadır. “E-devlet, hizmet üretiminde “hız” ve “esneklik” kavramlarını kendine eklemiş haftada yedi gün ve günde yirmidört saat hizmet veren bir devlettir (Heeks 2001’den aktaran Özdemir, 2011, s. 12)”.

Teknoloji devrimi ve bilgi toplumunun bir sonucu olan e-devlet kavramı, web sitesi oluşturulması, e-mail kullanımı veya hizmet sunumunda internet kullanımı ile sınırlı değildir. E-devlet saydamlık, hesap verebilirlik, vatandaş katılımı ve etkinlik gibi kavramların da işlerlik kazanmasına katkıda bulunmaktadır (Almarabeh ve Abuali, 2010’dan aktaran Şahin ve Taşpınar, 2012, s. 302).

E-devlet ile birlikte kamu kurumlarının veri toplama ve işleme kapasiteleri artmakta, daha hızlı karar alabilen ve ihtiyaçları karşılayabilen bir yapıya kavuşmaktadır. Söz konusu uygulamaların amacı da budur. Bu sonuçları gözardı ederek yalnızca teknoloji kullanımını amaç olarak nitelendirmek yerinde bir değerlendirme değildir (Kara, 2012, s. 334).

Bilgi teknolojilerinin örgütlerde kullanılması yetkilerin tek bir merkezde toplanması eğilimini arttırmaktadır. Bu durum da orta düzeye ihtiyacı azaltacağından hiyerarşik yapıların azalarak daha düz yapıların ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Ergun, 2004, s. 137). “Piramit Yapılı Geleneksel Örgüt”ten “Oval Yapılı Yeni Örgüt” biçimine dönüşüm bilgi teknolojileri kullanımının bir sonucudur. Bu dönüşüm kendiliğinden gerçekleşmemektedir. Kamu örgütlerinde tüm süreçlerin baştan değerlendirilmesine neden olacak bir “değişim yönetimi”ni gerektirmektedir (Sancak ve Güleç, 2010, s. 160).

E-devlet ile birlikte kamu hizmetlerinin veriliş biçiminin değişmesinin kamu hizmetlerinin daha iyi sunulduğu düşüncesine yol açması mümkündür. Ancak bu

durumun “kalkınma” ve “toplumsal değişim” açısından bir şey ifade etmediği değerlendirilmektedir. Kamu hizmetlerden yararlanan kesimlerin yararlanma biçiminin değişmesi değil, kamu hizmetinden yararlananların toplumun tüm kesimlerini kapsayacak şekilde genişlemesini sağlamak e-devlet uygulamalarının kamu hizmetleri üzerindeki etkisini gösterir (Özdemir, 2011, s. 13).

Diğer taraftan, geleneksel hizmet sunumu ile teknoloji tabanlı hizmet sunumunun bir arada bulunmaları teknoloji tabanlı hizmetten beklenen verimi düşürebilmektedir. Örneğin; elektronik beyanname verme imkanı sağlayan vergi idaresinin, kullanıcıların elektronik beyanname verme yetkisine sahip olmaları için vergi idaresine gelerek şifre almaları zorunluluğu getirmesi.

Teknoloji kullanımı sadece hizmet sunumunda yararlanan bir araç olmayıp, aynı zamanda iletişim faktörünü de destekleyici bir unsurdur. Kamu ve özel kesimin etkileşimini sağlayan, saydamlık, hesap verebilirlik ve katılımı destekleyen iletişim işlevi bilgi teknolojilerinin yönetim kavramı ile de ilişkisini ortaya koymaktadır.

Son yıllarda kamu yönetimlerini yeniden yapılandırma yaklaşımlarının temelinde bilgi teknolojilerinin yaygınlaştırılmasının yer aldığı düşünce hakimiyet kazanmış olmakla birlikte, tek başına bilgi teknolojilerine bu boyutta önem atfedilmesi gerçekçi görünmemektedir. Bilgi teknolojilerinin en üst düzeyde kullanımı halinde dahi, kamu yönetiminde etkinlik ve verimliliğin istenen düzeyde gerçekleşmeyebileceği gözden kaçırılmamalıdır.<sup>14</sup>

Kurumların salt teknoloji boyutu ile ele alınamayacak yapılar olması gerçeği karşısında, özellikle “insan” faktörünü içeren sosyal boyutunun bilgi teknolojileri gelişimi ile birlikte değerlendirilmesi kaçınılmazdır.

### **2.2.2. Vergi idarelerinin içsel değişim dinamikleri**

Gelir idareleri, her ne kadar çeşitli ülkelerde farklı yapılarda örgütlenmiş ve farklı fonksiyonları yüklenmiş olsa da temel olarak gelir toplama fonksiyonu yanında, mevzuatın oluşturulması, devletin ekonomik ve sosyal politikasının yürütülmesi gibi önemli görevlere sahiptir. Bu özellikte bir kamu kurumunun etkin, verimli çalışabilmesi

---

<sup>14</sup>Bilgi teknolojileri kullanımına karşın tasarruf ve verimlilikte beklenen artışın sağlanamaması konusunda uygulama örnekleri ve ayrıntılı açıklamalar içeren bir çalışma için bkz. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/309157>

ve değişen koşullara hızlı uyum gösterebilmesi de büyük önem taşımaktadır. Gelir idareleri, hem ülke kamu yönetimi içerisinde sahip olduğu bu özel önem nedeniyle, hem de ülkelerin kamu yönetimi anlayışlarında yukarıda açıklanan yaklaşım değişiklikleri nedeniyle reforma tabi tutulması gereken idareler arasında yer almaktadır.

Bununla birlikte uzun yıllardır gündemde olan vergi idarelerinde reform gerekliliği fikri esasen, ülkeler açısından vergi gelirlerinin gayrisafi yurtiçi hasılaya oranının istenen düzeyde gerçekleşmemesi temeline dayanmaktadır.

Bu düşünceden hareketle çeşitli ülkelerin gelir idareleri incelendiğinde sorunların genel olarak ortak başlıklar altında tartışıldığı görülmektedir. Ancak ülkelerin ekonomik ve sosyal yapısı, mevzuatı, idari yapısı, mükellef yapısı ve personel yapısı itibarıyla farklılıklarından kaynaklanan farklı sorunları söz konusu olabilir. Sorunların doğru tespit edilmesi, bu sorunlara uygun öncelikler belirlenmesi ve bu doğrultuda çözüm geliştirilmesi gelir idarelerinin kendilerinden beklenen etkin ve verimli yapıya kavuşabilmeleri için önem taşımaktadır.

#### ***2.2.2.1. Vergi idarelerinin genel sorunlarının tespiti ve çözüm arayışları***

Günümüzde vergi idareleri çok çeşitli sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu sorunlar kendi içinde pek çok farklı nedenden kaynaklanmaktadır. Bu sorunları inceleyen çalışmalar mevcuttur. Bu çalışmalardan biri olan Tanzi ve Pellechio'nun (1995, s. 3-5) çalışmalarına göre vergi idarelerinin sorunlarının nedenleri şöyle belirtilebilir:

-İlk olarak vergi yasalarının yapısından kaynaklı sorunlar söz konusu olabilir. Mevzuatın karmaşıklığı, belirsizliği ve mükelleflerce anlaşılmasının güç oluşu, mükellefler ve idarece mevzuata ilişkin yorum farklılıkları bu duruma neden olabilmektedir. Kimi zamansa vergi yasaları açık olduğu halde mükelleflerin yasalara uymamasının yaptırımının ve idarece takibinin yeterli olmaması nedeniyle mükellefler vergi ödemelerini geciktirmektedir.

-Vergi idarelerinin sorunları politik sistemden de kaynaklanabilir. Vergi kanunlarını yapanlar kendilerini ya da ilişkide oldukları kişi ve grupları yüksek yükümlülüklerden koruyacak şekilde vergi kanunlarını oluşturmuş olabilir. Kamusal tercih teorileri bu kapsamda etkili olabilir.

-Diğer taraftan vergi idarelerinin sorunları doğrudan idarelerin kendilerinden kaynaklanıyor olabilir. Kaynakların yetersizliği, profesyonellikten yoksunluk, etkinliği

arttırmak için açık bir stratejinin yokluğu bunda rol oynayabilir. Kaynakların yetersizliği genellikle zayıf vergi idareleri için temel gerekçedir. Vergi idarelerinin daha etkin hale getirilebilmesi için bütçelerinde ve personelinde belirgin bir artışa ihtiyaç vardır. Ancak bütçenin ve personelin yeterli olduğu durumlarda dahi vergi idaresinin bu kaynaklarını etkin kullanmadığı durumlara rastlanmaktadır. Kaynakların bazı değişikliklerle etkin kullanılması sağlanarak, bu kaynaklarda artış ihtiyacı olmadan da vergi idarelerinin daha etkin hale getirilebilmesi mümkün görünmektedir. Ancak bunun gerçekleştirilebilmesi için açık bir reform stratejisine ve gerekli değişiklikleri yapabilecek esnekliklere sahip olunması gerekmektedir.

-Vergi idarelerinin kendi yapılarından kaynaklanan sorunlardan biri olan profesyonellikten yoksunluk ise inisiyatif almanın ve iyi iş yapmanın ödüllendirilmesinin olmadığı, rutin süreçlerin yürütüldüğü, ücretlerin düşük olduğu, iyi ve kötü çalışan arasında ücret farklılaştırmasının bulunmadığı, iş üzerinde politik etkinin yaygın olduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır.

-Ekonominin kendisi ya da ülkenin kültürü de etkin olmayan vergi idarelerine yol açmaktadır. Mükelleflerin hükümeti ya da vergi idaresini algılayış biçimi onların vergisel ödevlerini yerine getirmeleri üzerinde etkili olmaktadır. Uzun yıllar zayıf vergi idaresine sahip ve düşük vergi uyumu düzeyi olan ülkelerde mükellefler idari yapı iyileştirilse de bu alışkanlıklarını sürdürme eğiliminde olmaktadır. Bu nedenle iyi bir idari yapı ile birlikte mükelleflerin bilgilendirilmesine yönelik iyi bir kampanya ve güçlü bir politik destek de gerekmektedir.

Söz konusu çalışmada vergi idarelerinin sorunları olarak ele alınan maddelerin vergi idarelerinden ziyade vergi sisteminin sorunlarını içerecek şekilde ortaya koyulduğu görülmektedir. Vergi idarelerinin doğrudan kendilerinden kaynaklanan sorunları tek bir maddede belirtilmiştir.

Vergi idarelerinin sorunlarını ele alırken izlenen bu yaklaşım vergi idaresinin görevlerini yerine getirirken ülkenin sosyal, ekonomik, siyasi ve hukuki yapısından bağımsız hareket edememesi gerçeği karşısında yerinde bir tercihtir.

Bununla birlikte, vergi idarelerinin doğrudan kendilerinden kaynaklanan sorunların tespiti ve bunlara yönelik geliştirilen çözümlerin değerlendirilmesi çalışmamız açısından daha öncelikli bir konu oluşturmaktadır.

Vergi idarelerinin sorunlarına ilişkin daha güncel bir çalışmada (5. Vergi İdareleri Araştırma Merkezi Çalıştayı-2017) ise öncelikle sorunlara ilişkin ana temalar belirlenmiş daha sonra ise bu temalar içerisinde vergi idaresinin kontrolünde olan başlıklar ortaya konulmuştur. Buna göre temel sorun alanları şunlardır (Umar, Tusubira, 2017, s.115):

-Vergi mükelleflerine ve mükelleflerin mali faaliyetlerine ilişkin etkin olmayan ve eksik veri tabanları

-Vergi sisteminin karmaşıklığı

-Etkin olmayan denetim

-Yolsuzluk, yetkililere güvensizlik ve kamu mallarının yetersiz tedariki

-Merkezi ve yerel hükümetler arasında mali ilişki ve güç dağılımı

Bu sorun alanlarından ilk üçünün vergi idaresi kontrolünde olduğu belirtilerek bu sorunların çözümü için vergi idaresince alınması gereken önlemler şu şekilde sayılmıştır (Umar, Tusubira, 2017, s.117-118):

-Daha etkili bir mükellef veritabanının uygulanması

-Vergi mükelleflerinin katılımının sağlandığı ve yeterli farkındalığın yaratıldığı bir vergi sisteminin yürürlüğe konması

-Vergiden kaçınanlar için denetim, tespit ve yaptırımlar bakımından etkili denetimlerin sağlanması

Her iki çalışma da çeşitli ülkelerin vergi idarelerine ilişkin bilgiler ışığında ortaya konulan araştırma sonuçlarını içermektedir. Burada bahsedilen sorunlar mikro ölçekte vergi idarelerinin sorunları olmayıp, vergi idarelerinin temel görevi olan vergi gelirlerini toplamadaki yetersizliklerinin nedenlerini içermektedir.

#### ***2.2.2.2. Vergi idarelerinin etkinlik ve verimlilik amacına ulaşma hedefi***

Tanzi ve Pellechio (1995, s. 10) çalışmalarında gelir idaresi reformunun amacını “etkinlik ve verimlilik arasındaki dengeye ulaşmak, en azından buna yaklaşmak” olarak ortaya koymuştur. Etkinliğin, yüksek mükellef uyumu yakalandığında gerçekleştiğini, verimliliğin ise vergi gelirinin her bir dolarının idari maliyetinin minimum olduğunda sağlandığını belirtmişlerdir.

Gelir idarelerinin etkinliğinin en temel ölçüm araçlarından biri vergi kayıp ve kaçığıdır. Vergi kayıp ve kaçığına ilişkin sayısal verilere ve istatistiklere sahip

olunması, etkinlik ölçümü için somut bir kriter olarak kullanılmasına imkan sağlamaktadır. Vergi kayıp ve kaçığının yüksek olduğu ülkelerde idarenin daha az etkin olduğunu söylemek mümkündür. Bu ülkelerin gelir idarelerinin de daha radikal değişikliklere ihtiyacı olduğu sonucuna varılabilir.

Silvani ve Baer “Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines” (Bir Vergi İdaresi Reformu Stratejisi Belirlemek: Deneyimler ve Yol Gösterici İlkeler) başlıklı çalışmalarında daha önce yapılmış çeşitli araştırmaların verilerini kullanarak ülkeleri gelir idarelerinin etkinliğine göre dört gruba ayırmıştır (Silvani ve Baer, 1997, s. 7):

Birinci ülke kategorisi; gelir idaresi çok etkin olan ve vergi kayıp ve kaçığı %10 ve daha altında olanlardır. Bu kategori Danimarka, Yeni Zelanda ve Singapur’u içerir. Bu durumda etkinliği belirgin bir şekilde arttırmak zordur. Mükelleflerin vergi sistemini ve yükümlülüklerini anlamalarına dayalı iyi bir beyan sistemi bulunmaktadır, vergi idaresinin her alanında sistem ve prosedür iyi tanımlanmıştır ve vasıflı personel tarafından etkin bir şekilde uygulanmaktadır, organizasyon iyi bir şekilde tasarlanmıştır, iyi bir şekilde yönetilmekte ve finanse edilmektedir, mükellef hizmetleri vergi ödemekle yükümlü kesimin büyük bir oranı için ulaşılabilir durumdadır, yaptırımlar yeterli ve sistematik olarak uygulanmaktadır, denetim faaliyeti uygun bir şekilde planlanmış ve hedef belirlenmiştir, bilgisayar teknolojisi vergi idaresinin faaliyetlerini etkin bir şekilde desteklemektedir ve sürekli olarak güncellenmektedir, gelir idaresi personeli profesyoneldir ve yüksek standartta davranışlara sahiptir. Bu durumlarda strateji, vergi toplama maliyetini ve mükelleflerin uyum maliyetini düşürme yoluyla verimliliği arttırmaya çalışarak yüksek düzeyde uyum sağlama temel amacına yönelik olacaktır. Bu grup ve ikinci gruptaki ülkelerin gelir idarelerinin organizasyonlarını ve prosedürlerini ticaret ve sermaye hareketlerinin küreselleşmesi, bilgisayar ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler ve hizmet sektöründeki artan sayıdaki mükelleflerinin ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde sürekli güncellemeleri gerekmektedir.

İkinci grup, gelir idarelerinin göreceli olarak etkin olduğu ancak vergi kayıp ve kaçığının %10 ile %20 arasında bulunduğu ve etkinliklerini arttırmak için bir alan bulunan ülkelerden oluşmaktadır. Bu grup, Kanada, Birleşik Devletler, bazı Güney Avrupa ülkeleri ve Şili’yi kapsar. Bu kategorideki ülkelerde temel yaklaşım vergi idaresinin yeterli olduğudur ve vergi ödemekle yükümlü kesimin vergi uyumu tavrı

pozitifdir. Bununla birlikte, uyum düzeyini yükseltmek amacına yönelik stratejide şu yollar izlenmelidir: (1) vergi biriminin yapısını daha iyi mükellef hizmeti sunmayı sağlamaya yönelik olarak değiştirmek ve işlem maliyetlerini düşürmek; (2) yeni teknolojinin avantajlarına sahip olmak için spesifik prosedürler oluşturmak ve yeniden tanımlamak; (3) büyük, küçük ve kayıtdışı mükellefleri kontrol etmek için zorlayıcı faaliyetleri güçlendirmek; (4) teknolojinin kullanımını yaygınlaştırmak, örneğin elektronik beyanname sayısında artış sağlamak; (5) vergi kayıp ve kaçacağını daraltmak için daha fazla fiziki ve insan kaynağını gelir idaresine vermek.

Üçüncü kategori göreceli olarak etkin olmayan vergi idaresine sahip olan ve vergi kayıp ve kaçığı potansiyel verginin %20'si ile %40'ı arasında değişen ülkelerden (gelişmekte olan ve gelişmiş) oluşan büyük çoğunluğu oluşturmaktadır. Bu ülkelerde vergi idaresinin etkinliğini arttırmak temel sorun olmalıdır ve vergi idaresine genel yaklaşım kritik olarak analiz edilmelidir. Bu kategorideki bazı gelir idareleri bol maddi kaynaklara, göreceli olarak iyi sisteme ve prosedürlere, kalifiye personele sahiptir; fakat paradoksal olarak gelir idaresinin olabileceği kadar etkin işleyebilmesini engelleyen geniş bir problemler dizisine sahiptir. Bu problemler; organizasyonun yönetim zayıflığı, teknolojinin uygun olmayan kullanımı, uyumsuzluğu kontrol etmek için ulaşılabilir bilginin etkin olmayan kullanımı, bilgisayar sisteminin nihai kullanıcının ihtiyaçlarını hesaba katmadan tasarlanması, vergi toplama gayretinin zayıflığı, gelir idaresi ile ilişkisi olan diğer kurumlar ile gelir idaresi arasındaki koordinasyonun zayıflığı, açık olmayan öncelikler ve yozlaşmış uygulamaların varlığı. Bu kategorideki ülkeler için, gelir idaresi reformunun temel hedefi; gelir idaresi faaliyetlerinin etkinliğinin belirgin biçimde artırılması, ortalama bir mükellefin davranışlarının değiştirilmesi ve genel vergi ödeyen kesimin uyum düzeyinin yükseltilmesi olmalıdır. Buna ulaşmak için, gelir idaresi tarafından temel organizasyonel, sürece ilişkin ve yönetim reformlarının uygulanması gerekmektedir. Yüksek uyumsuzluk düzeyleri için de mükellefleri en geniş şekilde kapsayacak programlar gereklidir.

Dördüncü grup yüksek oranda etkin olmayan ve %40 ya da daha fazla vergi kayıp kaçığı oranına sahip olan ülkeleri içermektedir. Bu gruplandırmaya dahil olan gelir idareleri için temel problemler şunlardır: (1) finansal ve fiziki kaynakların zayıflığı; (2) düşük vasıflı ve eğitilmiş personel; (3) aşırı etkinsiz prosedürler; (4) uyumsuzluğu azaltacak tedbirlerin uygulanmasında başarısızlık; (5) etkili mükellef hizmetlerinin



yokluğu; (6) teknik personel ve yönetimdeki yüksek sirkülasyon; (7) yozlaşmış uygulamalar. Bu ülkelerde, strateji gelir idarelerinin oldukça kapsamlı ve bütün bir yeniden oluşumunu gerektirmektedir. Sonuç olarak, belirlenecek strateji eskimiş gelir idaresinin tasarımı ve uygulamalarını aşamalarla sonlandırmayı ve tamamen yeni bir kurumu yürürlüğe koymayı gerektirmektedir.

Çalışmada yapılan sınıflandırmaya göre her ülkenin dahil olduğu gruba göre gelir idarelerinin problemleri değişiklik göstermekte, bu farklılıklara göre belirlenmesi gereken öncelikler de değişmektedir. Vergi idareleri için ortak ve kesin bir reçete niteliği taşıyan bir modelin bu anlamda söz konusu olamayacağı açıktır. Mevzuattan, genel ekonomik ve sosyal yapıdan kaynaklanan problemler için daha geniş çaplı çözüm projeleri gerekmele birlikte, gelir idaresinin organizasyonundan kaynaklanan sorunların çözüm önerileri ise etkinlik ve verimliliği artırma ortak başlığı altında toplanabilmektedir.

Tanzi ve Pellechio (1995) gelir idarelerinin bu tür yapısal sorunlarının çözümü için etkinlik ve verimliliğin artırılmasına yönelik araçları şu başlıklar altında saymıştır:

“Gelir İdaresinin *etkinliğinin* artırılması için müdahale araçları;

- Gönüllü uyum amacı
- Beyan kuralının yerleştirilmesi
- Mükellef eğitimi temel gerekliliği
- Vergi beyan ve ödemesi ile ilgili problemlerin acil tespiti
- Denetimin kapsamının geliştirilmesi
- Yeterli yaptırımların uygulanması”

“Gelir İdaresinin *verimliliğinin* artırılması için araçlar;

- Büyük mükellefler birimlerinin kurulması
- Mükellefiyet sınırı belirlemek
- Küçük mükellefler için alternatif vergi türleri oluşturmak
- Nihai vergilendirmenin uygulanması
- Bankaların kullanılması”

Yukarıdaki çalışmada yer verilen ülke gelir idareleri sınıflandırması ve bu doğrultuda geliştirilen reform önerilerinde de ortaya konulan ve etkin olmayan gelir idareleri için uygulanması öngörülen Gelir İdaresi Reformu Sürecinde altı çizilmesi gereken ana hususlar ise aşağıda yer almaktadır;

- “- Gelir İdaresi reformunda kesin siyasi bir kararlılık bulunmalı,
- Sistem kolay yönetilebilmesi amacıyla basitleştirilmeli,
  - Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları yapılacak somut yasal teşviklerle artırılmalı,
  - Vergi yasalarında yapılması gereken değişiklikler belirlenerek kısa sürede hayata geçirilmeli,
  - Verginin tahsilatında süreç kısa ve kolay ilerleyebilmeli,
  - Reformun bitmeyen bir süreç olduğu gerçeğinden hareketle sürekli geri beslemeler ve güncellemeler yapılmalı,
  - Farklı mükellef grupları için ihtisas vergi daireleri oluşturulmalıdır. (Bağdınlı 2006, s. 33)”.

Aynı zamanda gelir idaresi reformlarının zora dayalı nitelik taşımaması ve ilgili tüm kesimlerce benimsenmesi de beklenen yararın sağlanması için gerekli görülmektedir.

Bu araçların kullanılmasının her ülke için aynı düzeyde etkiye sahip olmamakla birlikte gelir idareleri açısından etkinlik ve verimlilik artışı yönünde sonuçlar doğuracağı öngörülmüş olup, yukarıda yer verilen çalışmaların 90’lı yılların ortalarında yer aldığı dikkate alındığında günümüze dek sürdürülen reform çalışmaları da bu stratejiler çerçevesinde gerçekleştirilmiştir.

### ***2.2.2.3. Vergi idarelerinin sorunlarının çözümü ile etkinlik ve verimlilik amacına ulaşmalarında örgütsel değişimin rolü***

Avrupa Birliği kapsamında da 1999 yılında aday ülkelerin, modern bir idari yapı aracılığı ile vergiye ilişkin Topluluk Müktesebatını etkili şekilde uygulama ve kontrol edebilmelerini sağlayacak idari kapasitelerini değerlendirmeye yarayan ve “Mali Standartlar (Fiscal Blueprints)” olarak adlandırılan bir çalışma başlatılmıştır (Maliye Bakanlığı [MB], 2002, s. 1).

Bu standartlara göre vergi idaresinin temel görevleri gelirin toplanması ve mükelleflerin kurallara uyumunun sağlanması ile Mali kontrol başlıkları altında sayılmış, bu görevlerin yerine getirilebilmesi için sağlanması gereken koşullar şu şekilde belirtilmiştir (MB, 2002, s. 3-4) :

- Vergi idaresi, örgüt ve yapısını açıkça ortaya koyan somut bir yasal temele dayanmalıdır.

- Vergi idaresi yeterli düzeyde özerkliğe sahip olmalıdır.

- Vergi idaresi iç ve dış denetime tabi olmalıdır.

- Görevliler hukuk devleti kuralları çerçevesinde çalışmalı ve görevlerini, dürüst, bağımsız, adil, güvenilir ve profesyonel bir terbiye ile ifa etmelidir.

- Çalışanların düzenli şekilde eğitimine imkan verecek etkili bir eğitim stratejisi uygulanmalıdır. (Aday ülkelerin vergi idarelerinde çalışanların, “Fiscalis Programı” gibi benzer Topluluk Programlarına katılımı bu anlamda önem taşımaktadır.)

- Vergi idaresi elde edilen verilerin gizliliği ve vergi mahremiyetinin korunması ilkelerine sıkı şekilde bağlı kalmalıdır.

- Vergi idaresi, faaliyetlerini yıllık olarak Maliye Bakanlığı’na, diğer birimlere ve önemli hissedarlara rapor etmelidir.

- Yaptırım ve cezalara ilişkin etkili, şeffaf ve tutarlı bir sistem mevcut olmalıdır. Bu sistemde, yaptırım ve cezalar suçlarla orantılı olmalı ve caydırıcı nitelik taşınmalıdır.

- İdari veya yargısal düzeyde zaman sınırlamalarını da içeren bir temyiz prosedürü oluşturulmalı ve bu prosedür kamuya duyurulmalıdır.

- Vergi ile ilgili hususların gerek vergi mükellefleri ve gerekse paydaşlarca daha iyi anlaşılabilmesi için etkili bir dış enformasyon ve diyalog mekanizması mevcut olmalıdır.

- Vergi idareleri, vergi mükelleflerine kolaylık getirici bir vergi hizmeti sunmalıdır.

- Vergi mahremiyeti ilkesine sadık kalarak, ulusal bazda ve uluslararası alanda etkili bir bilgi değişim sistemi mevcut olmalıdır.

- Sahtekarlıkla mücadele yolunda, uluslararası alanda ve yabancı ulusal vergi idareleri ile etkili bir işbirliği ve bilgi değişimi sağlanmalı, ikili veya çok taraflı geniş bir vergi anlaşmaları ağı oluşturulmalıdır.

- Birlik içi işbirliğine olanak sağlamak üzere devletler, karar alma ve uygulama aşamasında işbirliği yöntemleri geliştirmeli ve Birlik ile uyumlu bilgisayar sistemleri kurmalıdır. Özellikle aşağıda belirtilen düzenleme/sistemler işler olmalıdır:

• KDV’den sorumlu vergi idaresi için komputere INTRASTAT (AB üye ülkeleri arasındaki mal ticareti hakkında istatistiki veriler toplayan sistem) sistemi,

- VIES'i (KDV Bilgi Değişim Sistemi) uygulamaya koyabilecek komputere bir KDV sistemi,

- SEED'i (Özel Tüketim Vergileri Bilgi Değişim Sistemi) uygulamaya koyabilecek komputere bir özel tüketim vergileri sistemi,

- "FISCAL SCENT" sistemi ile bağlantı, (AB üye ülkelerinde sahtekarlıklara ilişkin bilgi ve soruşturulan olaylar)

- Bir Merkezi İrtibat Bürosu, (CLO)

- Bilgisayar sistemleri, vergi idaresinin, devlet birimlerinin, tacirlerin ve Birliğin ihtiyaçlarına cevap verebilmeli; bilginin bağımsızlığı ve verilerin gizliliği hususlarında Birlik kurallarına uygun şekilde hareket etmeli ve yeni para birimi sistemine (Euro) kolaylıkla adapte olabilecek kapasiteye sahip olmalıdır.

İyi işleyen vergi dairelerine ilişkin özelliklere AB organlarınca hazırlanan raporlarda ve OECD, Dünya Bankası gibi uluslararası kuruluşların raporlarında farklı ifadelerle yer verilmiş ise de bu raporlardaki görüşlerin ülkeler için bağlayıcı nitelik taşımadığı ve yol gösterici nitelikte unsurlar olarak teşvik edilen esaslar olduğu vurgulanmaktadır.

Mali Standartlar kapsamında yukarıda yer verilen gelir idarelerinin görevlerini yerine getirirken sağlanması gereken koşulların, hem vergi idarelerinin sorunlarının çözümünde hem de etkinlik ve verimlilik hedeflerine ulaşmada örgütsel bağlamda güncel eğilimi yansıttığı söylenebilir.

Gelir İdarelerinin etkinliğini arttırmak ve hizmet kalitesini iyileştirmek amacıyla geleneksel örgüt yapılarının yerine değişime açık olan daha esnek yapılara kavuşmaları da bir zorunluluk haline almıştır. Bu amaçla organizasyon yapılarının ve iş süreçlerinin yeniden tasarlanması giderek daha yaygın bir uygulama haline gelmiştir.

Daha önce özel sektör için geçerli olan performans kriterleri kamu kurumları için de gündeme geldiğinden, performanslarının ölçümü ve değerlendirilmesi gelir idareleri üzerinde baskı yaratarak daha etkin örgütlenme çabalarına yol açmıştır.

Gerçek (2009, s. 9) çalışmasında gelir idaresinin klasik amaçlarını gerçekleştirmek için yıllarca "vergi türlerine göre" örgütlenmeyi temel aldığı belirterek bu örgütlenmede "klasik yapılanma ilkeleri" ni şu şekilde saymaktadır:

- Gelir idaresinde sorumluluğun dağılımı,
- Gelir idaresinin gelir politikası yönetiminden ayrılması,

- Gelir idaresinin ayrı bir örgüt olarak örgütlenmesi
- Gelir idaresinin yapılanmasında merkezden ve yerinden yönetim.

Ancak gelir idaresinin amaçlarında meydana gelen değişimin yapılanmasında da “çağdaş ilkeler” olarak ifade ettiği aşağıdaki ilkeleri ortaya çıkardığını ifade etmektedir:

- Mükellef ve hizmet odaklı yapılanma,
- Gelir idaresi uygulamalarını sürekli yenileme
- Gelir idaresi yönetiminde şeffaflık ve hesap verebilirlik.

Gerçek’in klasik yapılanma ilkeleri ve çağdaş ilkeler olarak açıkladığı bu başlıklar gelir idarelerinin sorunlarının çözümü ile etkin ve verimli bir gelir idaresine sahip olmada izlenen/izlenecek yolların örgütsel boyutunu ortaya koymaktadır.

Gelir idarelerine ilişkin reform çabalarının da en önemli boyutunu yapısal faktörlerin oluşturduğu, bu kapsamda örgütsel değişimin de öncelikli olarak gündeme alındığı görülmektedir.

### **2.3. Örgütsel Değişimde Yaklaşımlar**

#### **2.3.1. Özerklik**

“Genel terminolojide özerklik ya da otonomi kendi kendini yönetme (selfgoverning), bağımsızlık (independence) ya da yalnızca kendi koyduğu kurallarla çalışma olarak tanımlanmaktadır (Yonar, 2012, s. 17)”.

Özerkliğin ölçütleri mali, idari ve politik olarak üçe ayrılmaktadır. Mali özerklik merkezi hükümetin mali gücünü özerk birimlere ne ölçüde devrettiğini gösterirken, idari özerklik özerk hükümetin merkezi hükümetin kontrolünden ne kadar uzak olduğunu gösterir. Politik özerklik ise, özerk birimlerin siyasi idare fonksiyonlarına sahip olma düzeyi ile ilgilidir (Buluş, 2010, s. 85).

Kamu kurumlarının reformu ve modernizasyonunun uzun bir süredir ülkelerin gündeminde olması, kamu kurumları için özerkliğin de bu kapsamda ele alınmasına yol açmıştır.

Özerklik düzeyinin artırılmasının organizasyona ilişkin yetersizlik problemleri gibi idari ve kurumsal yönetim problemlerini çözeceği ve bunun adil ve etkili hizmet sunmaya imkan sağlayacağı günümüzde bir çok ülke tarafından kabul görmektedir. İnsan kaynakları alanına ilişkin düşük ücret, kalitesiz personel, patronaja dayalı

personel istihdamı gibi problemler idari özerklik yaklaşımı ile çözülebilirken, politik özerklik yürütme organından bağımsızlık düzeyinin arttırılmasıyla siyasi müdahaleden uzaklaşma ile sağlanabilir. Mali özerklik ise yeterli finansman imkanlarının sağlanması ile gerçekleşebilir (Yonar, 2012, s. 19).

Gelir idareleri kamu gelirlerini toplama temel görevi ile kamu kurumları arasında önemli bir yere sahiptir. Gelir idareleri bu görevini yerine getirirken adil, tarafsız, etkin ve verimli olmak zorundadır. Özerklik gelir idarelerinin bu şekilde hizmet sunabilmeleri için önemli bir araç olarak gündeme gelmiş ve özerklik düzeyi sürekli tartışma konusu olmuştur.

Gelir idareleri açısından geleneksel örgüt yapılarında dahi bir ölçüde özerklikten bahsedilebileceği ancak bunun düzeyini tespit etme imkanının bulunmadığı, bununla birlikte yarı-özerk gelir idareleri için özerklik düzeyine ilişkin değerlendirmeleri içeren verilerin çeşitli araştırmalar sonucunda elde edildiği IMF tarafından hazırlanan teknik notta ortaya koyulmuştur (Crandall, 2010, s.4).

Bu verilere göre; yarı-özerk gelir idareleri arasında Meksika, gelir idaresinin tamamen kamu yönetimi içinde yer alması nedeniyle göreceli olarak daha sınırlı özerkliğe sahip bir ülkedir. Güney Afrika Gelir İdaresi ise kamu yönetiminden bağımsız olmakla birlikte, hükümetin yakın kontrolü altında olması nedeniyle ikinci sırada değerlendirilebilir. Bunu izleyen örnek ise yönetim kurulu ve insan kaynakları özerkliğine rağmen göreceli olarak hükümet kontrolü altında olması nedeniyle Kanada'dır. Kendilerini tam bağımsız gelir idareleri olarak nitelendiren Kenya ve Peru ise özellikleri itibarıyla Kanadaya yakın olmakla birlikte daha özerk bütçe yapısına sahip ve daha az hükümet kontrolüne tabidir (Crandall, 2010, s.4).

Buluş (2010, s. 85) OECD üyesi olmayan gelişmekte olan ülkelerde idari ve mali özerkliğe sahip gelir idareleri kurulmasına yönelik artan bir eğilim olduğunu belirterek, bu tür gelir idarelerinin “vergi düzenlemelerini yaparken siyasi baskıdan uzak olarak makroekonomik hedefler doğrultusunda genel vergileme prensiplerini dikkate alabileceği, böylece adil vergi sistemi ve bütçe disiplininin sağlanabileceğini” ifade etmektedir (Selçuk, 2003'den aktaran Buluş, 2010, s.85).

“Arttırılmış özerklik üzerine eğilim, devletler için açıkça genel bir durum iken gelir idaresi bu hareketin en ön saflarında yer almıştır. Dünya Bankası'nın gelişmekte olan ülkeler için yaptığı bir çalışmada gelir idaresi için tanımlanacak bir özerkliğin

Merkez Bankalarının gibi tam sayılabilecek bir özerklik olmayıp, kamu kesimi kurallarının kısmen dışında olmayı ifade eden bir yarı özerklik olduğu ifade edilmektedir. Gelir idareleri için öngörülen özerklik kurumun finansmanı ve personel politikaları yönünden genel kamu kesimi kuralları dışında bir uygulamayı ifade etmektedir. Tüzel kişilik ve mülkiyet hakkı da önemli bir özerklik göstergesi olarak kabul edilmektedir. Maliye Bakanına gelir idaresinin yöneticilerini atama yetkisi ve aldığı kararları onaylama ya da bozma yetkisi veren modellerde yönetsel özerkliğin fazlaca bir anlamı bulunmadığı da ifade edilmektedir (Batirel, 2005, s. 4)''.

Yarı-özerk bir gelir idaresi tasarımının anahtar özellikleri şunlardır (Manasan, 2003, s.3-5):

1-Yasal karakteri: Her ne kadar yarı- özerk gelir idareleri ülke uygulamalarında farklı şekiller alabilmekte ise de, hepsi kamu yönetimi içerisinde kanunla düzenlenmiştir.

2- Yönetim yapısı: Tüm yarı-özerk gelir idareleri iki yönetim yapısından birini izlemektedir. Genel Müdür (CEO) modeli ya da Yönetim Kurulu (BOD) modeli. Genel Müdür modeli Latin Amerika ülkelerinin neredeyse tamamında uygulanmakta iken, Yönetim Kurulu Modeli Afrika ve Asyada revaçtadır.

3- Finansman sistemi: Yarı-özerk gelir idarelerinin bir kısmı topladıkları gelirin sabit bir oranını ya da değişken bir oranını bütçelerine gelir olarak kaydederler. Bazı gelir idareleri ise herhangi bir kamu kurumu gibi finanse edilir.

4- Personel sistemi: Yarı-özerk gelir idarelerinin en önemli özelliği personel bulma, işten çıkarma, ödüllendirme ve motive etme konularındaki özerklikleridir.

5- Sorumluluk ilişkileri: Yarı-özerk bir gelir idaresinde idari ve mali bağımsızlığın sorumluluk mekanizması kurulumu ile desteklenmesi şarttır. İyi bir sorumluluk sisteminin unsurları ise; vergi idaresinin tüm çalışanlarına yönelik etik kodların varlığı, güçlü bir iç denetim birimi, bağımsız bir dış denetim birimi ve diğer devlet kuruluşları ile açık bir raporlama ilişkisidir.

### **2.3.2. Örgütlenmede fonksiyonel, vergi türüne göre ve mükellef odaklı yaklaşım**

Örgütlenmeye ilişkin bölümlere ayırma ilkelerine ilişkin açıklamalara çalışmamızın daha önceki bölümünde genel hatları ile yer verilmiştir. Söz konusu ilkelerin vergi idarelerine ilişkin olarak da geçerliliği ve uygulamadaki karşılıkları

kısaca değerlendirilmekle birlikte örgütsel değişimin yönü ülkeler bazında ele alınacaktır.

OECD'nin çeşitli ülke gelir idarelerinin organizasyon yapılarına ilişkin yapmış olduğu araştırma sonuçlarına göre bu ülkelerin organizasyon yapılarını gösteren tabloya aşağıda yer verilmiştir.



**Tablo 2.1.** *Çeşitli ülkelerin organizasyon yapılarına ilişkin bilgiler*

Ülke	Temel yapı kriteri	Yüksek net gelirl bireyler birimi	Büyük mükellef birimi
<b>OECD ÜLKELERİ</b>			
Avustralya	Karma	√	√
Avusturya	Karma	X	√
Belçika	Karma	X	√
Kanada	Fonksiyonel	X	√
Şili	Karma	X	√
Çek Cumhuriyeti	Vergi Türü, Fonksiyonel	X	√
Danimarka	Karma	X	√
Estonya	Karma	X	X
Finlandiya	Fonksiyonel, Mükellef Odaklı	X	√
Fransa	Mükellef Odaklı	√	√
Almanya	Fonksiyonel, Mükellef Odaklı	√	√
Yunanistan	Karma	X	√
Macaristan	Karma	X	√
İzlanda	Karma	X	X
İrlanda	Mükellef Odaklı	√	√
İsrail	Karma	X	√
İtalya	Karma	X	√
Japonya	Karma	√	√
Kore	Karma	X	X
Lüksemburg	Fonksiyonel, Vergi Türü	X	X
Meksika	Fonksiyonel, Mükellef Odaklı	X	√
Hollanda	Fonksiyonel	X	√
Yeni Zelanda	Karma	√	√
Norveç	Karma	X	√
Polonya	Karma	X	√
Portekiz	Karma	X	√
Slovak Cumhuriyeti	Fonksiyonel	√	√
Slovenya	Fonksiyonel, Mükellef Odaklı	X	√
İspanya	Karma	√	√
İsveç	Karma	X	√
İsviçre	Karma	X	X

**Tablo 2.1. (Devam) Çeşitli ülkelerin organizasyon yapılarına ilişkin bilgiler**

Ülke	Temel yapı kriteri	Yüksek net gelirl bireyler birimi	Büyük mükellef birimi
<b>OECD ÜLKELERİ</b>			
Türkiye	Fonksiyonel	X	√
Birleşik Krallık	Karma	√	√
Birleşik Devletler	Mükellef Odaklı	√	√
<b>OECD ÜYESİ OLMAYAN ÜLKELER</b>			
Arjantin	Karma	√	√
Brezilya	Fonksiyonel	√	√
Bulgaristan	Fonksiyonel	X	√
Çin	Karma	√	√
Kolombiya	Fonksiyonel	X	√
Kıbrıs	Karma	X	X
Hong Kong	Karma	X	X
Hindistan	Fonksiyonel	X	√
Endonezya	Fonksiyonel	√	√
Letonya	Fonksiyonel	X	√
Litvanya	Fonksiyonel	X	√
Malezya	Fonksiyonel	√	√
Malta	Karma	X	X
Romanya	Fonksiyonel, Vergi Türü	√	√
Rusya	Karma	X	√
Suudi Arabistan	Fonksiyonel	X	√
Singapur	Fonksiyonel, Vergi Türü	X	√
Güney Afrika	Karma	√	√

**Kaynak:** OECD, 2013, s. 61

Araştırmada 52 ülke gelir idaresine yer verilmiş olup, bunlar OECD üyesi olan ve olmayan çeşitli ülkelerden seçilmiştir. OECD üyesi ülkelerden 4'ü fonksiyonel modeli tercih ederken, 3'ü mükellef odaklı modeli, 4'ü fonksiyonel ve mükellef odaklı model karmasını, 2'si fonksiyonel ve vergi türü modeli karmasını, 21 ülke ise tamamen karma bir modeli tercih etmiştir. Araştırma kapsamındaki OECD üyesi olmayan ülkelerde ise fonksiyonel model ve karma model yaygın olarak kullanılmakta olup, mükellef odaklı modele yer verilmediği görülmektedir.

Gelişmiş vergi idareleri için son yıllarda yaygın eğilimin fonksiyonel örgütlenme ve mükellef odaklılık olduğunu söylemek mümkündür.

Mükellef Odaklı Yaklaşımın bir yansıması olarak belirli mükellef gruplarına yönelik olarak çeşitli birimlerin vergi idareleri bünyesinde yer almaya başladıkları görülmektedir. Bunların en dikkat çekenleri “Büyük Mükellef Birimleri” ve “Yüksek Net Gelirli Bireyler Birimleri”dir.

OECD üyesi ülkeler içinde 5’i (Estonya, İzlanda, Kore, Lüksemburg, İsviçre) dışında tüm ülkelerin büyük mükellefler birimine organizasyon yapıları içerisinde yer verdiği yukarıdaki tabloda görülmektedir. OECD üyesi olmayan ülkelerde ise Kıbrıs, Hong Kong ve Malta dışında büyük mükellefler birimlerinin yaygın bir uygulama olduğu görülmektedir.

Büyük mükellefler birimlerinin kurulmalarının temel gerekçesi bu mükellef grubunun diğer gruplara göre farklı özellikler taşıması ve vergi idaresi için bir risk faktörü oluşturmasıdır. Vergi idarelerinin bu riskleri yönetebilmeleri için bu mükellef gruplarına yönelik ayrı stratejiler geliştirmeleri gerekmektedir.

Daha önce belirtildiği üzere büyük mükellefler birimleri oluşturulması bir bölümlendirme uygulamasıdır. Bu uygulama ile vergi idaresi bölümlendirme yoluyla risk yönetimi de gerçekleştirmiş olur.

Her ne kadar ülkeler arasında bu birimlerin isimleri ve faaliyet konuları çeşitlilik göstermekte ise de ortak amaç bu önemli mükellef grubunun vergi uyumunun artırılmasıdır. Bu birimlerin etkin çalışabilmeleri için birçok ülkede vergi idarelerinin bu birimlerinde uzman ve kalifiye personel istihdam edilmektedir.

Büyük mükellef grubunu tanımlamak için kullanılan kriter yerel faktörler ve durumlara bağlı olarak ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Ancak büyük mükellef tanımı için brüt satış tutarı, gelir tutarı, ödenen vergi tutarı, belirli sektörlerde işler, belirli uluslararası ticari faaliyetler ve çalıştırılan işçi sayısı vb. açık ve somut kriterler getirilmiştir (OECD, 2013, s. 85).

Yüksek net gelirli bireyler ise son dönemde bazı gelir idarelerinin ve uluslararası organizasyonların dikkatini çeken bir mükellef grubudur. Bu grup büyük servete ve yüksek gelire sahip bireylerden oluşmaktadır. Bu mükellefler işlerinin karmaşıklığı ve kontrol edebildikleri varlıkların büyüklüğü, vergi gelirleri miktarı, saldırgan vergi planlaması yapma imkanları, vergi sisteminin bütünü üzerindeki etkileri nedeniyle vergi

idarelerinin özel ilgi alanı kapsamındadır. Gelir idareleri vergi uyumunu arttırmak amacıyla işlem yapılarını, yüksek net gelirli bireyler birimleri oluşturmak ve bu mükelleflerle ilişkili faaliyetlere yoğunlaşmak şeklinde değiştirme yoluna başvurabilmektedir (OECD, 2013, s. 89).

Ancak yüksek net gelirli bireyler sınıflandırması için net ve tüm ülkeler için geçerli bir kriter bulunmamaktadır. Her ülke farklı sınıflandırma kriteri ve farklı veriler kullanmaktadır. Gelir idareleri bu mükellef grubunu belirlemek için de sınırlı kaynaklara sahiptir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERİN VERGİ İDARELERİ İLE TÜRK VERGİ İDARESİNİN GÜNCEL YAPILARI VE ÖRGÜTSEL DEĞİŞİM UYGULAMALARI

#### 3.1. Seçilmiş Ülkelerin Güncel Yapıları ve Örgütsel Değişim Uygulamaları

Vergi idarelerinin reforma ihtiyaç duymalarının nedenleri, bu reformlarda örgütsel değişimin rolü önceki bölümlerde açıklanmıştı. Örgütsel değişimdeki yaklaşımlar ve ülkelerin uygulamalarına ilişkin toplu bilgilere ikinci bölümde yer verilmekle birlikte, ülke uygulamalarından bir kaçına bu bölümde daha ayrıntılı olarak yer vererek, Türk vergi idaresinin örgütsel değişim uygulamalarını da aynı bölüm başlığı altında ele almanın daha uygun olacağı düşünülmüştür.

Vergi idaresi yapıları ve reformlarına ilişkin olarak bilgilerine yer verilecek ülkelerin seçiminde bu ülkelerin konumu, siyasi/idari yapıları, yönetim biçimleri, büyüklükleri, ekonomik gelişmişlik düzeyleri gibi kriterler kullanılmıştır. Çalışmada daha fazla sayıda örnek ülke uygulamasına yer vermek çeşitlilik ve daha fazla bilgiye sahip olmak açısından yararlı bulunmakla birlikte, bu temel kriterlere göre daha az sayıda örnek ülkeye yer vermenin çalışmanın daha sade, anlaşılır ve kıyaslanabilir olmasını sağlayacağı düşünülmektedir.

**Tablo 3.1.** Seçilmiş ülkelere ilişkin genel bilgiler

Ülke	Konumu	Yüzölçümü	Nüfusu (2017)	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (2017)	Yönetim Şekli	Siyasi/İdari Yapısı
<b>Almanya</b>	Avrupa Kıtası	357.022 km <sup>2</sup>	80.594.017	\$ 4.171.000.000.000	Federal Parlamenter Cumhuriyet	Federal/Adem-i Merkeziyetçi
<b>Avustralya</b>	Avustralya Kıtası	7.741.220 km <sup>2</sup>	23.232.413	\$ 1.246.000.000.000	Anayasal Monarşi Altında Federal Parlamenter Demokrasi	Federal/Adem-i Merkeziyetçi
<b>ABD</b>	Amerika Kıtası	9.833.517 km <sup>2</sup>	326.625.791	\$ 19.390.000.000.000	Anayasal Federal Cumhuriyet	Federal/Adem-i Merkeziyetçi
<b>Güney Afrika</b>	Afrika Kıtası	1.219.090 km <sup>2</sup>	54.841.552	\$ 765.600.000.000	Parlamenter Cumhuriyet	Federal/Adem-i Merkeziyetçi
<b>Türkiye</b>	Asya Kıtası	783.562 km <sup>2</sup>	80.845.215	\$ 2.173.000.000.000	Parlamenter Cumhuriyet	Üniter/Merkeziyetçi

**Kaynak:** <https://www.cia.gov/library/publications/resources/the-world-factbook/> (Erişim tarihi: 28.10.2018)

### 3.1.1. Almanya

OECD üyesi ülkeler arasında yer alan Almanya 16 eyaletten oluşan federal bir devlettir.

Federal düzeyde yasama görevini Federal Meclis ve Federal Konsey yerine getirmektedir. Yürütme görevi, Federal Cumhurbaşkanı ile Federal Başbakan yönetimindeki Federal Hükümet tarafından gerçekleştirilmektedir. Federal düzeyde yargı fonksiyonu Anayasa Mahkemesi ile temyiz mercii olarak çeşitli mahkemelerin yetkisindedir. Eyalet düzeyinde de çeşitli yasama, yürütme ve yargı organları bulunmaktadır. (Can, 2004, s. 4)

Federal Maliye Bakanlığı, Federal hükümeti oluşturan bakanlıklardan biridir. Ayrıca eyaletlerde de Maliye Bakanlığı bulunmaktadır.

Almanya'da temel vergiler Federal Maliye Bakanlığının koordinasyon ve gözetiminde 16 eyaletin maliye bakanlığı tarafından ayrı ayrı yönetilir. Ayrıca Federal Maliye Bakanlığına bağlı bir federal vergi idaresi temel merkezi fonksiyonları yerine getirir (OECD, 2013, s. 52).

Almanya'da vergi idaresinin sorumlulukları büyük ölçüde bölgesel idarelere devredilmişken, göreceli olarak küçük olan merkez birim üst düzeyde koordinasyon görevini yerine getirir. Gümrük işlemleri merkezi ve ayrı bir örgütçe yürütülürken, sosyal güvenlik katkılarının tahsilatı ayrı sosyal güvenlik acentaları tarafından gerçekleştirilmektedir (OECD, 2013, s. 50)

Bu özellikleri itibariyle Almanya vergi idaresinin adem-i merkezi bir özellik taşıdığı söylenebilir.

Federal Merkez Vergi İdaresi(BZSt) Alman Federal Ekonomi Bakanlığının yetki alanında 1 Ocak 2006'da kurulan genel merkezi Bonn'da bulunan üst düzey bir federal otoritedir. Berlin, Schwedt ve Saarlouis'de diğer ofisler bulunmaktadır. Yaklaşık olarak 1350 çalışan ile BZSt ulusal ve uluslararası vergi sorumluluklarını Finansal İdare Kanunu doğrultusunda yerine getirmektedir. BZSt bu sorumlulukları yerine getirirken tüm Alman yerleşiklerinin eşit vergilendirmesini gözetir.

BZSt'nin görev ve sorumlulukları şu birimler tarafından yerine getirilir:

-Birimlerarası (Örn. Organizasyon, insan kaynakları, bütçe işleri, kurum içi hizmetler, mevzuat işleri, yasal etki değerlendirmesi, risk yönetimi, raporlama, otomasyon)

-Vergiler I (KDV; örn. Yurtdışında ikamet eden girişimcilere peşin ödenen KDV'nin iadesi)

-Vergiler II (ulusal bölümlere; örn. Bireylere bireysel vergi numarası verilmesi)

-Vergiler III (tevkifat, yabancılar; örn. İkili anlaşma prosedürlerinin çifte vergilendirme anlaşmalarına göre uygulanması)

-Federal Vergi Denetimi I (Üretim endüstrisi)

-Federal Vergi Denetimi II (Hizmet endüstrisi)

BZSt'nin bütünsel bir kalite yönetimi yaklaşımı uygulamakta olduğu kurumun web sayfasında belirtilmekte ve kendilerini "Alman idari sisteminin öncü kalite yönetimi otoritesi" olarak tanımlamaktadırlar.<sup>15</sup>

Birçok eyalet büyük mükellef denetimi ve vergi kaçakçılığı fonksiyonları için vergi ofisleri, özel tahsilat birimleri, itiraz birimleri ve kurumiçi bilişim teknolojileri birimlerine sahiptir. (OECD, 2013, s. 97)

Alman vergi idaresi sosyal güvenlik katkı payları ve gümrük vergilerinin idaresinden sorumlu değildir. Bunlar ayrı idarelerce yürütülür. Ancak başkaca vergi dışı görevleri bulunmaktadır. İdarenin görevleri arasında veraset vergisi bulunmamakla birlikte emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisine ilişkin işlemlerden sorumludur.

Almanya vergi idaresinde fonksiyonel ve mükellef türüne göre örgütlenme söz konusudur.

Bir pilot proje kapsamında Federal Gelir İdaresi ile her bir eyalet arasında hedefler konusunda anlaşma yapılmasına ilişkin bir sistem geliştirildiği belirtilmektedir. Amaç, 2014 yılından itibaren Federal Maliye Bakanlığının her eyaletin yıllık olarak toplayacağı vergiye ilişkin hedefleri taahhüt etmesi konusunda anlaşmaya varmasıdır (OECD, 2013, s. 71).

---

<sup>15</sup>[http://www.bzst.de/EN/Ueber\\_Uns/ueber\\_uns\\_node.html;jsessionid=6B042A3EB75428E84C292BB68ECC62B0.intranet1](http://www.bzst.de/EN/Ueber_Uns/ueber_uns_node.html;jsessionid=6B042A3EB75428E84C292BB68ECC62B0.intranet1) (Erişim tarihi:25.04.2015 )



2017 yılı Federal Vergi Gelirleri toplamı 309.4 milyar Euro olarak gerçekleşmiştir.<sup>16</sup>

İdarenin vizyonu; “Ulusal ve uluslararası sorumluluklarımızı yerine getirmek için anahtar yetkinliklerimiz olan uzmanlık ve kalite ile bir araya geliyoruz. Muhataplarımız, müşterilerimiz ve meslektaşlarımıza karşı açık fikirliyiz.” şeklinde ifade edilmektedir.

İdarenin hedefleri;

“-Görevlerimizi en üst düzeyde profesyonel kalitede, kapsamlı ve zamanında gerçekleştiriyoruz.

- Verimli çalışıyoruz. Elimizdeki kaynakları en uygun şekilde kullanıyoruz.

- Çalışmamızda, hukuki sınırlar içinde muhataplarımızın çıkarlarını dikkate alıyoruz.

- Tüm çalışanlarımızın memnun olmasını sağlamak için çalışıyoruz.” olarak sayılmaktadır.<sup>17</sup>

### 3.1.2. Avustralya

Yönetim biçimi federal monarşi olan Avustralya OECD ülkeleri arasında yer almaktadır. Yönetim yapısının en üstünde kraliçe yer almakla birlikte bu sembolik bir niteliktedir. Ülke yönetiminde federal düzeyde Genel Vali, eyaletlerde ise Eyalet Valileri yer almaktadır. Yürütme fonksiyonu Başbakan ve bakanlardan oluşan hükümet tarafından yerine getirilir.<sup>18</sup>

Avustralya Vergi Ofisi, Avustralya devletinin temel gelir toplama kurumudur.

Görev ve sorumlulukları, Avusturalyalılar için hizmetleri destekleyen ve finanse eden Vergi ve Emeklilik sistemini yönetmek ve şekillendirmektir. Şunları içerir:

- Gelir toplama

- Mal ve hizmet vergisini Avustralya devleti adına yönetmek

- Topluma transfer ve fayda olarak geri dönen çeşitli programları yönetmek

- Avustralya emeklilik sisteminin başlıca konularını yönetmek

- Avustralya Ticaret Sicilini muhafaza etmek

---

<sup>16</sup>[https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Press\\_Room/Publications/Monthly\\_Report/Abstract/2018-05-english-version.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Press_Room/Publications/Monthly_Report/Abstract/2018-05-english-version.html) (Erişim tarihi: 20.05.2018)

<sup>17</sup>[https://www.bzst.de/DE/Ueber\\_Uns/Leitbild/Leitbild\\_node.html](https://www.bzst.de/DE/Ueber_Uns/Leitbild/Leitbild_node.html) (Erişim tarihi: 20.05.2018)

<sup>18</sup>[http://www.arem.gov.tr/ortak\\_icerik/arem/Projeler/21yy/avusturalya.pdf](http://www.arem.gov.tr/ortak_icerik/arem/Projeler/21yy/avusturalya.pdf) (Erişim tarihi: 25.04.2015)

Kurum 2013 Kamu Yönetimi, Performans ve Sorumluluk Kanunu kapsamında Hazine Bakanlığı altında faaliyet gösterir ve 1999 Kamu Hizmeti Kanunu kapsamında sorumludur.

Vizyonu, çağdaş hizmet, tecrübe ve doğruluk ile tanınan lider bir vergi ve emeklilik kurumu olmaktır. Stratejik hedefleri doğrultusunda ilerlemeyi taahhüt etmektedir. Misyonu, vergi ve emeklilik sisteminin içinde yer almaya istekli olmalarını sağlayarak Avustralyalıların ekonomik ve sosyal iyiliğine katkı sağlamaktır.

İnsanlara hakları ve yükümlülüklerini anlamalarına yardım ederek uyumu geliştirme ve faydaları artırma ve kanuna uyumsuzluğu giderme yoluyla Avustralya vergi ve emeklilik sistemine mükelleflerin güvenini oluşturmayı amaçlar.

Ondokuzuncu yüzyılın sonunda altı Avustralya kolonisinin herbiri neredeyse tamamı gümrük ve harcama vergilerinden oluşan ayrı ayrı vergi sistemine sahipti. Bu sistemin oluşturulması etkinlik ve eşitlik kurallarından çok idari kaygılarla gerçekleştirilmiştir. Avustralya'nın en eski ulusal vergileri gümrük ve harcama vergileridir. Eyaletler, eyaletler arası serbest ticareti korumak ve Avustralya endüstrisi için eşit koruma sağlamayı güvence altına almak için gümrük ve harcama vergilerini bırakmışlardır. Gümrük vergileri ayrıca koloniler arasındaki ticaret sınırı olarak rol oynayacak şekilde tasarlanmıştır. Federasyonun 1901'deki belirgin sonuçlarından birisi Avustralya eyaletleri arasındaki mal ticareti üzerindeki tüm vergilerin kaldırılmasıdır.

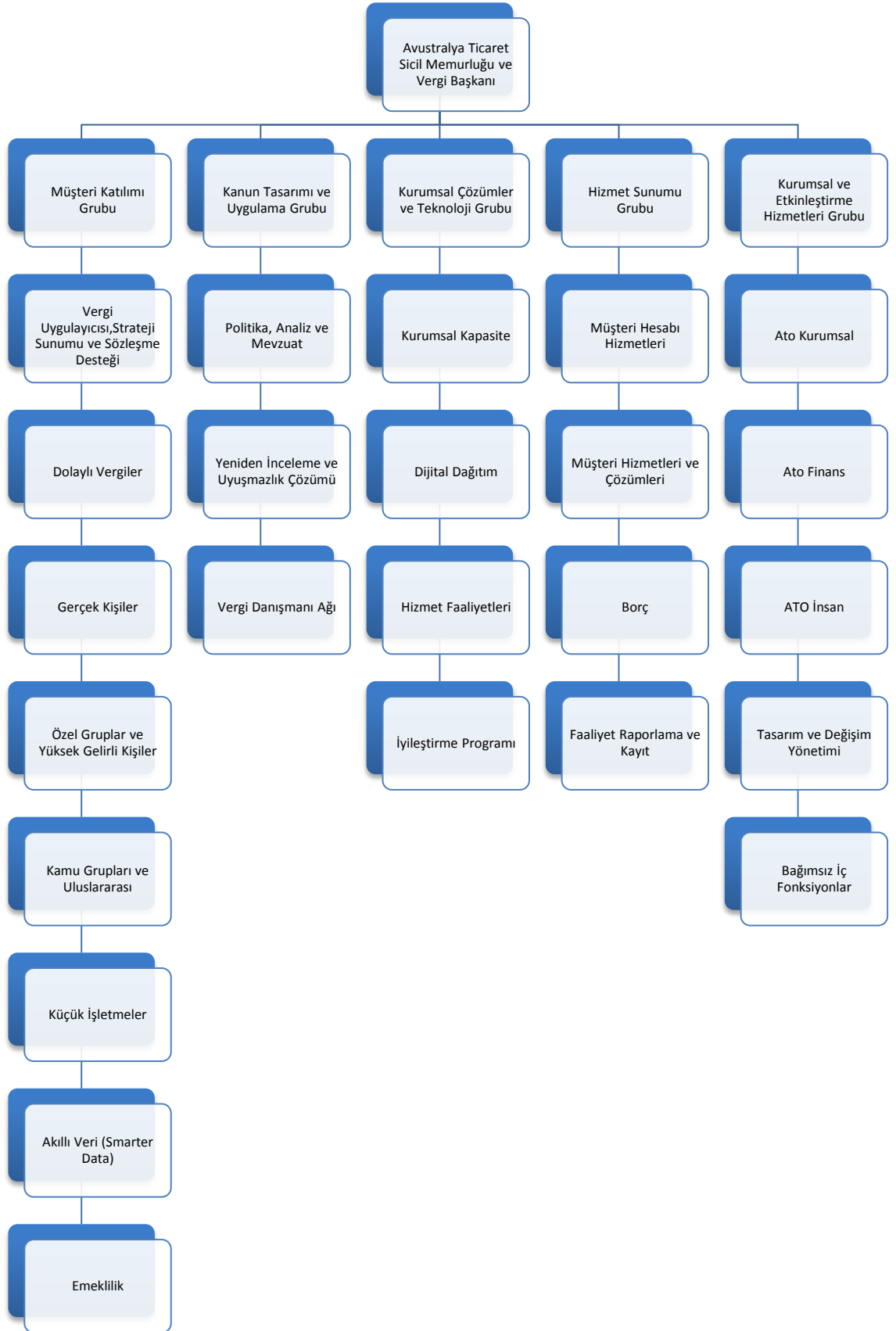
Avustralya Vergi İdaresinin kökleri 1910 Arazi Vergisi Kanunu'nda yer almaktadır. Arazi vergilendirmesi başkanlığı mevzuatı yönetmek için atanmış ve bu başkanlığın kontrolü altında Hazinesinin bir kolu olarak bir ofis oluşturulmuştur. Bu ofis tarihi boyunca Federal Vergi İdaresi, Devlet Vergi İdaresi gibi birçok farklı isim altında devam etmiş ve bu günkü ismi olan Avustralya Vergi İdaresi adını almıştır.<sup>19</sup>

30.07.2017 itibariyle Avustralya Vergi İdaresinin organizasyon yapısına aşağıda yer verilmiştir.<sup>20</sup>

---

<sup>19</sup><http://www.ato.gov.au/> (Erişim tarihi:25.04.2015)

<sup>20</sup><https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/CR/downloads/annualreport.pdf> (Erişim tarihi: 22.05.2018)



Şekil 3.1. Avustralya Vergi İdaresi organizasyon yapısı

Avustralya Vergi İdaresinin 2016-2017 dönemi net vergi geliri 359.3 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir. Aynı dönemde 100 dolar toplama maliyeti net gelir için 0.81 dolar olarak hesaplanmıştır.<sup>21</sup>

### 3.1.3. ABD

IRS (Internal Revenue Service-İç Gelir İdaresi) Hazine Bakanlığının bir bürosu ve dünyanın en etkin vergi idarelerinden biridir. 2017 mali yılında IRS 3,4 trilyon dolardan fazla gelir toplamış ve 436 milyondan fazla vergi iadesi işlemi yapmıştır. IRS 2017 mali yılında topladığı her bir 100 dolar için sadece 34 cent harcamıştır.<sup>22</sup>

IRS, Hazine Bakanlığının sorumluluklarını 7801 sayılı İç Gelir Kanunu'na göre yerine getirmek için kurulmuştur. Bakan iç gelir yasalarını yönetmek ve uygulamak konusunda tam yetkiye sahiptir ve bu yasaları uygulamak için bir birim oluşturmaya da yetkilidir. IRS bu yasal zeminde oluşturulmuştur.

IRS'in kökleri Başkan Lincoln zamanındaki sivil savaşa kadar gitmektedir ve Kongre 1862'de İç Gelir Başkanlığı pozisyonunu yaratmış ve savaş harcamalarının karşılanması için bir gelir vergisi yasalaştırmıştır. Gelir vergisi 10 yıl sonra yürürlükten kaldırılmıştır. Kongre gelir vergisini 1894'de yeniden canlandırmıştır, fakat temyiz mahkemesi bunu takibeden yıl anayasaya aykırı bulmuştur.1913'de gelir vergisi tekrar yürürlüğe girmiştir. 1918'de Birinci Dünya Savaşı boyunca savaşı finanse etmek için gelir vergisinin en yüksek oranı %77'ye yükselmiştir. Savaş sonrası yıllarda keskin bir şekilde düşmüş, 1929'da %24 olmuş ve ekonomik bunalım boyunca tekrar yükselmiştir. İkinci dünya savaşı boyunca, Kongre ücretten vergi kesintileri ve üç aylık vergi ödemeleri getirmiştir.

1950'li yıllarda kurum kayırmacı sistemi kaldırarak kariyer sistemi ile profesyonel çalışanlarla yeniden organize olmuştur. İç Gelir Bürosu ismi İç Gelir

---

<sup>21</sup> <https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/CR/downloads/annualreport.pdf> (Erişim tarihi: 22.05.2018)

<sup>22</sup> <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/17databk.pdf> (Erişim tarihi: 22.05.2018)

İdaresi olarak değiştirilmiştir. Sadece IRS başkanı ve baş hukuk müşaviri başkan tarafından seçilir ve senato tarafından kabul edilir.

Bugünkü haliyle 1952 yılında federal vergileri siyasete etki ya da yolsuzluktan uzak ve kanuna uygun olarak toplamak üzere kurulmuş olan IRS, kuruluş amacını iyi bir şekilde yerine getirmekte ise de 90'lı yıllarda birçok çalışmaya ve eleştiriye konu olmuştur. Bu çalışmalar birçok problem ortaya koymaktadır. Bunlardan bazıları; yetersiz teknoloji, teknolojinin modernizasyonunda başarısızlık, mükellef hizmetlerinin yetersizliği, mükellef hakları ihlalleri, prosedürlerin izlenmemesi, çalışanlara sağlanan eğitim ve kaynağın yetersizliği, uygulama istatistiklerinin uygun kullanılmaması.<sup>23</sup>

1998'de "IRS yeniden yapılanma ve reform yasası" ile bu problemlerin çözümü için çerçeve oluşturulmuş ve IRS'in yeni misyonu tanımlanmıştır;<sup>24</sup>

"Amerika'nın vergi mükelleflerine en kaliteli hizmeti onların vergi yükümlülüklerini bilmeleri ve anlamalarına yardımcı olacak şekilde sağlamak ve vergi kanunlarını herkese dürüst ve adil bir şekilde uygulamak."

Bu misyonu sağlamakta yardımcı olacak ilkeler ise;

- Sorunları mükelleflerin bakış açısından görmek ve çözmek,
- Yöneticilerin bilgi, sorumluluk, yetki ve eylemlerinde hesap verebilir olmasını

sağlama

- Tüm organizasyon aşamalarında performans ölçülerini yerleştirmek
- Açık ve dürüst iletişimi desteklemek
- Tamamen doğrulukta kararlı olma

şeklinde sayılmaktadır.

Bu misyonu sağlamak için temel amaç ve hedeflerin de açık bir şekilde belirlenmesi gerektiği düşüncesi ile 3 temel amaç ortaya konulmuştur.<sup>25</sup>

- 1- Mükellefle gerçekleşen her etkileşimde her mükellefe en üst düzeyde kaliteli hizmet sunmak

---

<sup>23</sup> <https://www.irs.gov/pub/irs-utl/27877d00.pdf> sf.1-1 (Erişim tarihi:23.05.2018)

<sup>24</sup> IRS Organizasyon Planı (2000) <https://www.irs.gov/pub/irs-utl/27877d00.pdf> (Erişim tarihi:23.05.2018)

<sup>25</sup> IRS Gelişme Raporu (2001) [https://www.irs.gov/pub/irs-utl/pub3970\\_2-2002.pdf](https://www.irs.gov/pub/irs-utl/pub3970_2-2002.pdf) (Erişim tarihi:23.05.2018)

Mükelleflerin beyannamelerini doldurmaları ve vergi ödemelerinden, haklarını koruma konusunda yardım ve bilgi almaya kadar tüm hizmetlerin geliştirilmesi bu kapsamda yer almaktadır.

Beyannamelerini elektronik ortamda dolduran mükellef sayısını ve elektronik ortamdan doldurulabilen belge sayısını arttırmak, mükelleflerin geçmiş ödemelerini elektronik ortamda takip edebilmelerini sağlamak bu doğrultudaki önemli uygulamalar arasında yer almaktadır. Bu konularda 1998 yılından itibaren önemli gelişmeler kaydedildiği “IRS Gelişme Raporu (2001)”de vurgulanmakla birlikte hedeflere ulaşmak için daha çok yol alınması gerektiği ifade edilmektedir.

Aynı raporda elektronik uygulamalar yanında mükelleflerin IRS’e ulaşmak için telefon kullanmayı da tercih ettikleri ve bu hizmetin bir kısmının otomatik mesaj aracılığıyla bir kısmının ise asistanlar aracılığıyla yürütüldüğü belirtilerek bu konuda sağlanan gelişmelere karşın bu hizmetin sürekli ulaşılabilirliği ve bekleme sürelerinin azaltılması konusunda geliştirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır.

- 2- Tüm vergi mükelleflerine kanunların adil ve aynı şekilde uygulandığı en üst düzeyde kaliteli hizmet sunmak

Her mükellefin vergi yükümlülüğünü gönüllü olarak yerine getirdiği ve diğer kişilerin de aynı şekilde gönüllü olarak yükümlüklerini yerine getirdiğine inandıkları bir vergi sisteminde vergi kanunlarının tüm mükelleflere adil ve aynı şekilde uygulanması esas olup, IRS yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflere yaptırım uygulamalıdır. Ancak her uyumsuzluğu tespit etmek için yeterli kaynak bulunmadığından, uyumsuzluğun en büyük olduğu alanlarda kaynakların kullanılması, bununla birlikte tüm alanların da eşit şekilde kapsam altında tutulmasına devam edilmesi gerekmektedir.

Mükelleflerin eğitimi, basılı kılavuzlar ve beyan öncesi anlaşmalar uyum sorunlarını ilk aşamada önlemeye yardımcı olmakla birlikte, etkinlik ve verimlilik hedeflerinin beklenen seviyeye yükselmesinde uyum çalışmaları henüz yeterli değildir.

- 3- Kaliteli bir çalışma ortamı yoluyla verimliliği sağlamak

IRS Yeniden Yapılanma ve Reform yasası doğrultusunda yeniden organize edilen IRS benzer ihtiyaçları olan müşteriler çerçevesinde tasarlanmıştır. Bu yönüyle özel sektörün organizasyon yapılarına benzemektedir. Müşteri odaklı birimler yanında fonksiyonel olarak örgütlenen birimler de bulunmaktadır. Modernizasyon ve Bilgi Teknolojileri birimi ise tüm birimlere yönetsel alanda ve bilgi teknolojileri alanında destek sağlamaktadır.

Yeni organizasyon yapısı; beyan öncesi, beyanname verme ve uyum başlıklarındaki 3 temel alandan oluşan hizmetlerin sağlanmasına odaklanmıştır.

“Kaliteli bir çalışma ortamı yoluyla verimliliği sağlamak” olarak belirlenen bu üçüncü stratejik amacın bir diğer anahtar bileşeni ise çalışan memnuniyetidir. IRS anket ve diğer çeşitli kanallarla çalışanları tarafından kendilerine iletilen problemlere yanıtlar vermektedir.

1998 IRS Yeniden Yapılanma ve Reform Kanunu IRS’in yaklaşık yarım yüzyıllık en kapsamlı yeniden yapılanma ve modernizasyonunu sağlamıştır.

Ancak söz konusu Kanunun yürürlüğe girmesinden bu güne geçen 20 yılda dünya hızla değişmekte ve mükellef beklentilerinin de bu yönde değişmekte olduğu görülmektedir.

IRS bu değişimi yakalamak ve geleceği kavrayabilmek için, geniş bir vergi topluluğu ile birlikte yürütebileceği uzun soluklu bir plan üzerinde çalışmaktadır. Bu planda IRS tüm mükellef deneyimini yeni bir seviyeye taşımak için en son teknolojinin avantajlarından yararlanmalı ve bunu yaparken vergi mükelleflerinin ve vergi topluluğunun ihtiyaçlarını mükellef haklarını da gözetmek suretiyle etkin ve verimli bir şekilde karşılamalıdır. Bununla birlikte, mükelleflerin hala telefonla ya da yüzyüze bire bir destek ihtiyacı duyuyor olabileceği de dikkate alınmalıdır. Tüm bu çabalar vergi idaresinin çeşitli bölümlerini ilgilendirmekte ve IRS Gelecek Devlet (IRS Future State) inisiyatifi olarak adlandırılmaktadır.<sup>26</sup>

IRS’in değişen şartlar altında 2018- 2022 yılları için belirlediği stratejik planda idarenin tekrarlanan misyonu yanında, vizyonu “Ülkemizin vergi sisteminin bütünlüğünü koruyacağız ve yetenekli işgücümüz, yenilikçi teknolojimiz ve işbirlikçi ortaklıklarımızla kamu güvenini koruyacağız.” şeklinde tanımlanmış ve değerleri;

---

<sup>26</sup> <https://www.irs.gov/newsroom/irs-future-state> (Erişim tarihi: 23.05.2018)

“Dürüstlük ve doğruluk, saygı, sürekli gelişme, kapsama, açıklık ve işbirliği, kişisel sorumluluk olarak ortaya koyulmuştur.”<sup>27</sup>

Bu misyona ulaşmak için belirlenen hedefler ise 6 başlık altında ifade edilmiştir.<sup>28</sup>

- 1- Tüm vergi mükelleflerine vergi yükümlülüklerini yerine getirme imkanı tanımak
- 2- Yönetim faaliyetleri ve vergi kanunlarını uygulama yoluyla uyumu teşvik ederek vergi sisteminin bütünlüğünü korumak
- 3- Vergi idaresini iyileştirmek için proaktif olarak harici ortaklarla işbirliği yapmak
- 4- İyi donanımlı, farklı özelliklerde, esnek ve idareye bağlı işgücünü yetiştirmek
- 5- Karar verme aşamasından bilgilendirmek ve faaliyet çıktılarını iyileştirmek için veri erişimi, kullanılabilirlik ve analitiği geliştirmek
- 6- IRS’in faaliyetlerinde çeviklik, verimlilik, etkinlik, ve güvenliğin artmasını sağlamak

IRS’in günümüzdeki yapısı 1998 reformu kapsamında oluşmuş olup, yapısını desteklemek ve sorumluluğu sağlamak için üç başkan düzeyinde organizasyona bölünmüştür.<sup>29</sup>

### **Başkan**

Belirli IRS birimleri doğrudan Başkanlık ofisine rapor verir. IRS Baş Hukuk Müşaviri ayrıca Hazine Baş Hukuk Müşavirine belirli konularda rapor verir.

- Personel Başkanı
- IRS Baş Hukuk Müşaviri
- Mükellef Savunma Servisi
- Temyiz
- Adalet, eşitlik
- Araştırma, analiz ve istatistik

---

<sup>27</sup> <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3744.pdf> (Erişim tarihi: 23.05.2018)

<sup>28</sup> <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3744.pdf> (Erişim tarihi: 23.05.2018)

<sup>29</sup> <https://www.irs.gov/about-irs/todays-irs-organization> (Erişim tarihi: 23.05.2018)



- İletişim ve irtibat
- Uyum çözümlene ofisi

#### **Destek ve Hizmetler Başkan Yardımcısı**

Başkan yardımcısı doğrudan başkana rapor verir ve dört ana operasyon bölümü ve diğer hizmetler ile destek fonksiyonlarını yürütür.

- Ücret ve yatırım gelirleri birimi
- Büyük mükellefler ve uluslararası birim
- Küçük mükellefler/Bağımsız çalışanlar birimi
- Vergiden muaf kuruluşlar ve kamu kurumları birimi
- Cezai soruşturma birimi
- Beyanname hazırlama ofisi
- Mesleki sorumluluk ofisi
- Elektronik hizmetler ofisi
- İhbar ofisi

#### **Destek Faaliyetleri Başkan Yardımcısı**

Başkan yardımcısı doğrudan başkana rapor verir ve IRS'in tüm destek fonksiyonlarını yürütür.

- Teknoloji baş memuru
- Teşkilat içi paylaşım servisi
- İnsan kaynakları
- Baş Finans sorumlusu
- Gizlilik, hükümet irtibat ve açıklama birimi

2017 yılının sonunda önemli bir vergi reformunu yürürlüğe koyan ABD'de 2018 yılı Nisan ayı içerisinde de H.R.5444 sayılı "Tax Payer First (Önce Vergi Mükellefi)" ve H.R.5445 sayılı "21st Century IRS Act (21. Yüzyıl Amerikan Gelir İdaresi)" yasa tasarıları Temsilciler Meclisinde kabul edilmiştir. Söz konusu tasarıların Senatoca kabulü ve Başkan tarafından da imzalanması sonucu yürürlüğe girmesi ile ABD 20 yıldan sonra yine büyük bir vergi idaresi reformu gerçekleştirecektir.<sup>30</sup>

---

<sup>30</sup><https://www.congress.gov/bill/115th-congress/house-bill/5444>  
<https://www.congress.gov/bill/115th-congress/house-bill/5445>(Erişim tarihi: 23.05.2018)

“Taxpayer First” tasarısı Gelir İdaresi Yasasını IRS’in organizasyon yapısı, faaliyet süreçleri ve hizmetlerini yeniden yapılandıracak şekilde değiştirmektedir. IRS’in misyonunda mükellefi ilk sıraya koyacak bir değişimi ifade eden düzenlemeleri içermektedir.

“21st Century IRS Act” ise Gelir İdaresi Yasasını IRS’in siber güvenlik, mükellef bilgilerinin korunması, bilgi teknolojileri ve elektronik sistemler konusundaki gereklilikleri yerine getirmesini sağlayacak şekilde değiştirmektedir.

1998 yılı İç Gelir Hizmeti (IRS) Yeniden Yapılanma ve Reform Yasası ile kurulması ve faaliyette bulunması zorunluluğu getirilen Elektronik Vergi İdaresi Danışma Komitesi (ETAAC) hakkındaki tüzük 27 Şubat 2018 tarihinde güncellenmiş olup, ETAAC'ın amacı, elektronik vergi idaresi için IRS organizasyon stratejisinin geliştirilmesi ve uygulanmasına sürekli girdinin sağlanmasıdır. Kimlik hırsızlığı, vergi iadesinde sahtekarlığın önlenmesi gibi elektronik vergi iadesi meselelerinin tartışılması amacıyla ETAAC bir kamu forumu organize edecek ve ETAAC üyeleri kamuoyunun IRS elektronik vergi idaresi faaliyetlerine ilişkin algılarını sunacak, mevcut veya önerilen politikalar, programlar ve prosedürler hakkında yapıcı gözlemler ortaya koyacak ve iyileştirmeler önerecektir.<sup>31</sup>

### **3.1.4. Güney Afrika**

Güney Afrika Gelir İdaresi (SARS) devletin vergi toplama otoritesidir. 1997-34 Güney Afrika Gelir İdaresi Kanunu’na dayanarak özerk bir idare olarak kurulmuştur. Güney Afrika vergi sistemi ve Gümrük hizmetlerinden sorumludur.

Görevleri:

- Tüm ulusal vergileri, resimleri ve harçları toplamak ve yönetmek
- Diğer bir devlet ile kurum arasında geliri almaya yetkilendiren yasal bir düzenleme ile ortaya çıkabilecek gelirleri toplamak
- Ticareti kolaylaştırıcı, gelir toplamayı maksimize eden ve sınırları yasadışı ithalat ve ihracattan koruyan gümrük hizmetleri sağlamak
- Ekonomi bakanlığına tüm gelir konuları ile ilgili olarak tavsiyede bulunmaktadır.

---

<sup>31</sup><https://www.federalregister.gov/documents/2018/03/06/2018-04452/electronic-tax-administration-advisory-committee-etaac>(Erişim tarihi: 23.05.2018)

Vizyonu; ekonomik büyüme ve sosyal kalkınmayı geliştiren yenilikçi bir vergi ve gümrük idaresi olmak ve Güney Afrika'nın çıkarları doğrultusunda global ekonomi ile ülkenin entegrasyonunu desteklemektir.

Değerleri;

- Karşılıklı saygı ve güven
- Eşitlik ve adalet
- Doğruluk ve dürüstlük
- Şeffaflık ve açıklık
- Toplum rızası ve sorumluluk

Başkanlığın yıllık raporu parlamentoyu, paydaşları ve toplumu vergi sistemini ve gümrükleri yönetimindeki performansı hakkında bilgilendirmektedir. Stratejik planlarda belirlenen stratejik çıktı ölçütlerindeki performans ölçüleri ve stratejik hedeflere ulaşmaktaki gelişmeleri içeren yıl boyu gerçekleştirilen faaliyetleri raporlamaktadır.<sup>32</sup>

2016/17 - 2020/21 Stratejik Planında SARS 5 yıllık stratejik önceliklerini ve bunlara ulaşmak için gereken odak alanlarını şu şekilde belirlemiştir.<sup>33</sup>

1- Artan Gümrük ve Tüketim Vergisi uyumu

Odak noktası, dünya standartlarında Gümrük ve Tüketim Vergisi kabiliyetleri ve performansı oluşturmaktır. Bu doğrultuda temel girişimler şu şekilde sayılmaktadır:

- Ülkeye giren ve çıkan tüm malların ve yolcuların akışı üzerinde kontrolü geliştirmek.

- Riskleri daha etkin bir şekilde tanımlamak, değerlendirmek ve karşılık vermek.

- Tanımlanan riski kesin olarak doğrulamak için denetim ve incelemelerin kalitesini arttırmak.

- Tüketim vergisi süreçleri ve sistemlerini modernize etmek ve düzenlemek.

- Uyumu desteklemek, hizmet ve ticaret idaresini geliştirmek için gümrük ve tüketim vergisi tabanını bölümlere ayırmak.

- Tekrarlanan uyumsuzluklar için sert yaptırımlarla gümrük ve tüketim vergisi uyumunu güçlendirmek.

---

<sup>32</sup> <http://www.sars.gov.za/About/Pages/default.aspx> (Erişim tarihi:25.04.2015)

<sup>33</sup> <http://www.sars.gov.za/AllDocs/SARSEntDoclib/Ent/SARS-Strat-18%20-%20Strategic%20Plan%202016%202017%20to%202020%202021%20-%205%20September%202016.pdf> (Erişim tarihi: 24.05.2018)

- Profesyonel ve disiplinli bir gümrük ve tüketim vergisi işgücü geliştirmek.
- Sınır yönetimini iyileştirmek için bütünsel hükümet yaklaşımını benimsemeye devam etmek
- Müşterilerimizin ve ihtiyaçlarının anlaşılmasına dayalı hizmet ve ticaret idaresini geliştirmek.
- Yeni gümrük ve tüketim yasal çerçevesini tamamlamak.

## 2- Artan vergi uyumu

Odak noktası, vadesi gelen tüm gelirleri toplamak ve uyumu arttırmaktır. Bu doğrultuda temel girişimler şu şekilde sayılmaktadır:

- Öncelikli segmentlerde (Yüksek Net Gelirli Bireyler, Büyük Kurumlar, Küçük, Orta ve Mikro Ölçekli İşletmeler) vergi mükellefi uyum yönetimine segment tabanlı yaklaşım uygulamak.

- İcra yeteneklerini güçlendirmek
- Mükellef borçlarını yönetme kapasitesini ve yeteneğini geliştirmek.
- Olay seçimi sürecini geliştirmek
- Mükellef kayıtlarının bütünlüğünü geliştirmek
- Küresel uyum ve icra konularında diğer vergi ve gümrük yetki alanları ile işbirliği yapmaya ve birlikte çalışmaya ve ortak gelir yönetimi amacıyla bireyler ve şirketler hakkında bilgi alışverişi yapmaya devam etmek.

## 3- SARS ile iş yapmada artan adalet ve kolaylık

Odak noktası daha servis odaklı bir organizasyon olmaktır. Bu doğrultuda temel girişimler şu şekilde sayılmaktadır:

- Otomasyon ve dijital geçiş yoluyla SARS ve vergi mükellefleri için manuel faaliyet hacimlerini azaltmak.

- Hizmet odaklı bir yaklaşımı tüm faaliyetlere entegre ederek etkin hizmet sunmak.

- Hizmet faaliyetlerinin ve eğitim faaliyetlerinin verimliliğini arttırmak.

- Ülkenin tüm bölgelerine mümkün olduğunca adil ve uygun maliyetli olarak, kolay, rahat ve erişilebilir bir hizmet sunmak için geleceğin servis kanalı ağını oluşturmak.

- Vergi mükelleflerinin SARS ile etkileşiminde tek bir görüşe sahip olmak ve vergi mükelleflerinin idari yükünü azaltmak için yeni bir Müşteri Bilgi Sistemi uygulamak.

#### 4- Artan maliyet etkinliği ve iç verimlilik

Odak noktası, yüksek performans kültürü ve faaliyetleri inşa etmektir. Bu doğrultuda temel girişimler şu şekilde sayılmaktadır:

- Görevimizi yerine getirmede etkili ve verimli kalmamızı sağlamak için gözden geçirilmiş bir çalışma modeli uygulamak.

- Daha iyi karar vermeyi sağlamak için verilerin toplanması ve kullanımı sırasında veri analizlerini arttırmak.

- Bilgi iletişim teknolojisi yeteneğimizi geliştirmek.

- Doğru çeşitlilikte, işe bağlı ve üstün yetenekli kişileri bulmak, işe almak ve kaybetmemek.

- SARS bölümlerinin kaynakları verimli kullanmasını ve mali sorumluluk ve disiplinle çalışmasını sağlamak için ihtiyatlı mali yönetim uygulamak.

#### 5- Artan kamu güveni ve güvenilirliği

Odak noktası, güven ve güvenilirlik yoluyla çalışan personelin ve paydaşların kültürünü inşa etmektir. Bu doğrultuda temel girişimler şu şekilde sayılmaktadır:

- Kilit paydaşlarımızla iletişim kurmak ve zorunlu hedeflerimize ulaştığımızdan emin olmak için vergi politikasının gözden geçirilmesini desteklemek.

- SARS'ın değerlerini gözden geçirmek

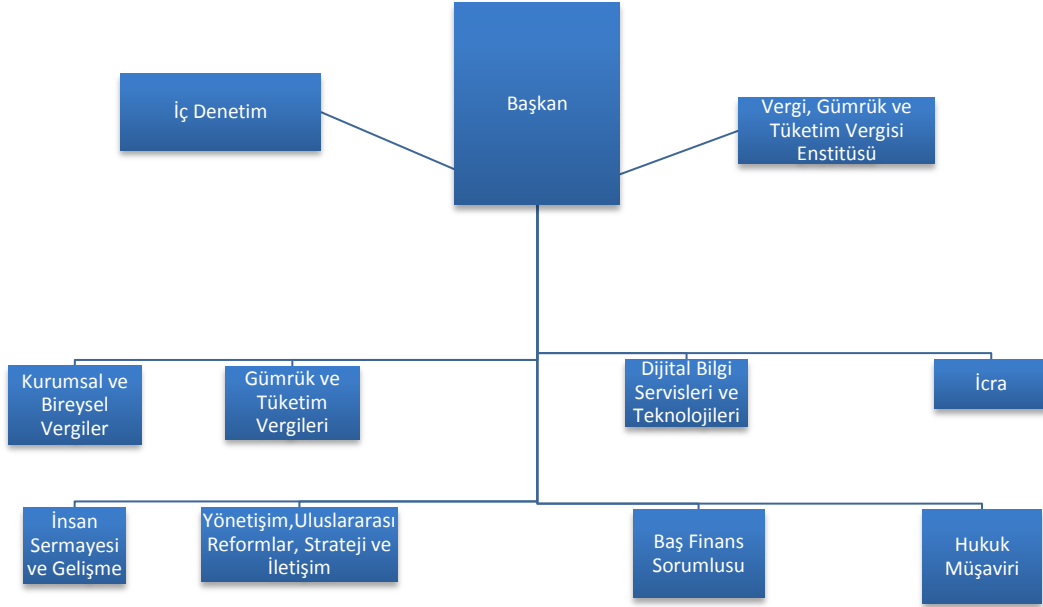
- Vergi uyumu hakkında kamuoyunu ölçmek

- Yönetişim süreçlerini uygulamaya ve kolaylaştırmaya devam etmek

- Dolandırıcılık ve yolsuzlukla mücadele için sıfır tolerans yaklaşımını benimsemeye devam etme

Bu stratejik hedeflere ulaşmada hizmet, eğitim ve yaptırım dengesi esas alınmaktadır.

Güney Afrika Gelir İdaresinin organizasyon yapısı şu şekildedir:<sup>34</sup>



Şekil 3.2. Güney Afrika Gelir İdaresi organizasyon yapısı

SARS 2016-2017 vergilendirme döneminde 1.144.081 Güney Afrika Randı gelir toplamıştır. Bunun 308.4 milyar randı Gümrük ve Tüketim Vergilerinden, 835.7 milyar randı ise Vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Maliyetin toplanan gelire oranı %0.93'dür.<sup>35</sup>

### 3.2. Türk Vergi İdaresinin Örgütsel Değişim Uygulamaları

#### 3.2.1. Türk vergi idaresinin örgütlenme yönünden tarihi gelişimi

Vergi idaresinin günümüzdeki örgüt yapısını ve değişim eğilimini değerlendirirken örgütlenme yönünden geçirdiği tarihi süreç hakkında da bilgi sahibi

<sup>34</sup> <http://www.sars.gov.za/AllDocs/SARSEntDoclib/AnnualReports/SARS-AR-22%20-%20Annual%20Report%202016-2017.pdf> (Erişim tarihi:24.05.2018)

<sup>35</sup> <http://www.sars.gov.za/AllDocs/SARSEntDoclib/AnnualReports/SARS-AR-22%20-%20Annual%20Report%202016-2017.pdf>(Erişim tarihi:24.05.2018)

olmak gerekmektedir. Bu amaçla Türk vergi idaresinin Osmanlı'dan günümüze dek geçirmiş olduğu yapısal değişimlere bu değişimi gerçekleştiren mevzuat çerçevesinde bu başlık altında kısaca yer vermekteyiz.

Osmanlı İmparatorluğu döneminde “Rüsumat Müdürü Umumiliği” adını taşıyan kurum gelir idaresi işlevlerini yürütmekteydi. 23 Nisan 1920'den sonra Ankara'da kurulmuş olan bir gelir idaresine (varidat idaresi) bağlanmıştır. Aşar, ağnam, arazi ve müsakkafat vergilerinin devletin en temel gelirlerini oluşturduğu bu dönemde söz konusu gelirler Ankara yönetimince toplanmıştır. Ancak Türk gelir idaresinin yasal çerçevede örgütlenmesi ilk kez 29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Kanunla “Varidat Umum Müdürlüğü” olarak kurulması ile gerçekleşmiştir. Söz konusu kanunda örgütlenme yapısında “Tahsilat Müdürlüğü” de yer almaktadır (TOBB, 1992, s. 231).

2996 sayılı Kanun'da Varidat Umum Müdürlüğü'nün görevleri 10'uncu maddede şu şekilde belirtilmiştir:

“Varidat Umum Müdürlüğü; devletin varidat bütçesini ve esbabı mucibesini hazırlamak, varidat kanunlarının tatbikatını idare ve vilayetler varidat teşkilatının faaliyetini tanzim eylemek, vilayetlere mevdu Bina ve Arazi Vergileri' nin tarh, tahakkuk, tahrir ve tadil işlerine ait kanun ve nizamnameleri ve bunlara müteallik tadilleri ihzar etmek ve tatbikattaki ihtilaf ve tereddütler üzerine vaki olacak suallere cevap vermek ve bu işlere ait kanuni icapların zamanında yapılmaları için lazım gelen tedbirleri almak, varidata tesiri olan bütün kanun projelerini tetkik ve mütalaa beyan etmek, kanunlarına göre Maliye Vekaletinin mezuniyetiyle terkinleri icabeden vergilerin terkinlerine ait muameleleri yapmak, Mali Tetkik Heyetince gösterilecek lüzum dairesinde varidat istatistikleri için lüzumlu malümatı toplamak, mahalli idarelerin varidat işlerinin devlet varidat ile alaka ve ahengini temin etmek, bu Umum Müdürlüğü'nün vazifesidir.”<sup>36</sup>

Tüm vergileri kapsayan bu idari yapılanma, 10.08.1942 gün ve 4286 sayılı kanunla dolaylı ve dolaysız vergilere ilişkin ayrımı içeren bir örgütlenmeye dönüşmüş ve “Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlüğü” ile “Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlüğü” kurulmuştur. Tahsilat Müdürlüğü'nün ismi ise “Tahsilat Umum Müdürlüğü” olarak değiştirilmiştir (TOBB, 1992, s. 231).

---

<sup>36</sup> <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=103> (Erişim tarihi:10.10.2014)

4286 sayılı Kanun'un 7'nci maddesiyle değiştirilen 2996 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesine göre Vasıtasız ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlüklerinin görevleri şu şekilde belirlenmiştir:

"Vasıtasız vergi kanunlarının tatbikatını idare, vilayetler varidat teşkilatının vasıtasız vergilerin tarh ve tahakkukatı üzerindeki faaliyetini tanzim, vasıtasız vergilere ait kanun ve nizamnameleri ve bunlara müteallik tadilleri ihzar eylemek ve tatbikattaki ihtilaf ve tereddütler üzerine vaki olacak suallere cevap vermek ve bu işlere ait kanuni icapların vaktinde yapılması için lazım gelen tedbirleri almak, vasıtasız vergilere tesiri olan bütün kanun projelerini tetkik ve mütalaa beyan etmek, vasıtasız vergilere ait istatistikler için lüzumlu malumatı toplamak, mahalli idareler vergi sisteminin devlet vasıtasız vergileriyle olan alaka ve ahengini temin etmek Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlüğünün vazifesidir. Yukarıda sayılan işlerden vasıtalı vergilere taalluk edenleriyle vilayet hususi idarelerinin murakabesi, Maliye Vekaleti'ne ait vergilere müteallik muameleler de Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlüğü tarafından ifa olunur. Devlet varidat bütçesi, Vasıtasız ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri tarafından müştereken hazırlanır. Merkez kadrosundaki memurların iki Umum Müdürlük arasında tefriki Maliye Vekaletince yapılır. Vilayetler varidat teşkilatına dahil memurlardan tayinleri vekaletine ait olanların tayin, terfi, nakil, tahvil ve tecziyelerine ait teklifler Vasıtasız Umum Müdürlüğü tarafından yapılır. Ancak, vasıtalı vergiler için ayrı teşkilat kurulmuş olan vilayetlerde bu teşkilata dahil memurlar hakkında bu işler Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlüğünce ifa edilir."<sup>37</sup>

"Yaklaşık dört yıl süren bu düzenlemedeki ikili ayrıma 29.05.1946 gün ve 4910 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile son verilmiş ve "Gelirler Genel Müdürlüğü" adı altında tek bir örgütlenme yapısına gidilmiştir. Tahsilat Umum Müdürlüğü genel müdürlük olarak aynen korunmuştur (TOBB, 1992, s. 231)".

4910 sayılı Kanunla Gelirler Genel Müdürlüğünün görevleri;

"Devletin gelir bütçesini gerekçesiyle birlikte hazırlamak, gelir kanunlarının uygulanmasını yönetmek, iller gelir teşkilatının iş güdümünü düzenlemek, gelirlere ilişkin kanun ve tüzükleri ve bunlara ilişkin her türlü değişiklikleri hazırlamak, uygulamalardaki anlaşmazlıklar ve duraksamalar üzerine sorulara cevap vermek, bu işlere ilişkin kanun hükümlerinin vaktinde yapılması için gerekli tedbirleri almak, gelirlere tesiri olan her türlü kanun teklif ve tasarılarını inceleyip bunlar hakkındaki düşüncelerini bildirmek, Maliye Bakanlığı'nın izni ile silinmesi gereken vergilere ilişkin işlemleri yapmak, Maliye Tetkik Kurulunun isteğine göre gelirler istatistiği için gerekli bilgileri toplamak, özel idareler ve belediyeler vergi sisteminin devlet vergileriyle olan ilgi ve uyumunu sağlamak

---

<sup>37</sup> <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=103> (Erişim tarihi: 10.10.2014)



ve bu idarelere bırakılmış olan bina ve arazi vergilerinin tarh, tahakkuk, tahrir ve tadel işlerine ait kanun ve tüzüklerle bunlarda yapılacak değişiklikleri hazırlamak”

olarak tanımlanmıştır.<sup>38</sup>

“03.04.1950 gün ve 5655 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile taşranın örgütlenme yapısı yeniden düzenlenmiş ve Varidat Müdürünün yerini Gelir Müdürü almıştır. Ayrıca bağımsız vergi dairelerinin kurulması yönünde yeni hükümler de getirilmiştir. Ancak, örgütlenmeyle ilgili ilk kanundan beri varolan “Tahsilat Genel Müdürlüğü” bu yeni düzenlemeyle kaldırılmıştır (TOBB, 1992, s. 231)”.

03.04.1950 gün ve 5655 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile Gelirler Genel Müdürlüğünün görevleri aşağıdaki gibi değişmiştir:

“Gelirler Genel Müdürlüğü; devletin gelir bütçesini gerekçesiyle birlikte hazırlamak, devlet gelirin e ait kanunların tatbikatını idare etmek, devlet alacaklarının vaktinde ve kanunlara uygun bir şekilde tahsili için gerekli tedbirleri almak, iller gelir teşkilatının iş güdümünü düzenlemek, gelirlere ilişkin kanun ve tüzükleri ve bunlara ilişkin her türlü değişiklikleri hazırlamak, uygulamalardaki anlaşmazlıklar ve duraksamalar üzerine sorulan sorulara cevap vermek ve bu işlere ilişkin kanun hükümlerinin vaktinde yapılmaları için gerekli tedbirleri almak, gelirlere tesiri olan her türlü kanun teklif ve tasarılarını inceleyip bunlar hakkındaki düşüncelerini bildirmek, silinmesi gereken vergilere ve tahsil edilemeyerek zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının istatistiklerini toplamak, özel idareler ve belediyeler vergi sisteminin devlet vergisi sistemiyle ahenk ve tenazurunu temin edecek tedbirlerini almak görevleriyle ödevlidir.”<sup>39</sup>

Bakanlıkların yeniden teşkilatlanması konusunda 2680 sayılı yetki kanunu çerçevesinde, Maliye Bakanlığının merkez örgütlenme yapısı da 14.12.1983 tarih ve 18251 sayılı mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanan 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yeniden düzenlenmiştir. 178 sayılı KHK ve 24.6.1994 tarih ve 21970 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 178 sayılı KHK’da değişiklik yapan 543 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamelere göre; Gelirler Genel Müdürlüğü’nün görevleri şunlardır:

“Madde 12:

- 1.Devlet gelirleri politikasını hazırlar ve uygular,
- 2.Devlet gelirlerine ilişkin kanun ve tüzükleri ve bunlarla ilgili her türlü değişiklikleri hazırlar,

---

<sup>38</sup> <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=103> (Erişim tarihi:10.10.2014)

<sup>39</sup> <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=103> (Erişim tarihi:10.10.2014)

- 3.Devletin gelir bütçesini gerekçesi ile birlikte düzenler,
- 4.Mahalli idarelerin vergi sisteminin devlet vergi sistemi ile uyumunu sağlayıcı tedbirleri alır,
- 5.Gelirlere tesiri olan her türlü kanun, teklif ve tasarılarını inceleyip, bunlar hakkındaki düşüncelerini bildirir ve tasarıların devlet gelirleri politikasına ve vergi tekniğine uygunluğunu sağlar,
- 6.Milletlerarası vergi ilişkilerini yürütür, ikili veya çok taraflı vergi anlaşmaları yapar,
- 7.Devlet gelirlerine ilişkin kanunların uygulanmasını sağlar,
- 8.Devlet alacaklarının süresinde ve kanunlara uygun bir şekilde tahsili için gerekli tedbirleri alır,
- 9.Vergi denetimini gerçekleştirir,
- 10.Vergi tekniği uygulaması hizmetlerini geliştirir, diğer vergi ile ilgili işlemleri yapar,
- 11.Uygulamadaki anlaşmazlıklar ve tereddütler üzerine sorulara cevap verir,
- 12.Silinmesi gereken vergilere ve tahsil edilemeyerek zamanaşımına uğrayan hazine alacaklarının kanunlar gereğince silinmesine dair işlemleri yapar,
- 13.Tahakkuk ve tahsilat hesaplarını ve istatistiklerini toplar, değerlendirir, yayımlar,
- 14.Milletlerarası kuruluşlarla vergi ile ilgili konularda işbirliği yapar, toplantılara katılır ve görüş bildirir,
- 15.Vergi istihbarat hizmetlerini yürütür,
- 16.Teşkilat ve görev alanına giren işlemlerin yürütülmesi için bilgi işlem hizmetlerini tasarlar ve uygular, bu amaçla gerekli örgütlenmeyi sağlar,
- 17.Teşkilat ve görev alanına giren işlemleri kontrolörleri vasıtasıyla inceletir ve denetletir.”<sup>40</sup>

05.05.2005 tarihinde kabul edilen ve 16.05.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5345 sayılı Kanun ile Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak, Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuş olup, günümüzde halen bu örgüt adı altında faaliyet göstermektedir. Bununla birlikte, 15.07.2018 tarih ve 30479 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4 Sayılı “Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum Ve Kuruluşlar İle Diğer Kurum Ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”nin 134 ila 157 nci maddelerinde kurumun teşkilatlanması hakkında yapılan düzenlemelerle mevzuatta güncellemeler sağlanmıştır. Kurumun bağlı olduğu Bakanlığın adı da Hazine ve Maliye Bakanlığı olarak değişmiştir.

---

<sup>40</sup> <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=103> (Erişim tarihi:10.10.2014)

### **3.2.2. Türk vergi idaresinin örgütsel değişim çalışmalarının nedenleri**

#### **3.2.2.1. Türkiye’de kamu yönetimi yaklaşımlarındaki değişim**

Birinci bölümde örgütlenmenin dinamik yönünden bahsedilerek değişen şartlar karşısında örgütlerin de değişebileceği ve bu değişimin içsel ve dışsal kaynaklı olabileceği belirtilmişti. Kamu kurumları için dışsal değişim kaynakları arasında kamu yönetimi anlayışındaki değişim önem taşımaktadır.

Türk kamu yönetiminde değişim çabalarının temeli 4 ana açık olarak sınıflandırılan sorunlara dayandırılmaktadır. Bunlar; stratejik açık, bütçe açığı, performans açığı ve güven açığıdır. “Stratejik bir bakış açısından ve uzun vadeli planlamadan yoksun bir çerçevede aşırı büyüyen ve merkezileşen kamu idaresi, gelirlerini aşan harcamalara yönelmekte ve kaynakları verimli kullanamayarak bütçe açığı oluşturmakta; halkın beklentilerini karşılamayarak performans açığı vermekte; bu verimsiz yönetim süreci çeşitli yozlaşma ve yolsuzluk olayları ile birleştiğinde ise halkın yönetime olan güvenini eritmektedir (Başbakanlık, 2003, s. 64)”.

Türk ekonomisinin yaşamış olduğu krizler ve siyasi istikrarsızlıklar da kamu yönetiminin sorunlarında önemli bir etken oluşturmaktadır.

Türk kamu yönetimi gerek yukarıda sözü edilen sorunları ortadan kaldırma çabası gerekse Avrupa Birliği’ne uyum süreci ve IMF vb. uluslararası kuruluşlarla ilişkilerin bir sonucu olarak yeniden yapılanma ihtiyacını sürekli olarak gündeminde tutmuştur.

Türk kamu idaresi özellikle 1980’lerden günümüze kamu yönetimi anlayışındaki değişimden büyük ölçüde etkilenmektedir. Ancak kamu yönetimindeki değişimin söz konusu yıllarda ülkenin yaşadığı siyasi ve ekonomik gelişimden daha yavaş gerçekleştiğini söylemek mümkündür. Kamu yönetimindeki değişimin ülkenin diğer alanlarındaki değişime paralel olmayışı da ayrı bir problem kaynağı oluşturmaktadır.

Türk kamu yönetiminin sorunlarının bir kısmı merkezi yönetim yerinden yönetim ilişkilerinden kaynaklı iken, bir kısmı ise organizasyon yapısı ve hizmet sunum şekilleri ile ilişkilidir.

Türk kamu yönetiminin sorunları günümüz siyasi, sosyal ve ekonomik koşulları ile ilişkilendirilebilmekle birlikte, tarihsel süreçte süregelen sorunlar da mevcuttur. Dolayısıyla sorunlar yeni olmadığı gibi çözüm arayışları da yeni değildir.

Kamu yönetiminde reforma yönelik en kapsamlı projeler Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırması Raporu (MEHTAP, 1963), İdarenin Yeniden Düzenlenmesi İlkeler ve Öneriler (İYD, 1972), Kamu Yönetimi Araştırma Projesi (KAYA, 1991) olarak değerlendirilebilir. Bununla birlikte kamu yönetiminin ve çeşitli kurumların sorunlarının tespiti ve değerlendirilmesi amacıyla birçok yerli ve yabancı araştırma raporu hazırlanmıştır.

Yayman (2005, s. 278) çalışmasında her üç raporu da inceleyerek benzerlik ve farklılıklarına değinmiş ve raporlarda belirtilen idari reform nedenlerini şu ortak ifadelerle özetlemiştir.

“1- Kamu yönetimi kapsamındaki bir kısım görevler ya hiç yapılmamakta ya da ancak sınırlı ölçülerde ve amaçtan uzak biçimde gerçekleştirilmektedir.

2- Temel nitelikli bazı görevlerin yürütülmesinde hizmette birlik ve bütünlük temel bir sorun olarak her alanda kendisini göstermektedir.

3- Bazı görevler merkezi yönetim kapsamında bulunmakla birlikte, görevi gerçekleştirecek fonksiyonel nitelikte örgütsel düzenlemelere gidilmediğinden, mevcut yapı günümüzün ihtiyaçlarını karşılayamamaktadır.

4- Merkezi yönetim görevlerinin büyük bir kısmında gereksiz ve amacı aşan bir büyüklüğe ulaşmıştır.

5- Kamu kurum ve kuruluşlarında; görev, yetki, sorumluluk dengesi iyi kullanılmadığından, hizmetlerde etkinlik ve verimlilik sağlanamamaktadır.

6- Vazifelerin bölünüşünde ve düzenlenmesinde görev ve örgüt ile çevresel girdi ve değişkenler göz ardı edildiğinden, pek çok kurumda işlevsiz alt hizmet birimlerinin doğmasına neden olmaktadır. Bu karmaşa pek çok işin ve görevin ortada kalmasına ve vazifelerin etkili, hızlı biçimde yapılmasına engel olmaktadır.

7- Merkez-taşra ve yerel yönetimler arasında görevlerin rasyonel dağılımı gerçekleştirilememiştir.

8- Genel itibarıyla kamu yönetiminde yoğun ve sürekli olarak bir kaynak problemi yaşanırken ivedilik taşımayan kimi meselelerde kaynak savurganlığı gözlenmekte; sınırlı kaynaklardan, daha etkili olarak yararlanma yoluna gidilememektedir.”

Bu sorunların genel bir sınıflandırması yapılmak istenildiğinde ise “Yapısal/Örgütsel Sorunlar, Personel Sorunları, Uygulama ve Süreç Sorunları, Bürokratik Kültür Sorunu” başlıkları altında değerlendirilebileceği ifade edilmektedir (Yayman, 2005, s. 278).

Türk kamu yönetiminin geçmişten günümüze süregelen sorunlarının çözümü için bir reform gereği sürekli olarak vurgulanmış ve bu reformun toplumun tüm kesimlerince benimsenmesi ve desteklenmesi beklenmiştir. Kamu yönetiminde yeniden yapılanmanın gerekliliğini anlatan ve bu sürecin ne yönde gerçekleştirileceğini ele alan bir çalışma hükümet tarafından 2003 yılında hazırlanmış ve “Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim” başlığıyla sunulmuştur. Söz konusu çalışmada “kamu yönetiminin değişiminin sistem yaklaşımı çerçevesinde parçalardan değil sistemin bütününden başlatılması, değişime temel bir yön verilmesi ve değişim sürecindeki uyumsuzlukların en aza indirilmesi gerektiği” vurgulanmıştır (Başbakanlık, 2003, s. 122).

Türk kamu yönetiminin sorunlarının çözümü için yönetim yapısında yapılacak değişikliklerin yeterli olmadığı kamu yönetiminde bir paradigma değişiminin gerekliliği üzerinde duran çalışma “stratejik yönetim”, “etkinlik”, “şeffaflık”, “hizmet odaklılık”, “performansa dayalılık”, “yönetişim” gibi kavramlara yer vererek tüm dünyada kamu yönetiminde reform hareketlerinin temelini oluşturan düşüncelerle aynı çizgiden yola çıkmaktadır.

Bu süreçte nicelik yerine kalitenin vurgulandığı bir dönüşüm ile

“- İdare etme anlayışından yönetişime,

- Bürokrasi merkezli yapıdan birey ve toplum merkezli yapıya,

- Tek taraflı belirleyicilikten çok yönlü katılıma,

- Gündelik sorunlarla boğuşmaktan stratejik yönetime,

- Girdi odaklılıktan sonuç odaklılığa,

- Aşırı ve hantal bürokrasiden etkinliğe,

- Kapalı ve gizlilik kültüründen saydamlığa,

- Hiyerarşik ve kurallara dayalı denetimden performansa ve kamuoyuna dayalı

çok aktörlü denetime,”

geçiş sağlanarak etkin, demokratik ve hizmet odaklı yönetim gerçekleştirilebileceği vurgulanmaktadır (Başbakanlık, 2003, s. 122).

Bu ifadelerin çalışmamızın İkinci Bölümünde “Kamu Yönetiminde Yeni Kavramlar” Başlığı altında kısaca açıkladığımız “Yeni Kamu Yönetimi” yaklaşımını yansıttığını söylemek mümkündür.

Türk vergi idaresi de kamu yönetiminin bir parçası olarak kamu yönetimi anlayışındaki değişimden etkilenmektedir. Kamu yönetiminin güncel kavramları olan “stratejik yönetim”, “etkinlik”, “şeffaflık”, “hizmet odaklılık”, “performansa dayalılık”, “yönetişim” Türk vergi idaresinin değişim stratejisine esas oluşturmaktadır. Bir sonraki başlıkta ele aldığımız Türk vergi idaresinin sorunları incelendiğinde kamu yönetiminin temel sorunları ile paralellik taşıdığı görülmektedir. Bu nedenle sorunların çözümüne yönelik geliştirilen stratejiler vergi idaresinin kendi kurumsal yapısına yönelik çözümleri içermekle birlikte, kamu yönetiminin paradigma değişimini de yansıtmaktadır.

### ***3.2.2.2. Türk vergi idaresinin sorunları ve çözüm arayışları***

Bir örgüt olarak Türk vergi idaresinin değişim gerekliliğinin içsel nedenlerini, vergi idaresinin süregelen sorunlarının çözümü düşüncesi ile idarenin etkin ve verimli çalışması hedefi oluşturmaktadır.

Vergi idaresinin hizmet kalitesinin iyileştirilmesine yönelik düşünce ve çalışmalar sürekli olarak gündemde bulunmakta iken, mevcut yapı dışında bir gelir teşkilatı kurulması 2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmasıyla gerçekleşmiştir.

Gelir teşkilatının değiştirilmesine ilişkin görüşler 1950’li yıllardan itibaren tartışma konusu olmuş, ancak bu değişikliğin kapsamına ilişkin çok çeşitli fikirlerin ileri sürülmesi tartışmanın 2000’li yıllara dek sürmesine neden olmuştur. Yabancı uzmanlar tarafından gelir idaresinin yeniden yapılanması özelinde ve/veya Türk kamu yönetiminin yeniden yapılanma ihtiyacı ana başlığı itibariyle düzenlenen çeşitli çalışma ve raporlarda konuya yer verilmiş, yerel bazı kuruluşlar ve Maliye Bakanlığı ise yine aynı sorunları ve önerileri ele aldıkları çeşitli çalışmalar aracılığıyla konuyu sürekli olarak gündemde tutmuşlardır.

Gelir İdaresinin sorunlarını ve çözüm önerilerini içeren birçok yabancı kaynaklı çalışma (James W. Martin ve Frank C.E. Cush (1951); B. Frank White (1963); Daniel L. Tucker (1970); Leif Muten (1972); Socorro Velazquez, Jr (IRS-1999)) yapılmıştır. Söz konusu çalışmalarda özellikle idari konular üzerinde durulmuş, bu konularda

tespitler yapılmış ve bu doğrultuda geliştirilen çözüm önerilerine yer verilmiştir. Çalışmalar arasında geçen yıllara rağmen gelir idaresinin sorunlarının benzer nitelikler taşıdığı görülmektedir. Söz konusu çalışmalarda yer alan temel tespitlere aşağıda kısaca yer verilecektir.

Martin ve Cush tarafından hazırlanan 13 Ağustos 1951 tarihli “Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkında Rapor”da gelir idaresinin önemi vurgulanırken, mevzuatın da ihmal edilmemesi şartıyla yönetim üzerinde durulması gerektiği belirtilmiştir. Raporda gelir idaresinin sorunlarının temelinde aşırı merkezîyetçilik bulunduğu belirtilerek, merkezîyetçiliğin terkedilmesi halinde para ve zaman kaybının önüne geçilebileceği yönünde değerlendirmelerde bulunmaktadır (Martin ve Cush, 1951, s. 10).

2 Aralık 1963 tarihli “Türkiye’de Vergi İdaresi” konulu White Raporu’nda Türkiye’de gelir idaresine ilişkin en önemli problemin Maliye Bakanlığı içinde yukarıdan aşağıya sadece gelir konuları ile uğraşan bir birimin bulunmaması olduğu ortaya koyularak, Maliye Bakanı’na doğrudan bağlı bir Gelirler Müsteşarı altında örgütlenmiş bir teşkilat önerilmiştir. Sorunun reorganizasyon ile çözülemeyeceği, bu şekilde bir teşkilatın yeniden yaratılması gerektiği ifade edilmiştir. Gelirler Müsteşarı’na bağlı olarak bir teftiş birimi, personel ve idari işleri yerine getirmek üzere bir birim, Gelir İşleri Genel Müdürlüğü ile Hesap Uzmanları Kurulunun bu yeni yapıda yer alması gerektiği belirtilmiştir (White Raporu, 1963, s. 3-4).

Raporda örgüt yapısı ile ilgili üzerinde durulan bir diğer nokta taşra örgütlenmesine ilişkin olarak, valilerin, defterdarların ve malmüdürlerinin vergi idaresi ile ilişkisinin kesilmesi yönündedir. Bölge Gelir Müdürlükleri kurularak vergi dairelerinin bunların yetki ve sorumlulukları altında çalışması öngörülmüştür. Ayrıca bu yeni örgütlenmenin vergi türlerine göre değil, fonksiyonlara göre gerçekleştirilmesi gerektiği vurgulanmıştır (White Raporu, 1963, s. 4-5).

White Raporu’nda (1963, s. 11) “posta hizmeti ve çek kullanımındaki yetersizlikten kaynaklanan mükelleflerin vergi idarelerine gelmek ve söz konusu idarelerde de servis servis dolaşmak ve saatlerce beklemek zorunda kalmalarına” ilişkin eleştiri örgütlenme dışında gelir idaresinin sorunlarının diğer bir yönüne işaret etmektedir.

Bu önemli çalışmalar sonucunda ortaya konulan sorun ve çözüm önerilerinin değerlendirilmesi amacıyla Maliye Bakanlığınca da çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bunlardan birincisi 1964 yılında dönemin Maliye Bakanı Ferit Melen tarafından yabancı ülkelerdeki vergi idarelerini incelemek üzere kurulan “Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yeniden Düzenleme Komisyonu”na yapılan çalışmadır. Aynı yıl Vergi Reform Komisyonunca Gelir İdaresi Başkanlığı yasa tasarısı hazırlanmış, 1972 yılında ise gelir idaresinin gelirler genel sekreterliği şeklinde örgütlenmesini öngören bir yasa tasarısı hazırlanmış ancak meclisten geçememiştir. 1982 yılında Eski Maliye Bakanı Adnan Başer Kafaoglu da daha önceki çalışmalarla aynı yönde tespitler içeren bir rapor hazırlamıştır.

Yukarıda açıklandığı üzere 1950’li yıllardan günümüze yapılan çeşitli çalışmalarda gelir idaresinin sorunları kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır. Çalışmalarda gelir idaresinin sorunlarının ana kaynağı olarak; vergi sisteminde beyan esasına geçilerek vergicilik açısından önemli bir reform gerçekleştirilirken Osmanlıdan devralınan vergi idaresi yapısının büyük değişiklikler geçirmeden sürdürülmesi gösterilmektedir. Değişen bu sistem karşısında vergi idaresinin de farklı yaklaşımlar izlemesi ve bu doğrultuda örgütlenmesi gerektiği açıktır.

Bu durum 1970’lerde hazırlanan “Gelirler Genel Sekreterliği Kanun Tasarısı”nın gerekçesinde şu şekilde ifade edilmiştir:

“...1950 yılından itibaren vergi anlayışı, vergileme amacı, vergi sistemi ve tekniği, vergicilik hizmetlerinin mahiyeti ve izlenen vergi politikası büyük çapta değişmiş, fakat bu hizmetleri yürütecek olan vergi idaresi teşkilatı ve teşkilatın uyguladığı sistem ve metod hemen hemen aynen muhafaza edilmiştir. Bunun tabii bir sonucu olarak da mevcut vergi idaresi, vergi ve vergicilik hizmetlerine hakimiyet bir yana, geriden takipte dahi güçlük çeken bir duruma gelmiştir. Bu itibarla vergi idaresinin yeniden örgütlenmesini bugün artık kaçınılması imkansız ve memleket menfaatleri yönünden en ağırlıklı bir problem olarak ele almak ve süratle gerçekleştirmek gerekir (TOBB, 1992, s. 235)”.

Bu temel problemin yansıması olarak görülebilecek olan gelir idaresinin örgütlenmesine ilişkin temel sorunlar TOBB’un 1992 yılı “Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu”nda ayrıntıları ile ele alınmış ve aynı yıl çeşitli sivil toplum kuruluşlarının görüşleri doğrultusunda hazırlanan “Vergi Uzlaşma Taslağı”nda da yer



almış ve 1996 yılında hazırlanan TOBB raporunda da benzer başlıklarla değerlendirilmiştir.

Gelir İdaresinin 5345 sayılı Kanun ile yeniden örgütlenmesinden önceki daha yakın tarihli (2000) Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Derneğinin (MBGKD) “Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma İhtiyacı” başlıklı çalışmasında ise Gelir İdaresinin sorunları aynen varlığını korumakla birlikte “*Yönetim Yapısından Kaynaklanan Sorunlar*”, “*Personel Yönetimine İlişkin Sorunlar*”, ve “*Denetime İlişkin Sorunlar*” başlıkları altında ele alınmıştır. Bunlar kısaca aşağıda özetlenmiştir:

#### ***Yönetim Yapısından Kaynaklanan Sorunlar***

- Gelir İdaresinin ekonomi alanındaki stratejik konumu ve öneminin yeterince dikkate alınmaması,

- Gelir İdaresinin mevzuat ile belirlenen görevlerini etkin ve verimli olarak yerine getirmesi için gereken özerk yapıya sahip olmaması,

- Gelir İdaresinin stratejik plan ve performans programlarına sahip olmaması, birimlerce hazırlanan plan ve programların ise koordinasyon içermemesi,

- Gelir İdaresinin merkez ve taşra teşkilatı arasında fonksiyonel anlamda bir bütünlük bulunmaması, (Vali ve kaymakamların idari anlamda vergi sürecine dahil olmaları, Defterdarlık biriminin Gelirler Genel Müdürlüğü ile vergi daireleri arasındaki hiyerarşik konumunun belirsizliği)

- Gelir İdarelerinin icracı birimi olan vergi dairelerinin çeşitli yetersizlikler nedeniyle gerçek işlevlerini yerine getirememesi dolayısıyla yalnızca arşiv işlevi görmesi,

- Gelir İdaresinin merkez ve taşra örgütünde görev, yetki ve sorumlulukların net olarak belirlenmemesi nedeniyle, idarecilerin risk alma ve inisiyatif kullanma eğilimlerinin düşük olması, ( MBGKD, 2000, s. 2)

#### ***Personel Yönetimine İlişkin Sorunlar***

-Personele yönelik performans değerlendirmesi ve denetim süreçlerinin kullanılmaması nedeniyle çalışanların “sicil notu” gibi klasik usullerle değerlendirilmesi,

- Yetişmiş personelin maddi ve manevi motivasyon eksikliği nedeniyle kurumda kalmamasının sürekli olarak tecrübeli ve uzman personel ihtiyacını gündemde tutması,

- Atanma, yer değiştirme ve yükselmeye ilişkin objektif kriterlerin bulunmaması,
- Hizmet içi eğitimlerin mevzuat değişiklikleri ile eř zamanlı olarak gerçekleştirilememesi, ( MBGKD, 2000, s. 2)

### ***Denetime İlişkin Sorunlar***

- İ ve dış denetime ilişkin koordinasyon sağlayan merkezi bir birim bulunmaması nedeniyle denetimde çok başlılığın oluşması,
- Denetim elemanlarına yönelik performans ölçümü kriterlerinin bulunmaması,
- Çağdaş teknolojinin denetim faaliyetlerinde yeterli düzeyde kullanılmaması nedeniyle, denetim oranının düşük düzeyde kalması,
- Denetim programlarının oluşturulmasında kullanılacak kriterlerin belirli olmaması,
- Mükelleflere yönelik risk değerlendirilmesi yapılmaması nedeniyle etkin ve verimli denetim yapılamaması,
- Denetimin kayıtlı mükelleflere yönelik olarak matrah farkı bulma yaklaşımı ile gerçekleştirilmesi nedeniyle önleyici işlevinin kullanılamaması, ( MBGKD, 2000, s. 2)

Karaarslan (2004) alışmasında Gelir İdaresinin sorunlarına yönelik olarak hazırlanan raporlardan özellikle Martin ve Cush raporundan yola çıkararak yapmış olduğu gelir idaresinin reform ihtiyacına ilişkin değerlendirmelerinde gelir idaresinin yeniden yapılanma ihtiyacı içinde olduğunu belirtmekle birlikte, bunun çoğu zaman üzerinde durulduğu şekilde merkez teşkilatının değil taşra teşkilatının yapılanması şeklinde gerçekleşmesi gerektiğini vurgulamıştır.<sup>41</sup>

Söz konusu çalışmada gelir idaresinin reformunda Gelirler Genel Müdürlüğünün Maliye Bakanlığından bağımsız bir kuruluş olarak örgütlenmesinin esas alınmasına gerekçe olarak söz konusu müdürlüğün uygulama yoğunluğu nedeniyle politika belirleme işlevini gereği gibi yapamamasının gösterilmesi eleştirilerek kurumun çıkardığı kanun ve alt mevzuat sayısı buna kanıt olarak gösterilmektedir.

Ancak ıkarılan kanun ve diğer mevzuata ilişkin sayısal verilerin kurumun politika belirleme işlevini etkin olarak yerine getirdiğini göstermekte tek başına yeterli

---

<sup>41</sup><http://www.erkankaraarslan.org/wp-content/uploads/2012/10/14.3-Maliye-Politikalar%C4%B1n%C4%B1n-Gelece%C4%9Fi-A%C3%A7%C4%B1s%C4%B1ndan-Gelir-%C4%B0daresinin-Yeniden-Yap%C4%B1land%C4%B1r%C4%B1lmas%C4%B1.pdf> (Erişim tarihi:22.11.2014)

olmayacağı açıktır. Bu konuda nicelik ile birlikte niteliksel değerlendirme de yapılması gerekmektedir. Söz konusu mevzuatın ihtiyaçlara ne ölçüde cevap verdiği, hukuk tekniği açısından yeterliliği, uygulamada pratikliği vb. birçok yönden değerlendirilmesi yeterlilik ve etkinlik açısından bir ölçüt oluşturabilecektir.

Martin ve Cush raporunda vurgulanan “taşranın görev ve sorumluluklarına uygun ölçüde yetkiye sahip olmayışı, hatta açık olan mevzuat hükümlerinin uygulanmasının dahi merkezin onayına sunulması gereğinin” yarattığı etkinsizliğe değinen Pür (1993, s. 3), gelir idaresinin yeniden yapılanma çalışmaları ile merkeziyetçi yapıdan uzaklaşmaya çalışmakla birlikte taşranın yetkilerini sınırlayarak merkeziyetçiliğini sürdürdüğü yönünde eleştiride bulunmaktadır. Büyük şehirlerdeki çalışanların yeterlilik ve tecrübeleri daha fazla olduğu halde, bunların yapmış olduğu işlemlerin merkezdeki daha az tecrübeli çalışanların onayına tabi bulunmasının olumsuz sonuçları vurgulanmaktadır. Taşradaki tüm illerde aynı vasıfta personel bulunmasının mümkün olmaması nedeniyle, taşradaki çalışanların yeteneklerini gözeterek her duruma ayrı uygulama getirilemeyeceğinden, merkez teşkilatınca standardı sağlamak amacıyla yoğun kırtasiyecilik yaratan bu uygulamaların sürdürüldüğü belirtilmektedir (Pür, 1993, s. 3).

2000 yılı itibariyle gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasına ilişkin konulara IMF, Dünya Bankası ve Avrupa Birliği gibi uluslararası kuruluşların Türkiye ile ilgili olarak düzenledikleri belgelerde yer vermeye başlandığı, bunun sonucu olarak da Maliye Bakanlığının söz konusu çalışmalara ağılık vererek ABD Federal Vergi İdaresinin model alındığı bir teknik desteği Amerika Birleşik Devletlerinden aldığı belirtilmektedir. (Öner, 2005, s. 681)

Gelir idaresinin sorunlarının ve bu sorunlara ilişkin geliştirilen farklı çözüm önerilerinin yukarıda yer verilen çalışmalar dışında ele alındığı birçok akademik makale, tez, konferans ve bildiri geçmişten günümüze kadar karşımıza çıkmakta ve gelir idaresinin köklü bir değişimini yansıtan 2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmasının dahi gelir idaresinin sorunlarına ve bu konudaki tartışmalara bir son vermediği görülmektedir.

### **3.3. Türk Vergi İdaresinin Örgütsel Değişim Çalışmaları Sonucu Oluşturulan Güncel Model**

#### **3.3.1. Örgüt yapısının temel hukuki dayanağı**

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), 05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'a istinaden Maliye Bakanlığına bağlı olarak kurulmuştur. 5345 sayılı Kanunun adı "Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun" iken, 02.07.2018 tarihli 703 sayılı KHK'nin 70'inci maddesiyle "Gelir İdaresi Başkanlığı ile İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun" şeklinde değiştirilmiştir. Söz konusu Kanunun adı ile birlikte 1 ila 28, 29, 30 ila 35, Ek Madde 1, Geçici Madde 1 ila Geçici Madde 7, 24.06.2018 tarihinde birlikte yapılan Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Cumhurbaşkanlığı seçimleri sonucunda Cumhurbaşkanı'nın andiçerek göreve başladığı tarihte (09.07.2018) iptal edilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığının teşkilatı hakkında düzenlemeler 15.07.2018 tarih ve 30479 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4 sayılı "Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar İle Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi"nin 134 ila 157'nci maddelerinde yapılmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak örgütlenen kurum, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I) sayılı Cetveldeki genel bütçeli kuruluşlar arasında yer almaktadır.

Önceki bölümlerde ayrıntıları ile açıklanan gelir idaresinin önemi ve idarenin farklı dönemlerde ve farklı platformlarda ortaya konulmuş olan sorunlarının çözümünün gerekliliği vurgulanarak yönetim kapasitesinin güçlendirilmesi ve yeni bir anlayışla yapılandırılması ihtiyacının dile getirildiği genel gerekçe ile ortaya konulan "Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Tasarısının" bölge müdürlükleri şeklinde örgütlenmeyi içeren ilk hali, bölge müdürlüklerinin tasarıdan çıkarılması dahil çeşitli değişiklikler geçirmekle birlikte kanunlaşmamıştır. Günümüzdeki yapının dayanağını oluşturan hali ise, çeşitli tartışmalar ve eleştirilerle

birlikte TBMM’de kabul edilmiş ve Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.<sup>42</sup>

Mükellefe en iyi hizmet anlayışı esas alınarak hazırlandığı vurgulanan Tasarıda, yeniden yapılanmaya konu olan Türk Gelir İdaresi’ne ilişkin hedefler şu cümlelerle açıklanmıştır:

“...Gelir idaresinin Maliye Bakanlığına bağlı bir başkanlık şeklinde örgütlenmesi öngörülmektedir. Önerilen yapıda; güçlü bir merkez ve taşra teşkilatının oluşturulması, yönetsel anlamda taşranın doğrudan merkeze bağlı olması, yetki devrini esas alan ve mümkün olduğunca yatay bir organizasyonun ortaya konulması, bu amaçla merkez ve taşradaki fonksiyonel birimlerin hiyerarşiye yol açmadan doğrudan ve hızlı bir şekilde iletişiminin sağlanması hedeflenmiştir. Merkezde yer alan birimlerin strateji geliştirme, koordinasyon ve yönlendirme kapasiteleri artırılırken taşra birimlerine insiyatif kullanma ve operasyonel esneklik imkanının sağlanması, merkez ve taşradaki birimlerin görev tanımları netleştirilerek mükerrerliklerin önlenmesi, özellikle taşra yapılanmasında ortak hizmetlerin birleştirilerek etkinliğin ve verimliliğin artırılması, sadece vergi türlerini esas alan mevcut vergi tipi organizasyon yapısından; mükellef odaklılığı esas alan fonksiyonel bir yapıyı da bünyesine taşıyan karma yapılanmaya gidilmesi hedeflenmektedir.”<sup>43</sup>

Merkez ve taşra teşkilatından meydana gelen Başkanlığın merkez teşkilatı 5345 sayılı Kanununun ilk halinde ana hizmet, danışma ve yardımcı hizmet birimleri başlıkları altında sayılan birimlerden oluşmaktadır. Taşra teşkilatı ise, doğrudan merkeze bağlı Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde Vergi Dairesi Müdürlüklerinden oluşmaktadır.

Kanunda yer alan Vergi Dairesi Başkanlıklarının kuruluş yerleri ve sayıları ile bunlara ilişkin değişikliklerin Bakanlar Kurulunca belirleneceği hükmü gereği, 2005/9064 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Türkiye genelinde 29 ilde Vergi Dairesi Başkanlıkları kurulmuştur.

---

<sup>42</sup> 5333 sayılı Kanun Tasarısı ve 5345 sayılı Kanunun Tasarı hali ile Plan ve Bütçe Komisyon Raporlarına [https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari\\_teklif\\_gd.onerge\\_bilgileri?kanunlar\\_sira\\_no=30505](https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_teklif_gd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=30505)  
[https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari\\_teklif\\_gd.onerge\\_bilgileri?kanunlar\\_sira\\_no=31518](https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_teklif_gd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=31518)  
adreslerinden ulaşılabilir. (Erişim tarihi:10.07.2018)

<sup>43</sup> [https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari\\_teklif\\_gd.onerge\\_bilgileri?kanunlar\\_sira\\_no=30505](https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_teklif_gd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=30505)  
(Erişim tarihi:10.07.2018)

05.08.2006 tarih ve 2006/10788 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de İstanbul'da Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmuştur. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının kuruluş gerekçesi şu şekilde açıklanmaktadır:

“Toplam vergi tahsilatının önemli bir parçasını oluşturan ve ekonomide belirli bir ağırlığı olan işletmelere sunulacak hizmetlerin düzeyi ve kalitesinin diğer mükelleflere sunulmanın üzerinde olması ve bu firmalar için özel uygulama ve işlemler geliştirilmesi gereği bütün dünyada kabul görmüş bir gerçektir. Bu yaklaşımın bir sonucu olarak ülkeler vergi idareleri içinde büyük mükellefler için ayrı bir yapı kurmak ve bu yolla idare ile büyük mükellefler arasındaki iletişimin geliştirilmesini sağlayarak söz konusu mükelleflere özel ve daha iyi hizmetler sunma eğilimindedirler.

.....

Büyük mükelleflerin tek bir merkezden idare edilmesi amacıyla ayrı bir yapı oluşturmanın vergi gelirlerinin arttırılması ve korunması, denetim faaliyetlerinde etkinliği sağlaması, ödenmemiş veya tahsil edilememiş vergilerin yönetimini geliştirmesi ve mükelleflere daha iyi hizmet sunarak mükellef davranışlarını pozitif olarak etkilemenin bir yolu olarak görülmesinin bir sonucu olarak Türkiye’de de bu yönde girişimler başlatılmıştır.”<sup>44</sup>

Gelir İdaresi Başkanlığının değişmeden önceki hali ile 5345 sayılı Kanunda sayılan görevleri şunlardır:

- “**MADDE 4.a)** Bakanlıkça belirlenen Devlet gelirleri politikasını uygulamak.
- b) Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek.
- c) Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak.
- d) Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.
- e) Devlet gelirleri politikasıyla ilgili kanun ve kararname çalışmalarına katılmak.
- f) Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak.
- g) (5615 sayılı Kanununun 18 inci maddesiyle değişen bent Yürürlük; 04.04.2007) İşlem ve eylemlerinden dolayı idarî yargı mercilerinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yoluna gitmek; temyiz yoluna gidilip gidilmeyeceği hususunda taşra teşkilâtına muvafakat vermek; şikâyet başvurularını karara bağlamak; uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak.
- h) Vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek.
- i) Vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muaflık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek.

---

<sup>44</sup> <http://www.bmvdb.gov.tr/sites/kurumsal/baskanin-mesaji> (Erişim tarihi:10.07.2018)

- j) (646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu maddesiyle değişen bent Yürürlük; 10.07.2011)Vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak.
- k) Mahallî idare gelirleri politikası ile Devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı tedbirler almak.
- l) Gelirleri etkileyen her türlü kanun tasarı ve tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek.
- m) Gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek.
- n) Görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak.
- o) Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak.
- p) Nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak.
- r) Kamu Görevlileri Etik Kurulunun belirlediği ilkeler çerçevesinde kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak.
- s) Faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak.
- t) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.”

4 sayılı “Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar İle Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”nin 137’nci maddesinde ise Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri şu şekilde sayılmaktadır:<sup>45</sup>

- a) Devlet gelirleri politikasını uygulamak.
- b) Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek.
- c) Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak.
- ç) Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.
- d) Devlet gelirleri politikasıyla ilgili mevzuat çalışmalarına katılmak.
- e) Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak.
- f) İşlem ve eylemlerinden dolayı idarî yargı mercilerinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yoluna gitmek; temyiz yoluna gidilip gidilmeyeceği hususunda taşra

---

<sup>45</sup> Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri 5345 sayılı Kanun’da yer alan düzenlemeler paralelinde sayılmış olup, bendlerin alfabetik işaretlenmesinde farklı bir sıra izlenmiş ve bazı ifadelerde gerekli değişikliklere yer verilmiştir.

teşkilâtına muvafakat vermek; şikâyet başvurularını karara bağlamak; uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak.

g) Vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek.

ğ) Vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muafık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek.

h) Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak.

ı) Mahallî idare gelirleri politikası ile Devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı tedbirler almak.

i) Gelirleri etkileyen her türlü mevzuat tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek.

j) Gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek.

k) Görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak.

l) Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak.

m) Nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak.

n) Kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak.

o) Faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak.

ö) Kanunlarla, Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle ve ilgili mevzuatla verilen diğer görevleri yapmak.

Gelir İdaresi Başkanlığı merkez teşkilatı birimlerinin görev ve yetkileri, 4 Sayılı “Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar İle Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”nde (Eski düzenlemede 5345 sayılı Kanunda), Başkanlığın taşra teşkilatı birimi olan Vergi Dairesi Başkanlıklarının görev ve yetkileri ise “Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği”nde sayılmıştır. Taşra teşkilatının temel uygulama birimi olan vergi daireleri, “Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği”nde belirlenen görev ve yetkilerini “Vergi Daireleri İşlem Yönergesi” çerçevesinde yerine getirmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra örgütlenmesinde yer almamakla birlikte, 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”nde düzenlenen Vergi Danışma



Komitesi; vergi kanunlarının uygulanması sırasında ortaya çıkan tereddütlerin giderilmesi ve uygulama birliğinin sağlanması için ilke ve prensiplerin oluşturulmasına yönelik önerilerde bulunmak üzere; ilgili başkan yardımcısının başkanlığında ilgili daire başkanları, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve ilgili meslek birliği temsilcileri ile akademisyenlerden oluşacak şekilde kurulacak ve teşkili ile çalışma usul ve esasları Başkanlıkça belirlenecektir. Vergi Danışma Komitesine ilişkin bu hüküm 5345 sayılı Kanunun değişmeden önceki halinde de düzenlenmiştir.

### **3.3.2. Gelir İdaresinin merkez örgütü**

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'da sayılan Merkez örgütü birimleri şunlardır;<sup>46</sup>

#### ***Ana Hizmet Birimleri***

Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı (I, II, III, IV )

Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı

Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı (I, II)

Tahsilat ve İhtilafli İşler Daire Başkanlığı (I, II)

Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı (I, II)

Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı

#### ***Danışma Birimleri***

Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı

Hukuk Müşavirliği

Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği

#### ***Yardımcı Hizmet Birimleri***

İnsan Kaynakları Daire Başkanlığı

Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı

Daha önce ana hizmet birimleri arasında yer almakta olan Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı, 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 9'uncu maddesiyle yürürlükten kaldırılarak, Vergi Denetim Kurulu çatısı altında toplanan diğer denetim birimleri ile birlikte faaliyet göstermektedir.

---

<sup>46</sup> <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1039> (Erişim tarihi:02.05.2015)

5345 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı ana hizmet birimleri arasında yer almakta olan Gelirler Genel Müdürlüğü gelir idaresinin temel fonksiyonlarını yerine getirmekte idi. Gelirler Genel Müdürlüğünün görevleri 13.12.1983 tarih ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 12'nci maddesinde sayılmakta iken 5345 sayılı Kanun ile bu madde yürürlükten kaldırılmıştır.

4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 140'ıncı maddesinde ise Başkanlığın hizmet birimleri gruplandırılmaksızın aşağıdaki şekilde sayılmıştır:

- a) Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı.
- b) Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı.
- c) Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı.
- ç) Tahsilat ve İhtilafli İşler Daire Başkanlığı.
- d) Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı.
- e) Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı.
- f) Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.
- g) Personel Daire Başkanlığı.
- ğ) Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı.
- h) Hukuk Müşavirliği.
- ı) Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği.

### **3.3.3. Gelir İdaresinin taşra örgütü**

4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 152'nci maddesine göre, Başkanlığın taşra teşkilatı, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde Kararnamenin 12'nci bölümünde vergi dairesi başkanlığı ve vergi dairesi başkanına verilen görev ve yetkileri haiz vergi dairesi müdürlüklerinden oluşur.

Vergi dairesi başkanlıklarının kuruluş yerleri ve sayıları ile bunlara ilişkin değişiklikleri belirleme yetkisi 5345 sayılı Kanunun 23'üncü maddesine göre Bakanlar Kurulu'na aitken 4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nde söz konusu yetki Cumhurbaşkanı'na verilmiştir.

Aynı maddede Hazine ve Maliye Bakanı'na ait olan yetkiler ise şu şekilde hüküm altına alınmıştır:

“Vergi dairesi başkanlıklarına bağlı vergi dairesi müdürlükleri ile şubeler kurulmasına ve bunların faaliyete geçirilmesine ilişkin usul ve esaslarla; aynı il sınırları içinde kalmak

kaydıyla mükelleflerin, işyeri ve kanuni merkezlerine bağlı kalmaksızın belirlenecek ölçütlere göre hangi vergi dairesi müdürlüğü veya başkanlığına bağlı olacağını belirlemeye Bakan yetkilidir. Bakan bu yetkisini, madde hükmünde yer alan sınırlamalara bağlı kalmaksızın vergi uygulamaları bakımından gerekli gördüğü hallerde mükelleflerin bağlı olacağı vergi dairesi müdürlüğü veya vergi dairesi başkanlığını belirlemek ve bu belirlemeye bağlı olarak bu dairelerin yetki alanını yeniden oluşturmak şeklinde de kullanabilir.”

“2017 yılı sonu itibariyle Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı bünyesinde 30 Vergi Dairesi Başkanlığı (29 ilde yer alan Vergi Dairesi Başkanlıkları ve İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı), 156 Grup Müdürlüğü, 350 Müdürlük, 5 Şube, 57 Daimi Takdir Komisyonu, 52 Gelir Müdürlüğü, 456 Vergi Dairesi Müdürlüğü, 579 Bağlı Vergi Dairesi (Malmüdürlüğü) bulunmaktadır (GİB Faaliyet Raporu, 2018, s.22)”<sup>47</sup>.

5345 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden önce Defterdarlıklar, Maliye Bakanlığının gelire ilişkin görevlerini yerine getiren taşra teşkilatı birimiydi. Defterdarlık gelir birimleri; vergi daireleri ve gelir müdürlüklerinden oluşmaktaydı. Ayrıca 178 sayılı KHK ile belirli bölgelerde Gelirler Bölge Müdürlüklerinin de kurulmasına ilişkin düzenlemelere yer verilmişti. Gelirler Bölge Müdürlükleri, Gelirler Genel Müdürlüğünün bilgi işlem, istihbarat ve denetim hizmetlerini bölge düzeyinde yürütmekle görevliydi. 5345 sayılı Kanunla 29 ilde vergi dairesi başkanlıkları kurulduğundan bu illerde defterdarlıkların gelire ilişkin görev ve yetkileri sona ermiştir. Ancak vergi dairesi başkanlığı kurulmayan illerde halen defterdarlık gelir birimleri mevcuttur. (Örn. Afyon, Tokat, Burdur vb.)

Gelir İdaresi Başkanlığının taşra örgütü birimlerine ilişkin açıklamalara aşağıda kısaca yer verilmiştir.

### **3.3.3.1. Vergi dairesi başkanlıkları**

Vergi dairesi başkanlıkları, gelir idaresinin devlet gelirlerinin toplanması görevinin en temel aktörüdür. Gelir idaresi merkez teşkilatı birimleri koordinasyon

---

<sup>47</sup> GİB Faaliyet Raporunda vergi dairesi müdürlüğü sayısı olarak belirtilen 456 sayısına vergi dairesi ve tahsil dairesi sıfatına sahip olan Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı ve Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının dahil olduğu açıklamasına yer verilmiş olmakla birlikte, vergi dairesi başkanlıkları sayısının da 30 olarak belirtilmiş olması, birimler açısından sayısal bir mükerrerliğe yol açmaktadır.

sağlama, kurum faaliyetlerini takip ve değerlendirme, iş süreçlerini geliştirme ve mevzuat desteği sağlama gibi faaliyetlerle görevliken, vergi dairesi başkanlıkları gelir toplama fonksiyonunu yerine getirmek üzere mükelleflere doğrudan hizmet veren birimlerdir.

Gelir İdaresi Başkanlığı da Faaliyet Raporunda (2018, s.22) vergi dairesi başkanlıklarının “yetki alanları içinde ekonomik faaliyetleri ve gelişmeleri yakından takip etmek, sektör ve mükellef gruplarının ihtiyaçlarına uygun hizmetleri en iyi şekilde sunmak ve yetkinlikleri geliştirmek suretiyle vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesini” sağladığını belirtmektedir.

Söz konusu ifadede esas fiil vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesinin sağlanması olarak ifade edilmiş ise de bunu yaparken izlenecek yola ilişkin tanımlamalar dikkat çekmektedir. Vergi dairesi başkanlıkları yalnızca mükellefiyet kaydı, beyanname kabul ve vergi tahsilatı gibi bir vergi idaresinin faaliyetlerinden ilk akla gelenleri yerine getirmemekte, yetki alanı dahilinde ekonomik faaliyetleri izleme, analiz etme ve mükelleflere bu doğrultuda en iyi hizmeti sunma yönünde kendini geliştirme gibi görevlerden de sorumlu tutulmaktadır.

5345 sayılı Kanun kapsamında kurulan vergi dairesi başkanlıklarının kuruluş ve görevlerine ilişkin esaslar 07.09.2005 tarihli ve 25929 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği”nde düzenlenmiştir. Ancak 08.02.2015 tarih ve 29261 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği” ile eski yönetmelik yürürlükten kalkmıştır.

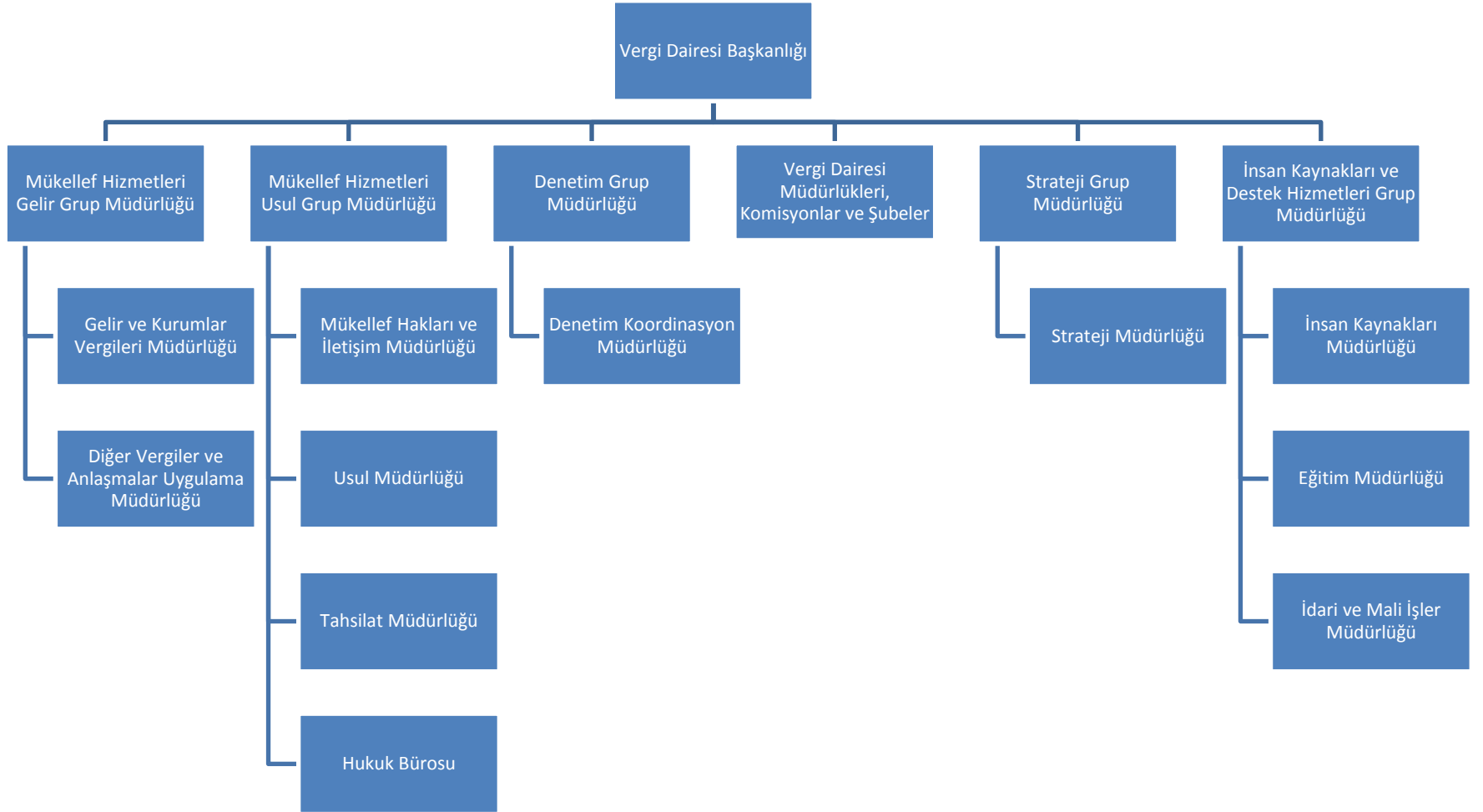
Söz konusu metinlerde, vergi dairesi başkanlıklarının yetki alanı kuruldukları ilin idari sınırları çerçevesinde belirlenmiştir.

08.02.2015 tarihli Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği’nin 4’üncü maddesinde vergi dairesi başkanlığının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na göre “Vergi Dairesi”, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’a göre ise “Tahsil Dairesi” olduğu hükmüne yer verilmekle birlikte, aynı Yönetmeliğin Geçici 1’inci maddesinin 3’üncü bendinde yönetmelikte öngörülen vergilendirme, muhasebe, tahsilat grup müdürlükleri veya bu fonksiyonları haiz daha az sayıda grup müdürlüğü kuruluncaya kadar vergi dairesi başkanlığının, “Vergi Dairesi” ve “Tahsil Dairesi” sıfatlarının bulunmadığı belirtilmiştir.

Vergi dairesi başkanlıklarının amiri vergi dairesi başkanıdır ve görev alanına giren konularda mevzuatla mülki idare amirine, mahallin en büyük mal memuruna verilmiş görev ve yetkilere sahiptir.

Vergi dairesi başkanına bağlı grup müdürlükleri, vergi dairesi müdürlükleri, komisyonlar, müdürlükler ve şubeler bulunmaktadır. Bunların kurulması ve kapatılması illerin ekonomik ve sosyal durumu, coğrafi yapısı, teknolojik gelişmeleri, mükellef sayısı ve büyüklükleri, mükellef grupları, iş yükü ve benzeri ölçütler dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla her ilde farklı sayıda ve farklı adlar altında grup müdürlükleri ve müdürlükler bulunabilmektedir.

Aşağıda Şekil 3.3’de örnek bir Vergi Dairesi Başkanlığı organizasyon şemasına yer verilmiştir.



Şekil 3.3. Vergi Dairesi Başkanlığı Organizasyon Şeması

Kaynak: GİB Faaliyet Raporu, 2018, s. 23

Vergi dairesi başkanlığı birimlerinin oluşturulmasında ve adlandırılmasında merkez örgüt yapısına paralel bir uygulama benimsendiği görülmektedir.

Vergi dairesi başkanlıklarındaki grup müdürlükleri ve şubelerin görevleri ilgili yönetmelikte maddeler halinde sayılmıştır. Ancak yine yönetmeliğin 9'uncu maddesi ile; vergi dairesi başkanlarının başkanlığa bağlı vergilendirme grup müdürlükleri ve tahsilat grup müdürlüklerinin, şubelerde yürütülen işlemleri ile kovuşturma, yoklama, tebliğ gibi işlemlerini, vergi dairesi müdürlüklerine de yaptırmaya yetkili olduğu belirtilerek sınırları mevzuatla belirlenen bu görevler açısından yine mevzuatla verilen yetki dahilinde bir esneklik oluşturulmuştur. Diğer taraftan Gelir İdaresi Başkanlığının yeterli sayıda şube kurabileceği, ancak şube kurulmayan yerlerde şubelere verilen görevleri vergi dairesi başkanlığı bünyesinde yer alan vergilendirme ve/veya tahsilat grup müdürlüğü veya vergi dairesi müdürlüklerine verme yetkisine sahip olduğu hüküm altına alınmıştır.(m.22)

Yönetmeliğin söz konusu hükümlerinin, Gelir İdaresi Başkanlığının yeniden yapılanma sürecinde geçireceği dönüşümün aşamalı olarak gerçekleştirilebilmesi nedeniyle bu süreçte ortaya çıkabilecek görev ve yetki karmaşasını önlemek amacıyla taşıdığı söylenebilir. Gelir İdaresi Başkanlığı ve dolayısıyla vergi dairesi başkanlıklarının kuruluşu 2005 yılında gerçekleştirilmiş olmakla birlikte 2015 yılına kadar vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde şube oluşturulmuş bir örneğe rastanılmamaktadır. Bu nedenle mevzuatta şubelere verilmiş olan görevlerin genel itibariyle vergi dairesi müdürlüklerince yerine getirildiği görülmektedir.

Ancak Gelir idaresi Başkanlığınca “Tek Vergi Dairesi” pilot uygulaması olarak ifade edilen Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı örgütlenme modelinde, esasen 2005 yılında 5345 sayılı Kanunla çerçevesi oluşturulan ve Vergi Dairesi Başkanlıkları Kuruluş ve Görev Yönetmeliğinde de temel alınan örgüt yapısının oluşturulmaya çalışıldığı görülmektedir.<sup>48</sup>

---

<sup>48</sup>Eskişehir vergi dairesi başkanlığının faaliyete geçmesi ile ilgili duyurular <http://www.gib.gov.tr/node/102074> (Erişim tarihi:05.02.2015)  
<http://www.gib.gov.tr/cifteler-ve-sivrihisar-vergi-dairesi-mudurlukleri-tek-vergi-dairesi-modeli-kapsaminda-subeye> (Erişim tarihi:20.08.2015)  
<http://www.evdb.gov.tr/index.php/eskisehir-vergi-dairesi-duyurulari/eskisehir-vergi-dairesi-mukelleflerine-duyurular/295-saynmukellefimiz.html> (Erişim tarihi:01.08.2015)

Bu yapıda, şubeler oluşturularak yönetmelikte yer alan görevleri yerine getirmeye başlamış, daha önce vergi dairesi müdürlüklerince yerine getirilen görevlerin bir kısmı şubelerce, diğerleri ise ilgili grup müdürlüklerine bağlı diğer müdürlüklerce gerçekleştirilmek üzere örgütlenme sağlanmıştır. Dolayısıyla yönetmelikte yer alan “vergi dairesi müdürlüğü” adını taşıyan birim bu modelde ortadan kalkmıştır.

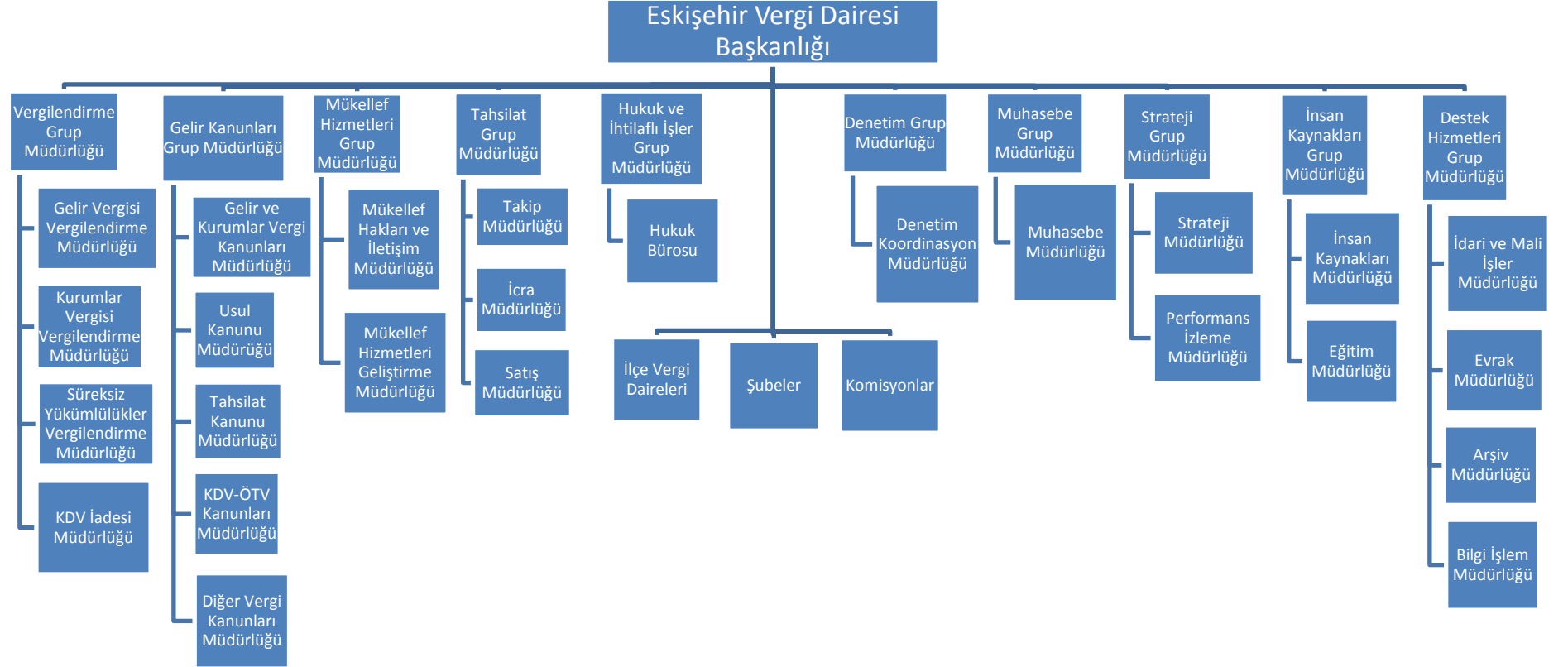
Söz konusu pilot uygulamanın bir diğer önemli özelliği, vergi dairesi başkanlığının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na göre “Vergi Dairesi”, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’a göre ise “Tahsil Dairesi” sıfatını kazanmasıdır.

Şekil 3.4.’de 09.02.2015 tarihi itibarıyla Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığında uygulanmakta olan organizasyon şemasına yer verilmiştir.<sup>49</sup>

---

<sup>49</sup> [http://www.evdb.gov.tr/kurumsal/teskilat\\_yapisi](http://www.evdb.gov.tr/kurumsal/teskilat_yapisi) (Erişim tarihi: 27.05.2015)





Şekil 3.4. Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı Organizasyon Şeması

### 3.3.3.2. Gelir müdürlükleri

5345 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden önce Maliye Bakanlığının taşra teşkilatı birimi olan defterdarlıkların gelir birimleri vergi daireleri ve gelir müdürlükleri olarak gelire ilişkin görevleri yerine getirmekte iken, 5345 sayılı Kanunla yalnızca vergi dairesi başkanlığı kurulmayan illerdeki defterdarlık gelir birimleri faaliyetlerini sürdürmektedir.

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 23 üncü maddesinde Başkanlığın taşra teşkilatının vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde aynı Kanununun 24 ve 25 inci maddelerindeki görev ve yetkileri haiz vergi dairesi müdürlüklerinden oluştuğu belirtilmekte olup, gelir müdürlüklerinin gelir idaresi başkanlığı ile ilişkisine kanun metninde yer verilmemiştir.

Aynı durum, 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde de sürdürülmektedir. Ancak, 24.07.2018 tarih ve 30488 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 14 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 26'nci maddesi ile eklenen Geçici Madde 1'de şu düzenlemeye yer verilmiştir:

"Bu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 152 nci maddesine göre vergi dairesi başkanlığı kurulmayan illerde vergi dairesi başkanlığı ya da vergi dairesi başkanlığı görev ve yetkilerini haiz vergi dairesi müdürlükleri kuruluncaya kadar, gelir müdürlükleri, vergi dairesi müdürlükleri, takdir komisyonları ile mal müdürlüğü bünyesindeki bağlı vergi daireleri, 10.07.2018 tarihli ve 30474 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Numaralı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 244 üncü maddesi çerçevesinde defterdarlık birimi olarak faaliyetlerine devam eder ve buralarda çalışan Başkanlık personeli fiilen görev yaptıkları bu birimlerde görevlendirilmiş sayılır. Bu birimlerin görev, yetki ve sorumlulukları; değişiklik yapılmadığı sürece 15.07.2018 tarihinden önceki mevzuat hükümlerine göre devam eder."

Diğer taraftan, Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyet raporları incelendiğinde gelir müdürlükleri taşra teşkilatı birimleri arasında sayılmakta olup şu açıklamalara yer verilmiştir:

"İllerde Defterdara bağlı olarak iş hacmi dikkate alınmak suretiyle bir veya birden fazla gelir müdürlüğü kurulabilmektedir. Bu müdürlükler, görev alanı içerisindeki vergilendirmeye ilgili soruları Defterdar adına cevaplamak, teftiş raporlarına cevap hazırlamak, vergi dairesi müdürlüğü istatistiklerini toplamak için gerekli çalışmalar ile

terkini gereken amme alacaklarına ilişkin işlemleri yapmakla görevlidir (GİB Faaliyet Raporu, 2018, s. 24 )”.

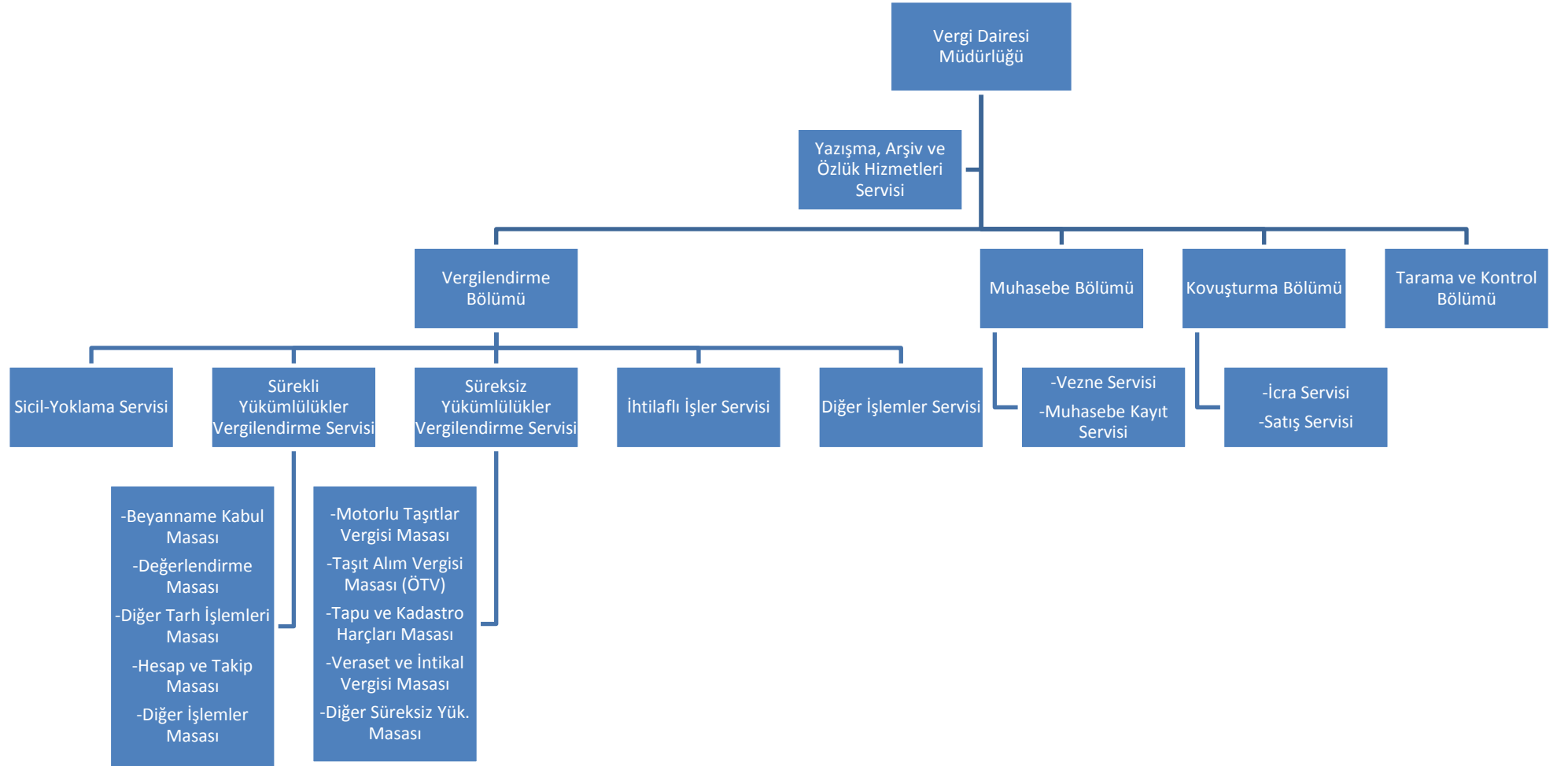
Söz konusu metinde de gelir müdürlüklerinin defterdara bağlı olduğu belirtilmekle birlikte, gelir idaresi başkanlığı taşra teşkilatı içerisinde faaliyetlerinin değerlendirilerek raporlanması, uygulama ile hukuki düzenleme arasındaki bir çelişkiyi ortaya koymaktadır.

### **3.3.3.3. Vergi dairesi müdürlükleri ve bağlı vergi daireleri**

Vergi dairesi tanımı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda “mükellefi tespit eden, vergiyi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire” olarak yapılmış olup, bu görevleri yerine getirmek üzere vergi dairesi müdürlükleri kurulmuştur. Mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerinin belirlenmesi vergi kanunlarına bırakılmış olmakla birlikte, Hazine ve Maliye Bakanlığınca gerekli görülen hallerde, mükelleflerin işyeri ve ikametgâh adresleri ile il ve ilçelerin idarî sınırlarına bağlı kalmaksızın vergi daireleri ve bölge bilgi işlem merkezleri kurulabileceği, vergi dairelerine bağlı şubeler açılabilmesi ve vergi dairelerinin yetki alanı ile vergi türleri, meslek ve iş grupları itibarıyla mükelleflerin bağlı olacakları vergi dairesinin belirlenebileceği söz konusu kanunda belirtilmektedir. (VUK m.4)

İş hacmi düşük olan ilçe merkezlerinde ise vergi dairesi müdürlükleri, bağlı vergi dairesi (malmüdürlüğü) olarak örgütlenebilmektedir. Bağlı vergi daireleri, vergi dairesi örgütlenmesinde vergilendirme bölümüne verilen görevleri yerine getiren tahakkuk servisleri ile kovuşturma bölümüne bağlı servislere verilen görevleri yerine getiren tahsilat servislerinden oluşmaktadır. (GİB Faaliyet Raporu, 2018, s.24)

Şekil 3.5’te vergi dairesi müdürlüğü organizasyon şeması yer almaktadır.



Şekil 3.5. Vergi Dairesi Müdürlüğü Organizasyon Şeması Kaynak: GİB Faaliyet Raporu, 2017, s. 24

#### **3.3.3.4. Takdir komisyonları**

Takdir komisyonlarının kuruluş, görev ve yetkilerine ilişkin düzenlemeler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır.

Takdir komisyonu, illerde vergi dairesi başkanının, başkanlık bulunmayan yerlerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların görevlendirecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulur (VUK m.72).

Takdir komisyonunun görevi; yetkili makamlar tarafından istenilen matrah, servet takdirlerini yapmak ve vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmektir (VUK m.74).

Komisyon, Vergi Usul Kanunu kapsamında inceleme yetkisine de sahiptir.

5345 sayılı Kanun, Takdir Komisyonlarına gelir idaresinin taşra teşkilatı içerisinde yer vermemekle birlikte, Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyet raporlarında takdir komisyonlarına taşra birimleri arasında yer vermektedir. (GİB Faaliyet Raporu, 2018, s.25)

Bununla birlikte Gelir İdaresi Başkanlığınca oluşturulan örnek Vergi Dairesi Başkanlığı şemasında “Komisyonlar” Vergi Dairesi Başkanlığı altında konumlandırılmıştır. (GİB Faaliyet Raporu, 2018, s.23)

5345 sayılı Kanun'un 24 üncü maddesinde (4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 153'üncü maddesinde) vergi dairesi başkanlığının görev ve yetkileri arasında, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yürütmek de sayılmıştır.

Ayrıca aynı kanunun değişmeden önceki 33 üncü maddesinde takdir komisyonu başkanı veya başkanlığına, yapılmış atıfların ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına yapılmış sayılacağı belirtilmekte, geçici madde 2 de ise “Başkanlık; vergi dairesi müdürlerini veya müdürleri, takdir komisyonlarına başkanlık etmek üzere görevlendirmeye yetkilidir.” denilmektedir.

Gelir İdaresi Bakanlığının kuruluş ve görevlerini düzenleyen söz konusu mevzuat hükümleri dikkate alındığında Takdir Komisyonlarının taşra teşkilatında yer alan bir birim olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamakla birlikte, idarenin bu yöndeki değerlendirmesini aktarabilmek amacıyla, Takdir Komisyonlarına ilişkin söz konusu

bilgilere Gelir İdaresi Başkanlığı Taşra Teşkilatı başlığı altında yer vermek bu çalışma için uygun görülmüştür.

### 3.3.4. Gelir İdaresinin Personel Yapısı

“Gelir İdaresi Başkanlığının, 2017 yılı itibariyle itibariyle 496’sı (%1,2) merkez teşkilatı kadrolarında, 37.972’si (%98,8) ise taşra teşkilatı kadrolarında olmak üzere toplam 38.468 dolu kadrosu bulunmaktadır (GİB Faaliyet Raporu, 2018: 29)”.

**Tablo 3.2.** GİB merkez ve taşra teşkilatı çalışan sayıları

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
<b>Merkez</b>	1493	1376	1353	1088	752	688	748	765	721	577	496
<b>Taşra</b>	41373	40900	39988	40154	38151	39556	40060	39967	41405	40659	37972
<b>Toplam</b>	42866	42276	41341	41242	38903	40244	40808	40732	42126	41236	38468

**Kaynak:** GİB Faaliyet Raporları, 2013-2017

Gelir İdaresi Başkanlığı çalışan sayılarının merkez ve taşra olarak dağılımının yıllar içerisindeki değişimine baktığımızda 2007 ve 2017 yılları rakamlarına göre merkez ve taşra çalışanlarının her ikisinde de azalma gözlenirken, merkez çalışanı sayısında yarıdan fazla bir azalma görülmektedir. Toplam çalışan sayısı 2007 yılından 2011 yılına kadar kademeli olarak azalmış, 2012 yılı itibariyle artış eğilimi göstermekle birlikte son iki yılda yeniden düşüş kaydetmiştir.<sup>50</sup>

Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez ve Taşra teşkilatında görev yapan personelin eğitim durumuna ilişkin bilgilere aşağıda yer verilmiştir.

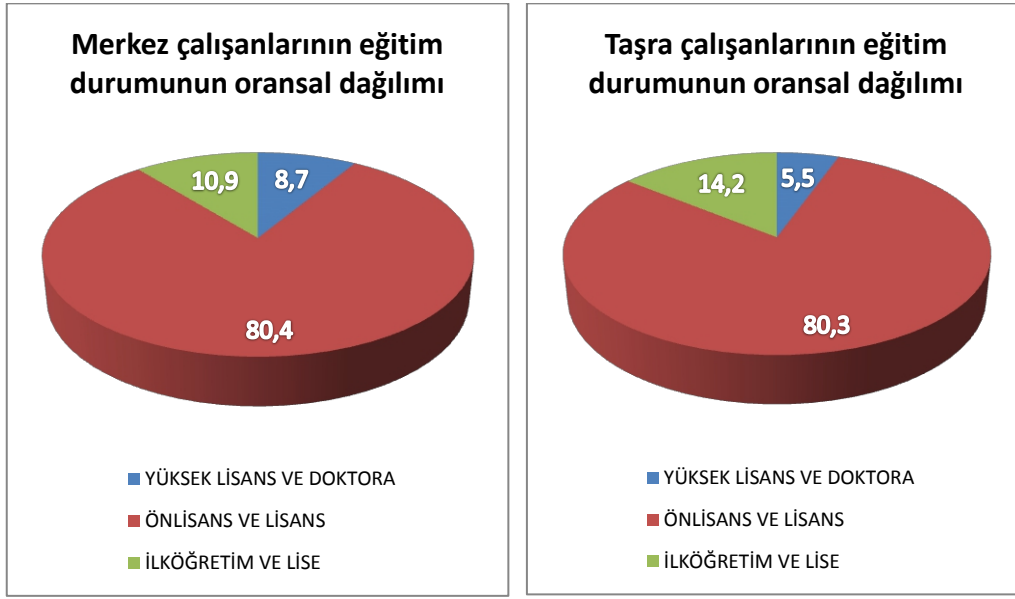
---

<sup>50</sup> Tabloda yer verilen çalışan sayılarına ilişkin verilerde yıllar itibariyle oluşan değişim, personel istihdam politikasına ilişkin genel bir kanı oluşturmakla birlikte 2016 verilerini etkileyen önemli bir unsur olduğunu vurgulamak gerekmektedir. 15 Temmuz 2016 tarihinde gerçekleşen darbe girişimi sonrası, kamuda görev yapmakta olan bazı kişilerin Kanun Hükmünde Kararnameler ile ihracına karar verildiğinden, Gelir İdaresi Başkanlığında 2016 ve 2017 yılları çalışan sayısında görülen düşüşte bu durumun da etkili olabileceği göz önüne alınmalıdır.

**Tablo 3.3.** Gelir İdaresi Başkanlığı çalışanlarının eğitim durumu

	YÜKSEK LİSANS VE DOKTORA	ÖNLİSANS VE LİSANS	İLKÖĞRETİM VE LİSE	TOPLAM
MERKEZ	43	399	54	496
TAŞRA	2.107	30.484	5.381	37.972
TOPLAM	2.150	30.883	5.435	38.468

**Kaynak:** GİB Faaliyet Raporu, 2018, s.30



**Grafik 3.1.** Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatında çalışanların eğitim durumlarının oransal dağılımı

Yukarıdaki grafikte görüldüğü üzere Gelir İdaresi Başkanlığının çalışanlarının büyük çoğunluğunu önlisans ve lisans mezunları oluşturmaktadır. Bunu ilköğretim ve lise mezunları takip ederken, yüksek lisans ve doktora mezunu çalışanların oransal olarak en düşük düzeyde buldukları görülmektedir. Taşrada ilköğretim ve lise mezunu merkeze göre hem sayısal hem de oransal olarak daha yüksek düzeyde iken, yüksek lisans ve doktora mezunu çalışanların merkezde sayısal olarak az olmakla birlikte oransal olarak taşraya göre daha yüksek düzeyde bulunduğu anlaşılmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında çalışanların görev sürelerine ilişkin bilgileri içeren tabloya aşağıda yer verilmiştir.

**Tablo 3.4.** Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra çalışanlarının görev sürelerine göre dağılımı

GÖREV SÜRESİ	MERKEZ		TAŞRA		TOPLAM	
	SAYISI	ORANI(%)	SAYISI	ORANI(%)	SAYISI	ORANI(%)
0-5 Yıl	69	14	9570	25	9639	25
6-10 Yıl	31	6	3030	8	3061	8
11-15 Yıl	87	18	1121	3	1208	3
16-20 Yıl	64	13	5745	15	5809	15
21-25 Yıl	30	6	4405	12	4435	12
26 ve Üzeri	215	43	14101	37	14316	37
<b>TOPLAM</b>	496	100	37972	100	38468	100

**Kaynak:** GİB Faaliyet Raporu, 2018, s.30

Söz konusu bilgiler incelendiğinde Gelir İdaresi Başkanlığı çalışanlarının oransal olarak büyük çoğunluğunu 26 ve üzeri yıldır çalışmakta olanların oluşturduğu, bunu 0-5 yıl arasında çalışanların izlediği görülmektedir.

### **3.4. Merkezden ve Yerinden Yönetim Esasına Göre Türk Vergi İdaresinin Örgütlenmesi**

Kamu yönetiminin örgütlenmesine ilişkin ilkeler Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 123'üncü maddesinde yer almaktadır. Madde metninde;

“İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.

İdarenin kuruluş ve görevleri, merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanır.

Kamu tüzelkişiliği, ancak kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kurulur.”

denilmektedir. (T.C. Anayasası, m.123)

İdari yönetim içinde yer alan kamu kurumlarının ancak kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kurulması gerekliliği karşısında birçok kamu kurumu bu şekilde kurulmuş ve örgütlenmesini gerçekleştirmiştir.

İnceleme konumuzu oluşturan Türk vergi idaresini temsil eden kamu kurumu olan Gelir İdaresi Başkanlığı da 16.05.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete'de



yayımlanan 5345 sayılı Kanun ile kurulmuştur. (4 Sayılı “Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar İle Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi)

Kanunla ( Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi) kurulmuş ve görevleri belirlenmiş bir kuruluş olan Gelir İdaresi Başkanlığına, Anayasa'nın söz konusu maddesinde belirtildiği üzere Kanun ya da Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile tüzel kişilik kazandırılmamıştır.

Bununla birlikte, Anayasa'da yer alan merkezden yönetim ve yerinden yönetim esasları Gelir İdaresi Başkanlığı açısından da dayanak oluşturmaktadır.

Daha önceki bölümlerde açıklandığı üzere merkezden yönetim ilkesi “Yönetmelik hizmetlerin merkezde toplanması ve bu hizmetlerin merkez ve merkezin hiyerarşisi içindeki kuruluşlar tarafından yürütülmesidir.” (Gözübüyük, 2015, s.95)

Yerinden yönetim ilkesinin konumuz açısından geçerli olan yönetsel bakımdan yerinden yönetim tanımı ise; “bazı hizmetlerin yürütülmesinin genel yönetim hiyerarşisi içinde olmayan çeşitli kamu tüzel kişilerine verilmesidir.” (Gözübüyük, 2015, s.96)

Gelir İdaresi Başkanlığının kamu yönetimi örgütlenmesindeki konumunu bu iki ilke çerçevesinde değerlendirecek olursak, merkezi yönetimin temel organlarından olan bakanlıklardan Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olduğu görülmektedir.

Daha önce Bakanlık içerisinde bir ana hizmet birimi olan Gelirler Genel Müdürlüğünün görevlerini (Gelir Politikası oluşturma görevi dışında) devralan Gelir İdaresi Başkanlığının bağlı kuruluş olarak örgütlenmesinin çeşitli gerekçeleri olmakla birlikte diğer ana hizmet birimlerine göre görev ve faaliyet alanının genişliği nedeniyle ayrı ve büyük bir örgütlenmeye gitme ihtiyacı bu yapılanmada önemli rol oynamaktadır.

Kurum, bağlı kuruluşların örgütlenme usulüne uygun olarak merkez teşkilatı ve taşra teşkilatı olarak örgütlenmiştir.

Bütçe uygulaması bakımından 5018 sayılı Kanunun “Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri” başlıklı 1 sayılı Cetvelinde 47'nci sırada yer almaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı kanunla kurulmuş ve genel bütçe içinde yer alan ancak bağlı olduğu bakanlıktan ayrı bütçeye sahip bir kuruluş olmakla birlikte, tüzel kişiliğe haiz olmayan bir yapıda oluşturulmuştur.<sup>51</sup>

Bu yapısı itibarıyla kamu yönetimi içerisinde tartışmalı bir özellik göstermektedir. Merkezi yönetim esasında yer aldığını değerlendirdiğimizde ayrı bir bakanlık ya da bağlı olduğu mevcut bakanlığın bir hizmet birimi olarak faaliyet göstermesi mümkünken, bağlı kuruluş olarak örgütlenmesi tercih edilmiştir. Diğer taraftan kamu yönetimi içerisinde yer alan bağlı kuruluşların büyük çoğunluğunun tüzel kişiliği haiz olarak kurulduğu, özel bütçeli kuruluşlar arasında sayıldıkları, idari ve mali özerkliklerine ilişkin ifadeler kuruluş metinlerinde yer verildiği dikkate alındığında, bağlı bir kuruluş olan Gelir İdaresi Başkanlığının bu özellikleri taşımaması da dikkat çekmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığının daha önceki bölümde açıklanan yarı-özerk gelir idarelerine ilişkin ölçütler açısından değerlendirilmesi sonucunda şu özellikleri taşıdığı görülmektedir:

1-Yasal karakteri: Yarı- özerk gelir idarelerinin kamu yönetimi içerisinde kanunla düzenlenme kriteri Gelir İdaresi Başkanlığı açısından da geçerlilik taşımaktadır.

2- Yönetim yapısı: Yarı-özerk gelir idarelerinin bir kısmında uygulanmakta olan Genel Müdür (CEO) modeli Gelir İdaresi Başkanlığının da yönetim yapısına yansımıştır. Ancak yöneticinin atanma yetkisi Cumhurbaşkanına verilmiştir.

3- Finansman sistemi: Gelir İdaresi Başkanlığı genel bütçe içerisinde yer alan bir kurum olarak kendi finansman imkanına sahip bulunmamaktadır. Topladığı gelir üzerinden bütçesine doğrudan gelir sağlaması söz konusu değildir.

4- Personel sistemi: Gelir İdaresi Başkanlığı Devlet Personel Rejimi çerçevesinde personel istihdam eder. Personel bulma, işten çıkarma, ödüllendirme vb. konularda bağımsız hareket etme imkanı bulunmamaktadır.

---

<sup>51</sup> <http://euygulama.dpb.gov.tr/devletteskilati/kontrollu/TuzelKurum.aspx> (Erişim tarihi:08.11.2014)

5- Sorumluluk ilişkileri: Gelir İdaresi Başkanlığının idari ve mali yönden bağımsız faaliyette bulunması söz konusu olmayıp, bağlı olduğu bakanlığa karşı sorumluluk ilişkisi içerisinde faaliyet göstermekte ve hiyerarşik bir denetime tabi bulunmaktadır.

Bu ölçütler yarı-özerk gelir idarelerin özerklik düzeyini yansıttığından, söz konusu ölçütler kapsamında yapılan değerlendirmede Gelir İdaresi Başkanlığının özerklik düzeyinin son derece sınırlı olduğu görülmektedir.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### 4. TÜRK VERGİ İDARESİNİN ÖRGÜTLENMESİ VE İŞLEVLERİNİN TESPİT EDİLMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

Bu bölümde önceki bölümlerde yer verilen teorik hususlarla ilgili uygulamaya yönelik verilerin toplanması ve analizi için gerçekleştirilen araştırmanın gereç ve yöntemi hakkında bilgiler verilmiş, araştırma verilerinin analizi ile ulaşılan bulgular ortaya koyulmuştur.

#### 4.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı özelinden yola çıkarak Türk Vergi İdaresinin örgüt yapısı ve işlevlerinin tespit edilmesi ve değerlendirilmesidir.

Çalışmanın öznesini vergi idaresi oluşturmaktadır. Bu özneyi ele alırken her yönüyle değerlendirmek yerine belirli bazı yönleri hakkında derinlemesine bilgi sahibi olmak, açıklamalar getirmek ve değerlendirme yapmak tercih edilmiştir. Bu nedenle, vergi idaresi hakkında derinlemesine incelenmek istenen konu, vergi idaresinin işlevleri ve örgütlenmesi olarak seçilmiştir. İlk bakışta işlevler ve örgütlenme birbirinden bağımsız iki konu gibi görünmekte ise de bu iki boyutun birlikte ele alınmasının çeşitli gerekçeleri bulunmaktadır.

Öncelikle bu çalışma maliye alanında en önemli kurumlardan biri olan vergi idaresini ele alarak maliye bilimi içerisinde bir çalışma alanı oluşturmakla birlikte, çalışmanın öznesinin bir “idare” olması nedeniyle bu konuda yapılacak analizler büyük ölçüde yönetim bilimini de ilgilendirmektedir. Yönetim biliminin temel kavramlarını ortaya koyarken varolan literatürden yararlanılmış ve bu tanımlama ve sınıflandırmaların maliye biliminin konusunu oluşturan vergi idaresi açısından karşılıkları ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

Maliye alanında özellikle mali hukuk alt dalında incelenen ve daha çok mevzuat ile tanımlanmış olan vergi idaresinin işlevleri, idarenin yerine getirmesi gereken görevleri ile doğrudan ilgilidir. Görevleri saymak ve bunların yerine getirilmesinde görevli birimleri ortaya koymak idari yapılanmayı açıklamayı gerektirmektedir. Söz

konusu idari yapılanma ise yönetim bilimlerinin konusunu oluşturan “bölümlere ayırma ilkeleri”, “yetki ilişkilerine göre örgütlenme ilkeleri”, ve “merkezden yönetim-yerinden yönetim” kavramları ile birlikte değerlendirilmelidir. Söz konusu kavramlar yönetim bilimleri açısından vergi idaresini kategorize etmek ve değerlendirme işlevini sağlamakta ise de, genel anlamda yönetim bilimlerinde ve özelde kamu yönetiminde zaman içerisinde ortaya çıkan değişim süreçleri, vergi idaresi açısından da yeni kavramları gündeme getirmiştir. Bu kavramlar üzerinden yapılacak bir değerlendirme de bizi yeniden başa döndürüp vergi idaresi için tanımladığımız işlevlerin değişip değişmediği yönünde bir araştırma ve değerlendirmeye zorlamaktadır. Hatta söz konusu değişim, vergi idaresinin örgütlenmesinde de yeniden değişim sürecini gündeme getirerek, yine yönetim biliminin “örgütsel değişim”, “değişim mühendisliği” gibi kavramları ile karşı karşıya gelmemize neden olmaktadır.

Bu nedenle bu çalışmada vergi idaresinin işlevleri ve örgütlenmesi bir arada ele alınmış ve statik bir düzlemde değil zaman içerisindeki değişim çizgisi de izlenerek tarihi bir süreç ile birlikte değerlendirilmiştir. Bu gerçekleştirilirken nitel yöntemden yararlanılmıştır. Nitel yöntemlerden olan görüşme yönteminin uygulanması ile; tarihsel sürece tanıklık etmiş olan katılımcıların vermiş oldukları bilgiler doğrultusunda hem geçmiş hem de mevcut duruma ilişkin çıkarımlar yapılmıştır. Ayrıca doküman incelemesi yöntemi ile de geçmiş dönemlerde yürürlükte olan mevzuat, güncel mevzuat, kuruma ait istatistikî bilgileri içeren faaliyet raporu vb. belgeler, vergi idaresi ile ilgili daha önce hazırlanmış olan araştırma raporları, kurumun web sitesi vb. elektronik ortamlarda yer alan haber ve duyurular, basında yer alan haberler aracılığıyla çalışma konumuz ile ilgili bilgilere ulaşılması mümkün olmuştur.

Araştırma konusunun bir boyutunu oluşturan vergi idaresinin örgütlenmesi tarihsel süreçte araştırma raporları vb. şekillerde gündeme gelmiş ve sürekli bir reform çabası ile gündemde kalmış olduğundan kurumsal ve yönetsel bir problem olarak nitelendirilebilecek bu konunun bilimsel anlamda ele alınması önem taşımaktadır.

Araştırmanın diğer boyutu olan vergi idaresinin işlevleri ise, kuramsal çalışmalarda yalnızca tanım ve kısa açıklamalarla yer bulmuş, uygulamadaki karşılıkları ve tarihsel süreçteki değişim ve gelişimi ele alınmamıştır. Bu araştırma ile vergi idaresi çalışanlarının bakış açısıyla vergi idaresinin işlevlerinin geçmiş ve günümüzdeki anlam ve içeriklerinin ortaya konulmasıyla alana katkı sağlanacağı düşünülmektedir.

Araştırmanın temel öznesini oluşturan “vergi idaresi” çok boyutlu bir kavram ve kurum olması nedeniyle daha geniş ele alınabilecek olmakla birlikte, araştırma sorusuna odaklanarak daha somut ve nitelikli veriler elde edilerek daha geçerli sonuçlara ulaşılabilmesi amacıyla konu sınırlı tutulmuş olup, bu çalışmadaki veriler vergi idaresi ile ilgili yapılacak diğer çalışmalara da zemin hazırlamakta ve ışık tutmaktadır.

Çalışmada hem mevcut durum ortaya konulmuş hem de bu durumun ayrıntılı bir değerlendirmesi yapılmış olup, araştırma ile literatüre ve söz konusu kurumun değişim ve gelişim sürecine katkıda bulunulacağı düşünülmektedir.

Araştırma, Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığında yürütülmüştür ve çalışanların görüşlerine ilişkin verileri içermektedir. Sadece tek bir kurumda çalışma yürütülmesi ve konunun çalışan boyutuyla ele alınması nedeniyle elde edilen veriler ile tüm vergi idarelerine yönelik bir genelleme yapılması mümkün bulunmamaktadır. Ancak, çalışmada seçilen nitel analiz yöntemi zaten genelleme yapılmasını amaçlayan bir yöntem olmayıp, konuya ilişkin derinlemesine bilgi edinilmesini sağlamaktadır. Bu bilgiler, vergi idarelerinin örgütlenmesi ve işlevleri konusunda yapılacak değişim planlamaları ve mevzuat oluşturulması vb. aşamalarda yön gösterici olacaktır.

Bir alanda uygulayıcılar, olayların nasıl gerçekleştiği ve nasıl bir süreç izlediğine ilişkin ayrıntılı ve derinlemesine bilgi sahibi olursa, bu bilgilerden yola çıkarak uygulamanın daha etkili ve verimli olmasına katkıda bulunabilir (Yıldırım ve Şimşek, 2006, s. 312).

Çalışmada tercih edilen nitel yöntem, vergi idarelerine ilişkin sayısal verileri ortaya koymak, karşılaştırmalar yapmak ve genellemelere varmak yerine doğrudan uygulamanın içinden örnekleri ele alarak tanımlamalar yapılmasını sağlamakta, böylece bilimsel araştırmalar ile gerçek uygulamalar arasında ortaya çıkan kopukluğu bir ölçüde gidermektedir.

#### **4.2. Yöntem**

Araştırmada, “gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi nitel veri toplama yöntemlerinin kullanıldığı, algıların ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konulmasına yönelik nitel bir sürecin izlendiği araştırma” olarak tanımlanan nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır (Yıldırım ve Şimşek, 2006, s. 39).

Nitel araştırmanın temel özellikleri; araştırmanın doğal ortamda gerçekleştirilmesi, temel veri toplama aracının araştırmacının kendisi olması ve veri kaynağı olarak farklı biçimlerin kullanılması şeklinde sayılmaktadır (Creswell, 2014, s. 185).

Nitel araştırmalarda, her ne kadar olayların doğal ortamında izlenmesi esas alınmakta ise de, olayların anlaşılmasında verilerin toplandığı bu sınırlı ortam dışında sosyal ve tarihsel bağlamlarında yapılacak değerlendirmelere ihtiyaç bulunduğu göz ardı edilmemelidir (Kuş, 2003, s. 83).

Araştırma durum çalışması deseni ile gerçekleştirilmiştir. Yıldırım ve Şimşek (2006, s. 277) durum çalışmasını, “nasıl ve niçin sorularını temel alan, araştırmacının kontrol edemediği bir olgu ya da olayı derinliğine incelemesine olanak veren araştırma yöntemi” olarak tanımlamaktadır.

Vergi idarelerine ilişkin yapılacak bir çalışmada, vergi idarelerinin yapısı, özellikleri, değişim süreçleri gibi konularda idare ya da kanun koyucu tarafından oluşturulan mevzuat, yönetmelik, işlem yönergesi, faaliyet raporu gibi belgeler önemli bir veri kaynağı oluşturmaktadır. Ancak tüm bu kaynaklardaki resmi bilgiler yerine araştırma konusundan doğrudan etkilenen insanların ifade edeceği görüşler araştırmacı için konu ile ilgili farklı bakış açıları geliştirmeye, resmi metinlerde her zaman yer bulamayan eleştirel bilgilere de ulaşmaya imkan sağlayacaktır.

Bu araştırma sürecinde de, başlangıçta doküman analizi yöntemi kullanılmakta iken, daha sonra görüşme ve gözlem yöntemleri ile araştırma verilerinin zenginleştirilmesinin yararlı olacağı düşüncesi oluşmuş ve araştırma planı bu doğrultuda güncellenmiştir. Bu şekilde tek bir yöntemin avantaj ve dezavantajlarına bağlı kalmak yerine, diğer yöntemlerin avantajlarından yararlanma imkanı doğmuştur.

Nitel araştırma yöntemlerinin araştırma deseni konusundaki esnekliğinden faydalanarak fenomenoloji araştırma deseni çalışma planına dahil edilmiştir. Varolan bir olgunun kişiler tarafından nasıl algılandığını tespit ederek söz konusu olguyu tanımlamaya ve açıklamaya çalışan bir yaklaşım olan fenomenoloji (olgubilim) çalışmanın görüşme yoluyla veri toplama ve analiz aşamasında esas alınmıştır (Patton, 2015, s.115). Çalışmanın olgusu vergi idaresi olarak belirlenmiş ve katılımcıların deneyimlerinden oluşan verilerin betimlenmesi ve yorumlanması süreçleri izlenmiştir.

Bu nedenle, nitel araştırma yöntemlerinden görüşme araştırma verilerinin toplanmasında temel alınmıştır. Görüşme yöntemi ile kişisel algılar, düşünce ve duygular ile deneyimlere ilişkin verilere ulaşılabilmekle birlikte bu yöntemle ulaşmanın mümkün olmadığı bazı somut verilere ulaşmada doküman incelemesi yönteminden yararlanılmıştır.

Katılımcı deneyimlerinden elde edilen veriler ile doküman incelemesi yöntemiyle elde edilen veriler arasında ilişki kurularak çalışmanın bilimselliği güçlendirilmeye çalışılmıştır.

Araştırma konusunun doğal ortamı olan vergi idaresinde yürütülen araştırmada, araştırmacının aynı zamanda söz konusu kurumda görev yapmakta olması, veri toplamada gözlem yönteminin de uzun bir süreç içerisinde kullanılabilmesine imkan sağlamıştır.

Yıldırım ve Şimşek, nitel araştırmacıyı “bizzat alanda zaman harcayan, araştırma kapsamındaki kişilerle doğrudan görüşen ve gerektiğinde bu kişilerin deneyimlerini yaşayan, alanda kazandığı bakış açısını ve deneyimleri, toplanan verilerin analizinde kullanan kişi” olarak tanımlamaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2006, s. 43). Araştırmacı olarak tanımda belirtilen rolleri yerine getirirken, öznellikten uzak davranma çabası gösterilmiş olmakla birlikte nitel araştırmada her zaman bir ölçüde öznellik söz konusu olabileceğinden kurum çalışanı olma sıfatının verilerin toplanması ve analizi sürecinde etkisi bulunduğu göz ardı edilmemelidir.

Nitel araştırmalarda, hipotez yerine daha çok araştırma sorusu kavramının kullanımı, nitel yaklaşımda keşfedilecek ve geliştirilecek soruların araştırma sürecinde formüle edilmesi gerekliliği ile açıklanmaktadır (Kuş, 2003, s. 82).

Araştırma sürecinde, verilerin toplama şekli, çalışılan bireyler ve mekanların araştırmacı tarafından değiştirilebilir olması, yani araştırmanın başlangıcında katı bir plan yaparak buna uymanın mümkün ve gerekli olmaması nitel araştırmaların özelliklerindedir (Creswell, 2014, s. 186).

### **4.3. Çalışma Grubu**

Vergi idarelerinin işlevleri ve örgütlenmesine ilişkin bir araştırma yaparken, tüm araştırmalarda karşımıza çıkan evrenin büyüklüğü sorunu bu çalışmada da gündeme gelmiştir. Konu, teori bölümünde ele alınırken çeşitli ülkelerin örgütlenmeleri ve



işlevleri genel başlıklar altında ele alınmış, karşılaştırmalar yapılmış, ortak yönleri ve farklılıkları genel hatları ile ortaya koyulmuştur. Ancak tüm vergi idareleri için geçerli olan ortak başlıkları içeren verilere ulaşmanın zorluğu ve tüm vergi idarelerini yerinde inceleme imkanının bulunmayışı çalışmanın sınırlılıkları olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle bu sorun örneklem seçimi ile aşılmaya çalışılmıştır.

Veri toplama yöntemi olarak seçilen görüşme yöntemi de örneklem oluşturulmasında çeşitli sınırlılıkları beraberinde getirmiştir. Tek bir araştırmacı tarafından gerçekleştirilen bu çalışmada görüşme için sınırlı zaman ve sınırlı maddi imkan söz konusu olacağından örneklem sınırlı tutulmuştur.

Ancak bu sınırlılığın araştırmanın geçerliliği açısından olumsuzluk teşkil etmediği düşünülmektedir. Bu nitel araştırmada ulaşılmak istenen “nicel araştırmalarda olduğu gibi belirli bir evrene sağlam genellemeler yapmak değil, bir evrende olması olası çeşitlilik, zenginlik, farklılık ve aykırılıkları çalışmaya dahil ederek bütüncül bir resim elde etmektir” (Goetz ve LeComte, 1984’den aktaran Yıldırım ve Şimşek, 2006, s. 107).

Örneklem seçiminde nicel ve nitel araştırmalar arasında bazı farklılıklar söz konusu olmaktadır. Nicel araştırmalarda daha çok “olasılıkçı örneklem” teknikleri kullanılırken, nitel araştırmalarda seçim iki veya daha çok aşamalı olarak gerçekleşir. Öncelikle anlamlı olaylar arasından seçim yapıp, sonrasında bu olayların farklı biçimleri üzerinde durularak örneklem oluşturulur (Geray, 2006, s. 125).

Örneklem belirlenirken araştırmanın amacı ve yöntemine göre çeşitli seçim yöntemlerinden yararlanılabilir. Bu çalışmada örneklem seçiminde amaçlı örnekleme tercih edilmiştir. Amaçlı örnekleme, “belirli bir amaçla veya odaklanılan konuyla ilgili olarak örneklemin önceden düşünülüp belirlenmesi” olarak tanımlanmaktadır (Punch, 2005, s. 183).

Araştırmanın çalışma grubu Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığında idareci olarak görev yapmakta olan çeşitli unvanlardaki 8 kişiden oluşmaktadır. Araştırma için Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığının seçilmesinin çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Öncelikli neden, Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığında 2015 yılında başlatılan pilot uygulama ile yeni bir örgüt modeli oluşturulmasıdır. Burada görev yapmakta olan kişilerin diğer illerde halen uygulanmakta olan eski sistem hakkında bilgi sahibi olmaları ve mevcut uygulama ile kıyaslama yapma imkanına sahip olmaları veri çeşitliliğini sağlamaktadır. Diğer taraftan araştırmacının Eskişehir Vergi Dairesi

Başkanlığında görev yapmakta olması, uzun bir süreç içerisinde yürütülecek olan çalışma için zaman esnekliği ve katılımcılara ulaşmada kolaylık sağlamaktadır. Araştırmacı bir yandan görüşme yöntemi ile veri toplarken bir yandan sürekli gözlem imkanına sahip olarak araştırma verilerinin gözlem yöntemi ile zenginleşmesi sağlanmıştır.

Örneklem büyüklüğü belirlenirken araştırmanın odağını oluşturan vergi idaresi ile en yoğun etkileşim içinde bulunan grup olan vergi idaresi çalışanları çalışma grubu olarak seçilmiştir. Her ne kadar mükellefler ve meslek mensupları vergi idaresi için “paydaşlar” olarak nitelendirilebilecek grupta olsalar da örnekleme bu grupları dahil etmenin araştırmanın odağından uzaklaşmaya neden olabileceği düşünüldüğünden çalışanlar ile sınırlanmıştır. Çalışma, vergi idaresini işlevler ve örgüt boyutu ile ele almakta olup, diğer paydaşların bu boyutlarda katkı sağlama imkanının sınırlı olacağı düşünüldüğünden, çalışanlardan seçilecek grubun araştırmadan beklenen amaca ulaşmada daha yararlı olacağı değerlendirilmiştir.

Çalışanlar içerisinde kaç kişinin örnekleme dahil edileceği belirlenirken, yapılacak olan görüşmelerin uzunluğu ve bu görüşmelerde elde edilecek verilerin derinliği dikkate alınarak kişi sayısının çok geniş tutulmaması gerektiği değerlendirilmiştir. Ancak görüşmelere başlarken sayı sınırlanmamış, görüşmeler devam ettikçe “ortaya çıkan kavram ve verilerin birbirini tekrar etmeye başladığı gözlemlendiğinde yeterli sayıda veri kaynağına ulaşıldığı” (Yıldırım, Şimşek, 2006, s.115) sonucuna varılmıştır.

Çalışma grubunun belirlenmesinde idareci olarak görev yapmakta olan çalışanların seçilme gerekçesi; bu göreve gelmeden önce çeşitli kademelerde ve birimlerde görev yapmış olmaları ile rotasyona tabi olmaları nedeniyle farklı illerde görev yaparak değişik uygulama örnekleri ile karşılaşmış olmalarının bilgi ve yorum çeşitliliği yaratacak olmasıdır.

Son haliyle, amaca uygun bir örnekleme ulaşmak için gerekli olan, “temsil yeteneğini taşıma” ve “yeterli olma” koşullarının sağlandığı düşünülmektedir (Güven, 1996, s.107).

Araştırma yapılabilmesi için kurum yönetiminden alınan izin yazısı katılımcılarla paylaşılmış, ancak katılımcıların bireysel tercih ve istekleri doğrultusunda araştırmaya katılmaları sağlanmıştır.

Katılımcıların kişisel özellikleri araştırmanın konusu ile doğrudan ilgili olmadığından katılımcılara ilişkin yalnızca temel bilgiler alınmıştır. Katılımcılara ilişkin bilgilere Tablo 4.1.'de yer verilmiştir. Katılımcıların gerçek isimleri kullanılmayarak her biri alfabenin bir harfinden oluşacak şekilde takma isimle tanımlanmıştır.

**Tablo 4.1.** *Katılımcılara ilişkin genel bilgiler*

Katılımcı	Eğitim	Mesleki Deneyim	Cinsiyet
A	Lisans	20+ yıl	Kadın
B	Lisans	20+ yıl	Kadın
C	Lisans	20+ yıl	Kadın
D	Lisans	20+ yıl	Erkek
E	Lisans	20+ yıl	Erkek
F	Lisans	20+ yıl	Erkek
G	Lisans	20+ yıl	Erkek
H	Lisans	20+ yıl	Erkek

#### 4.4. Verilerin Toplanması

Araştırma verileri görüşme yöntemi ile toplanmıştır. Kurum çalışanları ile görüşme yapılabilmesi için öncelikle kurum yönetiminden yazılı olarak izin alınmıştır. (EK-1)

Görüşme için görüşme formundan yararlanılmıştır. Görüşme formlarının hazırlanmasında literatür taramasında elde edilen kuramsal bilgilerden ve daha önce nitel araştırma yöntemleri kullanılarak yapılan çalışmalardan yararlanılmıştır.

Görüşme Formu yarı yapılandırılmış görüşme formatına uygun olarak hazırlanmıştır. Toplam 13 sorudan oluşmaktadır. Katılımcıların evet ya da hayır şeklinde kısa cevaplar vermelerinin önüne geçmek amacıyla açık uçlu sorular tercih edilmiştir. Bu şekilde daha ayrıntılı ve nitelikli veriler elde edilmesi amaçlanmıştır.

Yarı yapılandırılmış görüşme formları oluşturulması, örneklem dahilinde yapılacak çeşitli görüşmelerin standartlaştırılmasını sağlamakta böylece karşılaştırılabilirliğini kolaylaştırmaktadır (Mayring, 2000, s. 60).

Görüşmede sorulacak soruları belirlemek ve görüşme formu hazırlamak çeşitli zorluklar içermektedir. “Soruların araştırma varsayımıyla doğrudan ilgili olması ve

“soruların mantıksal bir düzen içinde bütünlük oluşturması” soru dizisini oluştururken temel şartlardır. (Güven, 1996; 81) Araştırma konusunun amacına yönelik nitelikli veriler elde etmeye yarayacak sorular oluşturulması ve soruların katılımcılar tarafından kolay anlaşılabilir olması araştırma açısından önem taşımaktadır. Görüşme formundaki soruların bu yönüyle değerlendirilmesine yönelik olarak pilot görüşmeler yapılmasının gerekliliği çeşitli kaynaklarda vurgulanmaktadır (Mayring, 2000, s. 58), (Güven, 1996, s. 104), (Geray, 2006, s. 143). Bu nedenle görüşme formundaki soruların yeterince anlaşılabilir olup olmadığını test etmek amacıyla kurum çalışanlarından iki kişi ile görüşme yapılmıştır. Bu deneme görüşmelerinde bazı sorularda yer alan teknik terimlerin anlaşılabilirliğini arttırma gereği olduğu tespit edildiğinden araştırma kapsamındaki görüşmelerde yarı yapılandırılmış görüşme tekniğinin de esnekliğinden yararlanarak bu terimlerin açıklanması ile birlikte sorular yöneltmiştir.

Görüşme formunda yer alan sorular tüm katılımcılara genel olarak aynı sırada ve aynı içerikle sorulmuş olmakla birlikte, görüşme sırasında ortaya çıkan ve araştırma için önem taşıyabileceği düşünülen konularda daha önce soru listesine alınmamış sorular da ilgili katılımcılara yöneltmiştir. Ad-hoc sorular, ansal sorular olarak tanımlanan bu sorular yarı yapılandırılmış görüşme yönteminin bir parçasıdır (Mayring, 2000, s. 58).

Katılımcılar ile yapılan görüşmeler izinleri doğrultusunda ses kayıt cihazı ile kayıt altına alınmıştır. Ayrıca katılımcılara kimlik bilgilerinin gizli tutulacağı ve söz konusu verilerin amacı dışında kullanılmayacağına ilişkin bilgi verilmiş, verecekleri cevapların araştırmanın amacına ulaşması için önemi vurgulanmıştır.

Görüşmeler katılımcıların mesai saatleri içerisinde gerçekleştirilmiş olup, iş yoğunlukları nedeniyle katılımcılardan görüşme için randevu alınması ve tüm görüşmelerin tamamlanması uzun bir sürece yayılmıştır. Tüm görüşmelerin tamamlanması 6 ay sürmüştür.

Görüşmeler için katılımcıların oda vb. görev yaptıkları alanlar kullanılmıştır. Katılımcılar açısından görüşme yapılması için en uygun ortamın yaratılmasına çalışılmıştır. İş sürecine devam etmek zorunda olan katılımcılar için görüşme sırasında zaman zaman ara verme gereği doğmuş, ancak iş sonunda görüşmelere ve kayda kaldığı yerden devam edilmiştir.

Görüşme formları hazırlanırken, görüşmelerin yaklaşık 30 dakika sürebileceği değerlendirilmiş ve bu sürenin katılımcıların dikkatlerinin dağılmaksızın ilgi ile

katılmaları için uygun olacağı düşünülmüştür. Görüşmede amaç vergi idaresi ile ilgili her türlü bilgiye ulaşmak değil, araştırma konusu ile ilgili sınırlı sürede ulaşılabilecek tüm yanıtlara ulaşmaktır (Güven, 1996, s. 82)

Katılımcıların tamamı araştırmaya istekli olarak katılmıştır. Ses kayıt cihazı kullanımı bazı katılımcılar üzerinde tedirginlik yaratmakla birlikte kullanım amacı açıklandığında katılımcıların büyük çoğunluğu görüşme yöntemine ve kayıt cihazı kullanımına onay vermiştir. Ancak bazı katılımcılar görüşme yerine görüşme sorularının yazılı olarak yanıtlanmasını tercih etmişlerdir. Her ne kadar bu yöntem araştırmacı tarafından tercih edilmemekte ise de daha geniş örnekleme ulaşarak, cevaplarda oluşabilecek çeşitlilikten yararlanabilmek amacıyla bu şekildeki katılımlar da araştırma verilerine dahil edilmiştir. Görüşme sırasında alınan ses kayıtlarının yazılı dökümü yapılmış ve yazılı cevap veren katılımcıların verdikleri dokümanlar ile birlikte analiz edilmek üzere hazır hale getirilmiştir.

Araştırmanın amacına uygun olarak hazırlanan görüşme formunda yer alan sorulara aşağıda yer verilmiştir. (EK-2)

- 1- Bir örgüt olarak “Vergi idaresi” kavramı size göre neyi ifade etmektedir?
- 2- Vergi idaresinin işlevleri size göre nelerdir? Zaman içerisinde bu işlevlerde değişiklik olduğunu düşünüyor musunuz?
- 3- Vergi idaresindeki çalışma sürecinizde tarh, tahsil ve inceleme süreçlerinden hangilerinde görev aldınız? Bu süreçler dışında tanımlanabilecek iş süreçleri bulunmakta mıdır?
- 4- Size göre tarh, tahsil ve inceleme süreçlerinin vergi idaresi bünyesi dışında yürütülmesi mümkün müdür?
- 5- Vergi idaresinin işlevlerine elektronik uygulamaların olumlu ve olumsuz etkileri sizce nelerdir?
- 6- Vergi idaresi kavramında merkez ve taşra birimlerinin payı hakkında ne düşünüyorsunuz? Zaman içerisinde veya elektronik uygulamaların kullanımı ile merkez ve taşra birimleri arasındaki denge ne yönde değişmiştir?
- 7- Size göre vergi idaresi örgütlenmesi idarenin amaçlarına uygun şekilde düzenlenmiş midir? Aşağıdaki başlıklara göre vergi idaresi örgütlenmesini değerlendiriniz.

-Uzmanlaşmadan yararlanma

- Denetimi kolaylaştırma
- Koordinasyon
- İşe gereken önemi verme
- Kurumdaki koşulları dikkate alma
- Harcamaları azaltma

8- Sizce vergi idaresinin örgütlenmesinde vergi türüne göre, mükellef odaklı ve fonksiyonel örgütlenme türlerinden hangisi tercih edilmelidir?

9- Size göre örgütlenmede hiyerarşik yapının katı bir uygulaması mı, çalışanların uzmanlık alanlarında yetki ve sorumluluk sahibi oldukları bir uygulama mı tercih edilmelidir?

10- Size göre vergi idaresinde uygulama birimleri yanında danışma birimlerine de ihtiyaç bulunmakta mıdır?

11- Size göre vergi idaresindeki iş süreçlerinde kurul yetkisini gerektiren durumlar mevcut mudur ve gerekli midir?

12- Size göre vergi idaresinde yapısal süreçlere ve hukuki prosedürlere bağlılık mı, etkinlik ve verimlilik kavramları mı ön planda tutulmalıdır?

13- Vergi idaresinde yapılacak bir değişim planlamasında “Yapı”, “Teknoloji” ve “İnsan” faktörlerinden hangisinin değişimi sizce önceliklidir? Nasıl bir sıra izlenmelidir?

#### **4.5. Verilerin Analizi**

Sosyal bilimlerde yapılan araştırmaların bulgularına ilişkin oluşturulacak olan raporların niteliği literatürde tartışma konusu oluşturmaktadır. Genel olarak sosyal bilim araştırmalarının betimleyici düzeyde kaldığı ve açıklayıcı boyuta ulaşamadığı eleştiri konusudur. Ancak sosyal bilimler açısından olguları betimlemenin bile oldukça güç olduğu ve betimleyici çalışmaların açıklayıcı çalışmalar için bir yol gösterici olma özelliği taşıması nedeniyle betimleyici çalışmalara da hakettiği önemin verilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Ayrıca, bilimsel araştırmalarda betimleme, sınıflandırma ve açıklama düzeylerinin çoğu zaman iç içe geçtiği de göz ardı edilmemelidir (Duverger, 2014, s.357-358).

Bu araştırmada betimleyici yaklaşım kullanılmakta, sınırlı bir alanda yapılan araştırmanın daha büyük bağlamda geçerliliği için yeterli ölçü bulunamamakla birlikte,

betimlenen olguların bir öngörü oluşturabilmesi dahilinde ise açıklayıcı yönteme yaklaşmaktadır.

Bu çerçevede, araştırma konusuna ilişkin olay ve durumlar benzerlikleri ölçüsünde bir araya getirilerek tipleştirmeye gidilmiştir. Tipleştirme yapılırken, olguların doğal sınıflanışına uygun davranma çabası içinde olunmuş, tarafımızca oluşturulacak yapay sınıflandırmalara dahil etmekten kaçınılmıştır (Duverger, 2014, s. 366).

Öncelikle, görüşme tekniğiyle toplanan verilerin yazıya dökme işlemi gerçekleştirilmiştir. Tüm görüşme kayıtları yazıya dökülmüş ancak sağlıklı bir yorumlama süreci gerçekleştirebilmek için konuşma metinlerinin “yazılı dile çeviri” si sağlanmıştır. Bunu yaparken katılımcının söylediklerinin içeriğinin değiştirilmemesine ve çarpıtılmamasına özen gösterilmiştir (Mayring, 2000, s. 78).

Bu şekilde ortaya çıkan metinler konuya ilişkin birçok bilgi içermekle birlikte dağınık ve anlamsız bir yapı oluşturmaktadır. Bu aşamada yukarıda bahsedilen tipleştirme yaklaşımı ile söz konusu bilgilerden anlamlı veriler oluşturulmaya çalışılmıştır.

Görüşme yöntemi ile elde edilen verilerin analizinde içerik analizi yönteminden yararlanılmıştır. İçerik analizinin, “metin ya da söylem öğelerini tasnif işlevi, basit bir sıralama veya mekanik bir bölümlendirme işleminden farklı” olduğu vurgulanmaktadır. (Bilgin, 2006, s. 2)

Nitel araştırma yöntemlerinden görüşme tekniğinin uygulandığı çalışmanın bu bölümünde elde edilen verilerin sadece görüşülen kişilerin bilgileri ve doğruları ile sınırlı kalmaması ve söz konusu bilgilerin bilimsel bir nitelik taşıyabilmesi için çalışmanın teorik bölümünde yer verilen kavramsal çerçeve ile ilişkisinin sürekli olarak kurulması sağlanmaya çalışılmıştır.

Temel kavramsal çerçeve göz ardı edildiğinde katılımcılarca vergi idaresi hakkında anlatılan sınırsız bir bilgi yığını ile karşı karşıya kalınmaktadır. Görüşme sorularının hazırlanmasında da dikkate alınan bu kavramsal çerçeve ile sınırlama gereği, verilerin analizi aşamasında da çalışmanın bilimsel niteliğinin korunabilmesi için özenle üzerinde durulan noktayı oluşturmaktadır.

Çalışmamız kapsamındaki verilerin analizi ile ilgili belirtilmesi gereken önemli bir nokta da her ne kadar görüşme yöntemi seçilmiş ise de araştırma konusunun

görüülen kişilerin belirli özellikleri veya belirli bir konudaki görüşlerini ortaya koymaya çalışan sosyolojik bir çalışma olmayışdır. Çalışmamızın temel öznesi katılımcılar değil vergi idaresidir. Görüşme katılımcıları vergi idaresi ile ilgili bilgilerin doğrudan elde edilebileceği kaynaklardır. Vergi idaresi ile ilgili temel kaynak oluşturan yazılı metinlerin uygulamadaki karşılığını kavrayabilmek ve çalışmanın bilimselliğini güçlendirebilmek amacıyla gerçekleştirilen görüşmelerdeki verilerin analizi de bu doğrultuda yapılmıştır.

Çalışmanın öznesinde katılımcıların yer almaması, görüşme sorularının vergi idaresinin çeşitli boyutlarına ilişkin bilgi edinmeye yönelik hazırlaması, bu bilginin ise katılımcının görüşünü içerir şekilde oluşmasının hedeflenmesi, yöntemin uygulanması ve elde edilen verilerin analizi aşamasında ortaya çıkabilecek temel sakıncaları azaltıcı bir etki yaratmaktadır. Amaca uygun bir şekilde hazırlanmış olan görüşme sorularından elde edilen veriler kavramsal çerçevede analiz edilerek geçerlik ve güvenilirlik şartlarının sağlanması amaçlanmıştır.

İçerik analizinin güvenilirliği kodlayıcının ve kodlama kategorilerinin güvenilirliği ile ilişkilendirilmektedir. Kodlayıcının güvenilirliği, aynı metnin farklı kişilerce aynı şekilde kodlanması veya aynı kişinin aynı metni değişik zamanlarda aynı şekilde kodlaması ile ölçülürken, kategorilerin güvenilirliği ise açık olmaları yani belirsiz olmamaları ile ölçülmektedir. (Bilgin, 2006, s.16)

İçerik analizinin geçerliliği ise amaç-araç uygunluğu ile değerlendirilmektedir. İçerik analizi yapılırken kullanılan teknikler, mesajları bozmadan amaca ulaşmayı sağlamalıdır. (Bilgin, 2006, s.17)

İçerik analizi daha çok nicel içerik analizi olarak algılanmakta ve nitel araştırma yapanların metinsel çözümleme veya söylem çözümlemesi yaptığı yönünde tanımlamalar yapılmakta ise de, çözümleme işlemlerinin ve aşamalarının açıkça belirlendiği ve belgelendiği çalışmalar nitel içerik çözümlemesinin zayıflıklarını ortadan kaldırmaktadır. Bununla birlikte, niteliksel araştırmalarda verilerin kodlanması ile nicel içerik kodlaması arasında farklılıklar olduğu kabul edilmektedir. (Geray, 2006, s.175)

İçerik analizinde kullanılacak çeşitli teknikler bulunmakla birlikte, tarihsel olarak ilk kullanılan teknik olan frekans analizi, birim veya öğelerin sayısal, yüzdesele ve oransal olarak görülme sıklığını ortaya koyan bir tekniktir. (Bilgin, 2006, s.18) Bu



nedenle, nicel analiz kapsamında daha çok tercih edilebilmektedir. Ancak verileri sayısal olarak ortaya koymak her zaman uygun ve yeterli olmayabilir.

İçerik analizinde kullanılan tekniklerin bir diğeri de kategorisel analizdir. Kategorisel analiz, Bilgin (2006, s.19) tarafından “genel olarak, belirli bir mesajın önce birimlere bölünmesi ve bu birimlerin belirli kriterlere göre kategoriler halinde gruplandırılması” olarak tanımlanmakta ve kategorilerin araştırmacının formasyonuna ve mesajlarda ilgilendiği konulara göre değişiklik gösterebileceği vurgulanmaktadır. Bununla birlikte “kategorilerin belirlenmesinde uyulması gereken teknik esaslar; kategorilerin homojen, ayırt edici, objektif olması, bütünsellik taşıması, amaca uygun ve anlamlı olması” olarak sayılmaktadır. (Bilgin, 2006, s.19)

Nitel araştırma yönteminin kullanıldığı bu çalışmada içerik analizi kapsamında oluşturulan temalar araştırma konusunun tanımlanması için bir araç olarak kullanılmakta ve tema ve alt temaların birbirleri ile ilişkileri dikkate alınarak, karşılaştırmalı çözümlenmeler yapılmaktadır.

Nicel içerik çözümlemesinde karşılaşılan bağlamdan kopma sorununun, bu şekilde gerçekleştirilen bir analizde ortaya çıkmayacağı düşünülmektedir.

Bu nedenle, görüşmelerden elde edilen bulguların nitel çözümlenme yaklaşımıyla sınıflandırılması sonucu oluşturulan başlıklar altında yapılandırılmış özet şeklinde aktarılması tercih edilmiş, aynı zamanda görüşmecilerin cümlelerinden doğrudan kısa alıntılara yer verilerek katılımcıların görüşlerinin yorumlanmaksızın iletilmesi hedeflenmiştir.

Bu tercih, yapılan analizi söylem çözümlemesine yaklaştırmakta ise de yukarıda belirtildiği üzere, içerik çözümlemesinin nitel yaklaşımı bu kapsamda da değerlendirilebilmektedir. İçerik analizi birçok analiz yöntemi ile etkileşim halinde olduğundan, analiz yöntemi hakkında katı bir ayırım yapmak mümkün bulunmamaktadır.

## **4.6. Bulgular**

### **4.6.1. Giriş**

Bu bölümde yarı yapılandırılmış derinlemesine görüşmelerden elde edilen işlenmemiş veriler, belirli kategoriler çerçevesinde düzenlenerek sunulmuştur. Elde

edilen bulguların çalışmanın araştırma sorusunun yanıtlanmasına, katılımcıların deneyim ve algıları boyutuyla katkı sağlaması beklenmekte olup, gözlem ve doküman incelemesi yöntemleri ile elde edilen verilerin görüşme yöntemiyle elde edilen veriler ile karşılaştırılması ve bütünleştirilmesi ile nihai bir analiz gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir.

Verilerin analizi başlıklı bölümde yapılan açıklamalar çerçevesinde, görüşme verileri kodlanmış ve bu kodlar homojen, ayırt edici, objektif, bütünsel, amaca uygun ve anlamlı olacak şekilde tarafımızca belirlenen kategoriler halinde gruplandırılmıştır. Bu kategoriler tema ve alt temalar olarak nitelendirilerek görüşme verilerinden elde edilen kodlar ile birlikte Tablo 4.2.'de gösterilmiştir.

**Tablo 4.2.** *Görüşme verilerinden oluşturulan tema, alt tema ve kodlar*

<b>Tema</b>	<b>Alt Tema</b>	<b>Kodlar</b>
Vergi İdaresinin İşlevleri	Vergi İdaresi Tanımı Temel İşlevler Yardımcı İşlevler Yeni İşlevler	Tarh Tebliğ Tahakkuk Tahsilat İnsan Kaynakları İdari Mali İşler Mevzuat İşleri Maliye Politikası Mükellef Odaklılık Vergi Bilinci Vergi Uyumu
Vergi İdaresinin Örgütlenmesi	Merkez-Taşra İlişkileri Örgütün Bölümlere Ayrılması Örgütün Yetki İlişkileri Örgütün Amaçları	Fonksiyonel Vergi Türü Mükellef Odaklı Karma Hiyerarşik Uzmanlaşma Koordinasyon Kontrol Alanı

**Tablo 4.2.(Devam)** Görüşme verilerinden oluşturulan tema, alt tema ve kodlar

<b>Tema</b>	<b>Alt Tema</b>	<b>Kodlar</b>
Vergi İdaresinde Bilgi Teknolojileri Kullanımı	Avantajlar Dezavantajlar Değişim	Otomasyon Kolaylık Hız Zaman Hata Veri Merkez Kontrolü Yazılım Yetki İnsiyatif Kurumlararası Bağlantı Tasarruf Kullanıcı dostu
Vergi İdaresinin İnsan Kaynakları Yapısı	Uzmanlaşma Eğitim Çalışan sayısı Özlük hakları Kurumdan ayrılma Likayate dayalı yükselme	Uzmanlık Liyakat Performans Nitelik Verimlilik Motivasyon Yetki Sorumluluk Yetersiz Sayı Dengesiz Dağılım Eğitim Sınav Kurumdan Ayrılma Emeklilik Özlük Hakları Çalışma Barışı

Tabloda ortaya koyulan ana temalar, bulguların aktarılmasında temel çerçeveyi oluşturacağından, bulgular bu başlıklar altında açıklanmıştır.

#### 4.6.2. Katılımcıların vergi idaresinin işlevlerine ilişkin görüşleri

Katılımcıların vergi idaresinin işlevlerine ilişkin görüşlerini ortaya koyabilmek amacıyla öncelikle katılımcılara vergi idaresi kavramından ne anladıkları, bu söz öbeğinin ilk olarak kendilerine neyi, hangi birimi çağrıştırdığına ilişkin soru yöneltilmiştir.

Katılımcıların bir kısmı bu soruya “vergi dairesi” ve “gelir idaresi başkanlığı” olarak yanıt vermişler ve bu kavramı daha dar anlamı ile ifade etmişlerdir.

“Vergi idaresi kavramı bana göre vergiyi tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil etme aşamasında uygulamayı yapan birimdir.” (C)

“Vergi idaresi kavramı bana göre gelir idaresi başkanlığını anlatıyor. Yani bir bütünü oluşturuyor. Çünkü tek başınıza, şu anki mesela tek vergi dairesi başkanlığı yapılanmasındaki deneyimden kaynaklanan bir şey bu belki de sorunları aşmak için mutlaka Ankara’yla da iletişim kuruyoruz. Özellikle de otomasyonu daha yaygın şekilde kullanmamız bizi onlarla koordinasyon içinde çalışmamıza teşvik etti ve oradakilerle de sanki servisimizden birisiymiş gibi görüşmelerimiz olduğu için belki de onu hissediyorum. Çünkü tek vergi dairesi şunu da gösterdi; Ankara’da gelir idaresi başkanlığında buradaki birimlerin oluşturulması, kişilerin nerelerde çalıştırılacağı, nasıl izleneceği bu konular da oradan takip edilecek noktalara geldiği içindir belki de. O yüzden ben gelir idaresi başkanlığını bir bütün olarak algılıyorum yani vergi dairesini ya da vergi dairesi başkanlığını değil onlar da işin içerisine giriyor.” (B)

Bazı katılımcılar ise, vergi politikasının belirlenmesinden başlayarak vergi mevzuatının oluşturulması ve gelir toplanması gibi birçok mali işleve sahip bir yapıdan bahsetmiştir.

“Vergi idaresi kavramı sadece vergi dairelerini gelir idaresi başkanlığını ifade ettiğini düşünmüyorum. Vergi idaresi kavramı denildiğinde içine siyasilerin de katıldığı yani politik karar verenler dahil olmak üzere bir bütün halinde gelir idaresi, çalışanlarını içine aldığı düşünüyorum.”(E)

“Bir örgüt olarak vergi idaresi kavramı vergi dairesini oluşturmakla birlikte vergi kanunlarını düzenleyen kurum ve kuruluşlardan başlayarak son tahsil sürecine kadar geçen bir süreç bir birim olarak algılıyorum vergi idaresini.”  
(F)

Vergi idaresinin işlevlerinde temel vurgu tahsilat işlevi üzerinde oluşmakla birlikte, tarh, tahakkuk ve tahsilat işlevleri tüm katılımcılar tarafından dile getirilmiştir. Bu işlevlerin geçmişte yürütüldüğü gibi günümüzde de geçerliliğini koruduğu ifade edilmiş olmakla birlikte, bir kısım katılımcı tarafından günümüzde daha çok tahsilat işlevinden söz edilebileceği belirtilmiştir.

“Tarh, tahakkuk ve tahsil ama zamanla tahsil işlemi daha ağırlık kazandı gibi. Vergi daireleri tarh, tahakkuk, tebliğden ziyade daha çok tahsilat yönü ağırlık kazandı, tahsilat dairesine dönüştü gibi bana göre.” (A)

“Para toplayan birim olarak aklıma gelir.” (G)

Katılımcılarca işlevler arasında tahsil işlevi yoğunlukla vurgulanırken, bir katılımcı asıl işlevin mükellefi tespit etmek, sonrasında ise vergi kayıp ve kaçığını önlemeye yönelik tedbirler almak olduğunu ifade etmiştir.

“Vergi idaresinin en temel kanunundaki tanımıyla tarh, tahakkuk, tebliğ, tahsil şeklinde sıralanan asıl görevleri bunları yaparken vergi mükellefini tespit eden bunun peşinden vergiyi tarh eden, tahakkuk eden, tahsil eden kısmı ile birlikte, asıl olan vergi mükellefini tespit etmek. Daha sonra vergi kayıp ve kaçığını önlemeye yönelik tedbirler alan bir kurum olarak değerlendirmek mümkün.” (D)

Katılımcıların bir kısmı hem vergi idaresini tanımlarken hem de vergi idaresinin işlevleri ile ilgili soruya vergi bilinci oluşturma, maliye politikasını etkileme gibi yanıtlar vermiştir.

“Vergi idaresi deyince aklıma ilk önce kanunda da tanımı olan mükellefi tespit eden vergi tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil eden daire geliyor. Bunun yanında mükellefi bilinçlendiren bilgi veren bir daire.” (A)

“Daha küçük birim olarak düşündüğümüzde vergiyi tarh, tahakkuk tahsil eden dairedir. Kanuni tabiriyle budur. Ama bütünsel olarak vergi idaresi denildiğinde geniş düşünülmesi gerektiğini düşünüyorum. Sadece gelir idaresinin karar alması ve uygulaması değil bir ülkenin kalkınmasında da çok önemli etken olduğunu düşünüyorum.” (E)

Ayrıca bazı katılımcılar tarafından, vergi idaresinin mükellef haklarını gözeterek görevlerini yerine getirmekte olduğu ve mükellef odaklı bu yaklaşımın işlevlerdeki değişimi yansıttığı vurgulanmıştır.

“Daha öncesinde vergi idaresi vergiyi tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsilat aşamalarıyla ilgileniyordu. Daha sonra mükellef hakları bildirgesinin gündeme gelmesi ile birlikte bunları alırken gönüllülük esası, biliyorsunuz vergi cebrendi, ancak daha sonra mükellef hakları bildirgesini imzalayınca ülkemiz bu bildirgeye uyumlu olarak da gönüllülük esası gündeme gelmiştir. Tabi bunun denetim ayakları da vardır ayrıca. Onun dışında işe stratejik açıdan da bakarsak verginin istatistiklere göre hangi dönemlerde ne kadar verim alındı veya nerede verim düşüklüğü oldu, buna göre neler yapılması gerekiyor maliye politikasına da katkıları olmuştur olmaya devam etmiştir... Gönüllülük esasına göre mükelleflere vergi ödeme alışkanlığı kazandırmak, vergi haftası yoluyla biliyorsunuz her yıl şubat ayının ilk iki haftası vergi bilincinin özellikle ilk ve ortaöğretim kesiminde vergi bilincinin oluşması için çeşitli seminerler, duyurular, afişler yoluyla vergiyi teşvik etmeyi küçük yaştan itibaren sağlamaya çalışılmaktadır. Bu da güzel bir uygulamadır.” (C)

“...Vergi ile bütün bu işlemleri yaparken gelir dairesi başkanlığının son zamanlarda mükellef odaklı anlayışı bunları tamamlayıcı bir noktada geliştiriyor. Çünkü sadece mevzuatı uygulayan değil devletin güler yüzünü de gösteren bu tahsil yapılırken de, nihayetinde vergi bir politika aracıdır, nasıl bir para politikasını merkez bankası aracılığıyla uyguluyorsa, maliye politikasını da vergilerle, vergi aracılığıyla uygulanan en belirgin yeridir.” (D)

“Normalde kanunda memura parasız da olsa mükellefin işini yapamazsın amir hükmüne rağmen ne yapıyor şu an gidip mart döneminde mükelleflerin beyannamelerini evlerinde doldurup alıp geliyoruz. Bu kadar işi daha şeffaflaştırır ya da daha yapılabilir hale getiriyoruz. Bu da bir değişiklik süreci olduğunu düşünüyorum.” (D)

Katılımcıların idareciler arasından seçilmesi nedeniyle, geçmiş çalışma süreçleri ve şu an yürütmekte oldukları idarecilik görevleri itibariyle tarh, tahsil ve inceleme işlevlerinin her birinde görev aldıklarını ifade etmişlerdir.

“Hepsinde görev aldım. Memuriyetten itibaren her birimde çalışarak geldiğimiz için de idareci olarak da birden fazla bölüme bakınca bunların hepsinde görev almış olduk.” (C)

Katılımcılar genel olarak vergi idaresinin işlevlerini tarh, tahsil ve inceleme olarak algılamakta olduklarından, vergi idaresi bünyesinde yürütülen görüş bildirme ve özgelge gibi işleri içeren danışma işlevleri ile insan kaynakları, idari ve mali işler gibi yardımcı işlevleri bu kapsamda saymamışlardır. Bu birimler ve görevler araştırmacı tarafından hatırlatıldığında bunların da idarenin ayrılmaz bir parçası olduğu vurgulanarak söz konusu görevleri de yürüttükleri ifade edilmiştir.

“Vergi idaresi içinde oluşturulan diğer birimler idari mali işler komisyonlar strateji ya da mükellef hizmetleri değerlendirme birimleri gibi birimler de vergi idaresinin içinde oluşturulan birimlerdir bunlar da. Bu süreçlerde de

bulunduk yani idarenin normal vergi tahsil ve inceleme sürecinin dışındaki tüm süreçlerde vergi idaresinin içinde bulunan çalışanlar, memur ya da yönetici fiilen bulunur.” (F)

“Ben çünkü idari mali işlerde de çalıştım vergi dairesi müdürü olmama rağmen. O yönden gider mevzuatını içerir idari mali işler. Mesela harcama yaparsınız alım yaparsınız. Hizmet satın alırsınız mal alırsınız bunları da bu işlemleri de yapıyoruz....Devletin bir organısınız, bir parçasısınız ve sizin de özlüğü bilmeniz gerekiyor, insan kaynaklarını anlamanız gerekiyor, 657’ e ilişkin disiplin yönünden neler yapmanız haklarınızı ödevlerinizi bilmeniz gerekiyor. Yine dediğim gibi burada donanım demirbaş anlamında ihtiyaçlarınız var. Bunların temini anlamında ödenek nasıl istenir bunları bilmeniz gerekiyor.” (B)

Vergi idaresinin temel işlevleri olarak görülen tarh, tahsil ve inceleme işlevlerinin vergi idaresi bünyesi dışında yürütülmesi konusunda ise farklı görüşler bulunmaktadır. Bir kısım katılımcı bunları vergi idaresinin ayrılmaz bir parçası olarak görmekte ve idare dışına çıkarılmasının sakıncalarını vurgulamakta iken, bir kısım katılımcı bazı işlevlerin başka birimlerce yürütülmesinin vergi idaresinin belirli konulara odaklanması ve daha etkin faaliyet göstermesi açısından yararlı olacağını düşünmektedir.

Özellikle tahsil işlevinin (cebri tahsilat dışındaki tahsilatlar için) banka vb. finans kuruluşları aracılığıyla yürütülmesinin hem idare hem de mükellefler açısından olumlu olacağı değerlendirilmektedir.

“Bankalar sadece tahsilat yapıyor. Parayı tahsil edip aktarıyor. Bu çok önemli değildir. Önemli olan cebren tahsil işlemleri, inceleme tarh tahakkuk işlemleri. Bankaların tahsili mükellefin isteğine bağlı olarak. Hatta mükellefin de işine geliyor çünkü sıra beklemiyor Onu ben saymıyorum farklı bir olay ama tarh, tahsil ve inceleme işlerini tamamen devletin yapması gerektiğini düşünüyorum.” (E)



“Bankaların tahsilatı kolaylıktır. Vergide tahsilat aşamasının bankaya bırakılması daha çok vergide uzmanlaşmayı ve verimi arttıracak diye düşünüyorum. Çünkü tahsilat başlı başına ayrı bir konu ve bu konuda bankalar kredi kartı yoluyla veya belli vergi türlerinde tahsilat şu anda zaten yapılıyor.” (C)

“Tahsili sadece paranın yatırılması nakit paranın akışı anlamında düşünürsek evet bankalar olabilir. Ama ödenmeyen alacakların tahsili sürecini değerlendirirsek şu anki yapıda sadece gelir idaresi, vergi dairesi başkanlıkları veya vergi dairesi müdürlükleri aracılığıyla bizzat kendisi yürütüyor. Başka bir yöntem yok. Olabilir mi? Normal bankalardaki gibi tahsil edilemeyen alacakların bir varlık yönetim şirketine devredilmesi vs. gibi. Tabii nihayetinde devletimiz sosyal bir devlet. Sadece parasal tarafla bakılmadığı için vergi evet bir politika aracı demek aynı zamanda sosyal bir yanı da var. Onu dengelemek için ülke ekonomisini belki rahatlatacak para akışını kolaylaştıracak gibi gözükmesine rağmen sosyal yapıyı dokuyu bozup insanları belki bir nevi resmi tefeciliğe dönüştürmesi ihtimalini doğuran birçok yapı şeyler var. Teoride kulağa hoş geliyor evet devlet alacağını alamıyorsa işte belli oranda ihale etsin birileri alsın. Bu bankerliği doğurur, yeni başka bir sektör doğurur, resmi olmayan kanalları doğurur. Yani tartışılabilir ama şu an itibariyle böyle bir uygulama yok.” (D)

“...fenni muayene istasyonlarındaki harcın muayene istasyonlardaki firma tarafından tahsil edilmesi de vergi idaresinin bünyesi dışında yapıldığının göstergesidir.” (F)

İnceleme işlevinin vergi idaresinin diğer faaliyetlerini bütünleyici önemli bir işlev olması nedeniyle vergi idaresi bünyesinde yürütülmesi gerektiği birçok katılımcı tarafından dile getirilmiş olmakla birlikte, “inceleme” konusunun ayrı bir uzmanlık ve çalışma sistemi gerektirmesi nedeniyle vergi idaresi bünyesi dışında (mevcut durumda Vergi Denetim Kurulu Başkanlıkları aracılığıyla) yürütülmesinin daha verimli olacağı yönünde değerlendirmeler de mevcuttur.

“Vergi incelemesinin ayrılması bence mantıklı. Çünkü gelir idaresinde biliyorsunuz vergi çok geniş kapsama alanı olan bir konu ve inceleme derken hem mükellefler inceleniyor hem yeri geliyor idarenin yaptığı işlemler de inceleniyor. Bağlı olunca burada birtakım sıkıntılar olabileceğini düşünüyorum. Ayrı olunca bağımsız çalışınca inceleme üzerine uzmanlığın artacağını ve bu konuda daha çok verim alınacağını düşünüyorum.”(C)

“Vergi idaresi tarafından inceleme yetkisi vardır sınırlı ve kısıtlıdır. Esas vergi incelemesi VDK tarafından yapılmaktadır. Vergi idaresinin içinde ihtisaslaşmış vergi inceleme uzmanları vuku bulmadığı için bu yapılandırma şimdilik doğrudur. Ama ileride vergi dairesi içinde vergi müfettişlerinin vuku bulmasıyla belki bu sorun komple ortadan kalkacaktır. Ama ilk etapta bir büyük vergi mükellefinin bir vergi dairesi müdürü tarafından incelenmesi şu an hem iktisadi hem de fiziki olarak yeterli gelmeyecektir. Yani bir ihtisaslaşmayı ve bilgilendirmeyi gerektiren bir olaydır. VDK tarafından yapılmış olması olumludur. Olumsuz tarafı ise incelemeyle tarh süreci dosya içindeki süreçte bir kopukluk vuku bulabilir ancak elektronik inceleme otomasyon noktasında inceleme yapıldığı için şu an telafi edilmektedir.” (F)

“Bence VDK ayrı olmamalı. İnceleme yine vergi dairelerinin içinde olmalı. Çünkü şöyle bir şey yaşıyorsunuz. Ya alışkanlık bu ya da o yapılanmadaki eksiklikler henüz giderilemedi incelemeleri geciktirebiliyorlar. Son günlere bırakıyorlar. Vergi daireleri bazen o kadar çıkmazlar yaşıyor ki zaman aşımalarında. Son gün gelen raporlar oluyor. Şimdi bunları bünyenin içerisinde kopartmamak lazım birlikte yürütmek lazım. Çünkü bir süreci veya mükellefini aynı bünye içerisinde aynı kurum içerisinde tanımalı takip etmeli.” (B)

“Vergi dairesi tarh, tahsil zaten mecburen vergi dairesinin kendi işi onu başka bir yerde yürüttüğün zaman vergi dairesinden bahsedemeyiz ama

inceleme dediğimiz şey evet inceleme ayrı bir birimde yürütülebilir mi şu an ki mevcut durumdaki gibi yürütülebilir.... ama bu şunu getirdi inceleme yetkisi olmayan denetleme yetkisi olmayan bir gelir idaresi doğurdu bu.”  
(D)

Vergi idaresince yürütülen bazı iş ve işlemlerin özel kuruluşlara devrinin de mümkün olabileceği yönündeki görüşlerde verginin cebren tahsili ve ihtilafların çözümü aşamasının bu kapsamda vurgulandığı görülmektedir.

“Tahsil vergi dairesinin dışında özel kuruluşlara verilebilir. Bunun yanında hukuk işleri ki ben bunun özellikle olmasından tarafım hukukun vergi dairesinde değil vergi dairesinin hizmet aldığı birime tabi olması lazım. Mesela vergi dairesi bir icra işini yapmaması lazım. Çünkü ben görüyorum ki dışarıdaki avukatlar icra işlemlerinde bizden çok daha başarılılar. Vergi dairesinin başarısız olmasında birçok etken var. Sadece bu vergi dairesinin müdür ve memurlarının işi bilmemesinden kaynaklanmıyor. Bu işin siyasi boyutu var. Sosyal boyutu var.” (G)

“...bence mümkün. Kaynaktan kesilen vergiler zaten buna yönelik. Tarh olabilir. Tahsilat da bence özel sektöre bile verilebilir diye düşünüyorum. Gerek haciz işlemleri olsun gerekse bunların tahsilatının neticelendirilmesi yani hukuki boyutları ile birlikte başka bir yerlere devredilebilir bunda da çok sakınca olmadığını düşünüyorum. Tahsilat da yapılabilir. Hatta mesela gayrimenkul sermaye iradıyla ilgili olarak hazır beyan sistemimiz var. Bütün beyanların hazır beyana da yönelebileceğini düşünüyorum. Yani mükellefin kendi tarhiyatını da yapabileceğini düşünüyorum.” (B)

#### **4.6.3. Katılımcıların vergi idaresinin örgütlenmesine ilişkin görüşleri**

Katılımcıların vergi idaresinin örgütlenmesinde merkez-taşra ilişkilerine bakışını ortaya koymak amacıyla yöneltilen sorulara verilen yanıtlarda, merkez ve taşra birimlerinin görev ve sorumlulukları açısından yapılan değerlendirmelerle söz konusu ilişki açıklanmaktadır.

“Taşra daha çok uygulama yoluyla verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarında tam bir uygulayıcı. Aynı zamanda mükellef haklarını da gözeterek yapıyor bunları. Merkez derken merkezle taşra birbirine bağlı. Merkez de uygulamanın nasıl yapılacağını maliye politikası doğrultusunda tabi. Taşra da bilgileri yolluyor merkeze. Bunları merkezde topluyorlar. Türkiye çapında oluşturulan bilgileri. Buna göre maliye politikası belirleniyor. Daha çok uygulamayı nasıl yapacaksınız konusunda direktifler veriliyor taşraya, taşra da bunları uyguluyor.” (C)

Bir kısım katılımcı taşra birimlerinin her zaman daha önemli bir role sahip olduğunu ifade etmekte iken, bazı katılımcılarsa taşra ve merkez birimlerin rollerinin zaman içerisinde değişik ağırlıklar taşıdığını belirtmektedir. Katılımcılar arasında merkez birimin araştırma dönemini kapsayan son yıllar içerisinde yetki ve kontrol süreçlerini kendi bünyesinde toplayarak taşranın fonksiyonunu göz ardı ettiği yönünde bir algının oluştuğu ifade edilmektedir.

“...taşranın yükü merkez birimlere göre daha fazla ...ama önem bakımından taşrayı çok önemsemiyorlar gibi. Öyle bir algı oluştu. Yoksa... Yapılan işler belli görevler belli” (A)

Merkezin bu kontrolcü yaklaşımının bazı katılımcılar tarafından standartlaşmayı sağlaması ve diğer görevlere yoğunlaşmaya imkan tanınması nedeniyle olumlu değerlendirildiği görülmektedir. Diğer taraftan aynı kontrolcü yaklaşım, bazı katılımcılarca taşranın inisiyatif alma imkanını ortadan kaldırarak hem iş süreçleri açısından hem de iş tatmini açısından olumsuz sonuçlara yol açması nedeniyle eleştirilmektedir.

“Eskiden taşra daha ön plandaydı. Merkez yasalar, yönetmelikler çıkartır, programlarını yapar ancak bunun uygulamaları tamamen taşra tarafından yapılırdı. Bugün böyle değil. İşler memurlar tarafından yapılıyor gibi görünse de bütün işlemlerin merkez tarafından yapıldığını düşünüyorum. Tamamen merkezin kontrolünde.... Bu doğru mu? Doğru olduğunu da

düşünmüyorum.... Ama bizim ülkemizde sadece merkez karar verdiği için taşradakiler bu tür işlemlerde elini taşın altına sokmuyor.” (E)

“...Şimdi biz taşrada uygulamayı en yoğun bir şekilde yaşarken sorunları birden iletemiyorsunuz bir kere o sorunlar hemen giderilemiyor. Artı merkez taşradaki bu aksayan olumsuz olan taraflar ya da anlaşılamaz mevzuatla ilgili kısımları hemen gideremiyor ve şöyle de bakılabiliyor; Taşrada çok iş yürümüyor...” (B)

Ayrıca, otomasyon süreçlerinin de etkisiyle, merkez ve taşra arasındaki iletişimin günümüzde daha yoğun ve hızlı olarak gerçekleştiği ifade edilmektedir.

“Eskiden merkez çok uzak taşrayla çok da bağı olmuyordu. Ama son zamanlarda otomasyonla birlikte bunu da sağladık. Neden çünkü otomasyonla ilgili sorunları yerelde çözme ihtimali çok zayıf. Mecburen bunun merkezi merkezle irtibat kurup bir mesajla iletişim kuracak kadar yakın duruyoruz. Gönderdiğimiz taleplere kısa bir sürede cevap aldığımızı düşünüyoruz ama olumlu, ama olumsuz. Nihayetinde karşınızda bir muhattap olduğunu hissediyorsunuz.” (D)

Katılımcılar vergi idaresi örgütlenmesini idarenin amaçları doğrultusunda değerlendirdiklerinde, çeşitli başlıklarda olumlu ve olumsuz yorumlara yer vermektedir.

“Uzmanlaşmadan yararlanma” açısından yapılan değerlendirmede; tek vergi dairesi örgütlenmesinde (Tek vergi dairesi uygulaması kapsamındaki vergi dairesi başkanlığı) birimlerin görev ve yetki tanımları itibariyle önceki uygulamaya göre daha sınırlı bir çerçevede faaliyet göstermesi nedeniyle, çalışanların faaliyet konularında uzmanlaşmalarına imkan sağlaması vurgulanarak yararlı bulunmaktadır.

Ancak personel görev yeri değişiklikleri vb. durumlarda ilgili birimlerde süreklilik sağlanamaması nedeniyle uzmanlaşmanın beklenen ölçüde gerçekleşemediği belirtilmektedir. Bu tür değişikliklerde hem görev yeri değişen kişi açısından uzmanlaşmadan beklenen sonuç elde edilememekte, hem de emeklilik, tayin vb. nedenlerle boşluk oluşan birimlerdeki eksikliğin diğer birimlerden personel aktarılması

yoluyla giderilmesi açısından idari yönden de olumsuzlukların ortaya çıktığı vurgulanmaktadır.

“Uzmanlaşma yoluna gidiyor, gelir vergi dairesi, kurum vergi dairesi evet burada uzmanlaşmadan yararlanılıyor. Bir konuya bakınca daha o konuya vakıf olursunuz daha aktif oluyorsunuz. Birden fazla konuya baktığınızda bence vergi ters bir piramit kolaydan başlıyor ve gerçekten gittikçe açılan ve içinde 4 ana kanun, yardımcı kanunlar, ticaret kanunu, borç kanunu bir sürü kanunu ilgilendiren konu var içinde. Hepsini birden bilmeniz mümkün değil. Bu açıdan bakarsanız gelir vergisi ana kanunun gelir vergi dairesinin ayrı olması bence uzmanlaşmadan yararlanmaya doğru gidiyordur.” (C)

“Uzmanlaşma kelimesinde insanı rahatlatan da bir şey var ama her teşkilata uyar mı bilmiyorum uzmanlaşma. Şimdi vergi dairelerinin ölçeğine, mükelleflerin ölçeklerine bakarsak farklı farklı çok çeşitlilik arz ediyor. Şimdi burada kurumlarda uzmanlaşan birinin tayini çıktı İstanbul’da bir yere. Kurumlarda çalışıyor diye orada büyük mükelleflere verildi. Belki de çok fazla uzman olmadığı çıkabilir buradaki kurumlarda çalışanın. Çünkü buradaki karşılaştığı mükellef çeşidiyle oradaki yapı aynı olmayabilir. Sonra ne diyeyim mal müdürlüğünde çalışan bir uzmanın yine buraya geldiğini düşünün. Hep aynı yerde çalıştıramazsınız. Diyelim ki, sadece tahsilatta uzmanlaştı. Tahsilatta uzmanlaşanların büyük bir çoğunluğu emekli oldu. Bu sefer siz tahakkukta uzmanlaşanları tahsilata aktaracaksınız onların uzmanlaşması süreci ne olacak?” (B)

“Uzmanlaşma dediğimiz şey sadece bir birimin işini öğrenmekse bazen bunun dezavantajlarını yaşayabiliyoruz sürekli aynı şekilde kalamayabiliriz. Pozisyon değiştirmek zorunda kalabiliriz ya da oradaki idareci sürekli o pozisyonda değil. Başka bir yere gittiğinde aynı pozisyonda - atıyorum gelir vergisi vergilendirme müdürlüğündeki - müdür varsa o zaman tahsilat müdürlüğüne verdiğimizde sıkıntı yaşar mı ya da oradaki personel bir başka

yere tayin olup gittiğinde aynı çalıştığı alanda öbür tarafta ihtiyaç yoksa bu sefer de birimler arasındaki şeyler alt birimlerde de mi sıkıntı yaşanır.”(D)

Diğer taraftan vergi konusunda yürütülecek iş ve işlemlerin çoğu zaman kapsamlı bir bilgi ve değerlendirmeyi gerektirmesi nedeniyle uzmanlaşmayı sağlayacak bir örgüt yapısı oluşturulmasının vergi idaresi açısından gerekli ve yararlı bir uygulama olmadığı da bazı katılımcılarca ifade edilmiştir.

“Uzmanlaşmadan kastımız evet vergi mevzuatı geniş bir mevzuat. Bunun hepsini bir şekilde kavramamız lazım. Yani usulü bilmeden gelir vergisini konuşmak mümkün değil, idari yargılamayı bilmeden hukuk birimini konuşmak mümkün değil. Onun için bunların hepsi bir bütün. Bir bütünün içerisinde bazı kısımlar vardır ki bu sizin özel ilginizi çekebilir o alanı iyi bilmek gerekir. Eğer uzmanlaşma bu ise evet uzmanlaşmalı..... işi bilmeli bunu otomasyonla birleştirebilmeli. O zaman evet uzmanlaşmanın faydasını görebiliyoruz. Ama uzmanlaşma ben gelir vergisinden başka bir şey bilmem dersin o zaman ileriye dönük sıkıntılar doğurabilir.” (D)

“Denetimi kolaylaştırma” açısından vergi idaresinin örgüt yapısının katılımcılar tarafından değerlendirilmesinde; tek vergi dairesi olarak ifade edilen sistemin genel olarak hem iş süreçlerini hem de personeli denetlemek açısından daha uygun olduğu vurgulanmakta ise de, bazı katılımcılar tarafından vergi idaresinde farklı bölümlendirme sistemleri uygulanmakla birlikte birimlerin hala kontrol açısından fazla büyük olduğu yönünde eleştiriler getirilmiştir. Tek vergi dairesi sisteminde sicil, vergilendirme ve tahsilat birimlerinin ayrı yapılar altında örgütlenmesinin, tek bir vergi dairesinde tüm bu süreçleri kontrol etme yükümlülüğünde olan idarecilere kıyasla tek tip iş süreci ve daha az sayıda personel imkanıyla kontrol edilebilirliği arttırdığı belirtilmektedir.

“Uzmanlaşmayla birlikte denetleyecek kişi de yani bağlı olduğu biriminde birden çok alanı değil sadece kendine bağlı birimlerdeki iş anlamında evet ona yoğunlaşabilir. Günlük diğer işleri çok da fazla vakit ayırmadan direk bağlı olan birimleri daha kolay denetler. Onlarla ilgili çalışmalar yapabilir.

Sadece bu işin akışındaki değil, personeliyle de aynı işi yapan personelin performansını da ölçmesini kolaylaştırabilir. Çünkü bir tarafta iade yapan, mükellefin çok zor uzun bir süreç alan iadenin sonucunda bir tane dosya işlemle sonuçlandırmışsın demekle, işte bir anda bir ihbar, bir inceleme raporunun ekinden 50 tane ihbarname kesmeyi bir biriyle kıyaslamaz. Nedir herkes ihbarnameyi kesiyordur. İhbarnamenin sayısıyla ölçersin ama öbür tarafta dosyanın içeriğiyle dosyanın sayısı her zaman bir birine eşit gözüküyor. Onun için ne demektir. Birimler arasında tek tip iş yapılan yerlerde denetlemek bir birleriyle kıyaslamak daha kolaydır. Onun için denetimi daha kolaylaştırdığını düşünüyorum.” (D)

Diğer taraftan tüm ilin mükelleflerinin tek bir birimde toplanmasının (Örneğin, vergilendirme ya da takip müdürlüğü) bu birimin idarecisi açısından tüm mükellefleri tanıma zorluğu yarattığı ifade edilmektedir. Eski sistemde her ne kadar farklı iş süreçleri ile meşgul olsa da idarecinin yöneticisi olduğu vergi dairesinin sorumluluk bölgesindeki mükellefleri yakından tanıyabildiği ve buna göre risk değerlendirmesi yapabildiği belirtilmektedir.

Ayrıca, tek vergi dairesi sisteminde fonksiyonlara göre yapılan bu ayırmda, birim yöneticilerinin kendilerine tahsis edilen personel sayısı ile tüm ilin mükelleflerine ilişkin işlemleri yürütmelerinin beklendiği, ancak personel sayılarının bu ölçekte işi yürütmek için yeterli olmaması nedeniyle işlerin gereği gibi yapılamadığı ve kendilerinin de bu yöndeki kontrolleri yeterince sağlayamadığı vurgulanmıştır.

“Bu sistem uygun değil. Şu anda takip biriminde görevliyim. Bu takip 700000 nüfuslu Eskişehir’in 120000 borçlu olan mükellefin takibini yapıyor. 40 kişi ile takip ediyoruz. Tabii ki çok zor denetlemek. Memuru denetlemek, dosyaları tek tek incelemek mümkün değil.” (E)

“Denetim altında tutabilme açısından bence bu örgütlenme uygun. Zaten denetimi kolaylaştırma yönünde elektronik yöntem bize büyük kolaylık sağlıyor. Daha önce kontrolleri daha manuel yapardık. Bordrolar tahakkuklar işte kanunda belli süreler var mesela 15 günde vezne kontrolü



yapılıyor sayım kontrolü yapılıyor. Veya ne kadar tahakkukumuz var ne kadar tahsilatımız var bunları sistem üzerinden görüp denetleme yapabiliyoruz. Bu birebir değil biliyorsunuz mükellef sayısı fazla olduğundan sondajlama usulüyle yapılıyor. Ama sondajlama dahi olsa bu denetimlerde bence baya faydalanmışızdır örgütün bu yapısından dolayı.”  
(C)

Bir katılımcı tarafından tek vergi dairesi sisteminin denetimi kolaylaştırma açısından uygun olduğu belirtilmekle birlikte, söz konusu sistemde hiyerarşik yapının da korunması gerektiği, kontrol sorumluluğunun şef, müdür yardımcısı ve müdür tarafından paylaşılması gerektiği vurgulanmıştır.

“Bir müdür, bir müdür yardımcısı servisi birebir kontrol edemez. İlk etapta servis şefinin olması lazım. Artı müdür yardımcısı olmasa arada vergi dairesinin müdürünün çok yükü artar. Vergi dairesi müdürünün de yardımcıları olması lazım. Hani müdürün görevi mevzuattan ziyade daha çok temsil olması gerekiyor. Biraz daha yükü mevzuat yönünden az, mevzuat yönü müdür yardımcılarında olması lazım. Bence bu yapı uygun bu şekilde.” (A)

Bir diğer katılımcı da tek vergi dairesi sisteminin denetimi kolaylaştırma açısından uygunluğunu ifade etmekle birlikte, denetim imkanının bu örgütlenme çerçevesinde yöneticinin kendi birimi ile sınırlı olmasının diğer birimlerin yürütmekte olduğu işler üzerinde bir kontrol imkanı tanımaması nedeniyle, diğer iş süreçleri açısından kopukluk oluşturduğunu belirtmiştir.

“Tek vergi dairesi yapısı içinde bulunmuş olduğu birimde denetim yetkisini kolaylaştırdı. Ancak dar bir çerçevede kuruldu bu. Yani bir muhasebe müdürü ancak denetimini kendi birimi içinde yapabilir. Başka yeri denetleme yetkisi veya oto kontrol mekanizması yoktur. Bu da kopukluk yaratmaktadır.” (F)

“Koordinasyon” açısından vergi idaresinin örgütlenmesinin katılımcılar tarafından değerlendirilmesinde olumlu ve olumsuz yönleri ortaya koyulmuştur.

Eski sistemde aynı iş ve işlemlerin farklı vergi daireleri bünyesinde farklı usullerle gerçekleştirildiği, tek vergi dairesi uygulamasında ise aynı tür işlerin tek birim altında yürütülmesi nedeniyle standart bir uygulama sağlamanın mümkün olduğu belirtilmiştir. Tek vergi dairesi sisteminin koordinasyon açısından olumlu yönü bu şekilde ifade edilmektedir.

“Vergi daireleri arasında farklı uygulama vardı tabii ki. Burada aynı ilde bile bir dairenin uyguladığı ile diğer dairenin uyguladığı özellikle yoruma dayalı şeylerde farklı yorumlanabiliyordu. Farklı uygulamalar vardı. Şimdi belki tek vergi dairesinde standart oldu. Özelgelerin tek şeye alınması iyi oldu. Farklı farklı görüşler veriliyordu çünkü her il farklı yorumlayıp verebiliyordu. Özelgelerin havuzdan olması iyi oldu dediğim gibi. Bizim burada tek vergi dairesi uygulaması olduğu için uygulama yönünden de tek olmuştur ama mevzuat uygulaması bakımından yine farklılıklar olabilir daireler arasında başka illerde olabilir yani.” (A)

Diğer taraftan eski sistemde vergi dairesine gelen bir mükellefin farklı servisler arasındaki iş ve işlemleri kolayca yürütülmekte ve birimler arasında yönlendirilerek vergi dairesinden çıkmadan işlemleri tamamlanabilmekte iken, tek vergi dairesi sisteminde mükellefin farklı süreçlere ilişkin işlemleri için farklı birimlere başvurması gerektiği ifade edilmiştir. Böyle bir durumda mükellefin talebinin karşılanması için yetkili birime yönlendirilmesinin, mükellefleri birimler arasında dolaşma zahmetine girmeleri nedeniyle olumsuz etkilediği vurgulanmaktadır. Diğer taraftan vergi idaresi açısından da daireye kadar gelmiş bir mükellefin diğer bir birimde gerçekleştirilmesi gereken işlemi olduğu halde başvurduğu birimin bu durumdan haberdar olmaması nedeniyle yönlendirme imkanı oluşmayarak, ilgili birimce mükellefe tekrar ulaşma külfetinin ortaya çıktığı vurgulanmıştır. Bu durum da yeni sistemin koordinasyon açısından olumsuz yönü olarak ifade edilmiştir.

“Bir tarafı yapınca diğer taraftan da bazı sıkıntılar olabiliyor. Dairelerin vergi nevi türüne göre ayrılmasının uzmanlaşmadan yararlanmayı sağladığı doğru. Koordinasyon derken mesela tahsilat yönünden bir örnek vererek açıklayayım ben. Tahsilat açısından önceden mükellef geldiğinde önce takip servisinde borcuna bakılıyor aynı servisin yanında icra servisi var. İcra servisinde varsa icrai haciz konmuş bir varlığı ona bakılıyor. Daha sonra yine aynı birim içindeki satış bölümünde satışın işlemi yapılıyor, sonra mükellefin durumuna göre haciz kaldırıp kaldırmama işlemi daha kısa sürede oluyordu. Şimdi farklı müdürlükler içerisinde icra müdürlüğü ayrı, satış müdürlüğü ayrı. Mükellef geliyor tahsilat müdürlüğünde borcum var ödeme emri çıkarılmış haciz çıkarılmış 100 tl borcum var. Ödeme emri çıkarılıyor diyelim ödemedi oradan çıkıyor icra müdürlüğüne icra müdürlüğünde tekrar dosya açılıyor tekrar bakılıyor. Bu birazcık koordinasyonda sağlıklı işlediğini düşünmüyorum tahsilat aşamasında.” (C)

Bir katılımcı ise, mevzuatta iş ve işlemlerin açık bir şekilde tanımlanmış olmasına rağmen, uygulayıcıların yorum farklılıkları nedeniyle koordinasyon sorunlarının ortaya çıktığını vurgulamaktadır.

“Koordinasyon eksikliği konusunda yasalar açısından problem yok uygulayıcılar açısından problem var bence. Aslında hangi belgelerin alınması gerektiği yönetmelikte belirlenmiş. İşe başlamalarda diğer tüm işlemlerde hangi belgeler veya nelerin yapılması gerektiği yönetmelikte tek tek belirtilmiş. Ama bazı vergi daireleri uygulamada belki okuma eksikliğinden belki bilgisizlikten farklı belge istiyor. Ama burada yasaların suçu yok burada uygulamanın suçu var.” (E)

Bir katılımcı ise koordinasyonun sağlanması için bu konuda görevli bir birimin bulunması ya da kurum yöneticisi tarafından bu durumun yakından takip edilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Koordinasyonun sadece mevzuat düzenlemeleri ile değil karşılıklı iletişim ile sağlanabileceği vurgulanmıştır.

“Koordinasyonda yetki hala organizatör birim olmadığı için yok. Koordinasyon başkan veya defterdarın yetkisinde. Kötü kullanılırsa koordinasyon sağlanamaz. Çok iyi kullanılması halinde koordinasyon sağlanabilir. Bunun da en güzel örneği istişare toplantıları, bilgilendirme toplantıları, mevzuat yenileme toplantılarıyla koordine edilmeli. Sadece emir ve talimatlarla veya iç sirkülerle genelgelerle değil sürekli organizasyon karşılıklı olmalıdır. Çünkü tahsilatın hızlandırılmasıyla ilgili bir süreç aynı zamanda tarh sürecini de ilgilendirir. Olmayan tahsilatı hızlandıramazsınız.” (F)

“İşe gereken önemi verme” başlığı altında vergi idaresi örgütlenmesine ilişkin katılımcılar değerlendirmelerini örneklerle açıklamıştır. Tek vergi dairesi sisteminde gelir ve kurumlar mükelleflerine ilişkin işlemlerin ayrı birimlerde yürütülmesi nedeniyle farklı beyan dönemine sahip bu mükellef gruplarının işlemleri söz konusu dönemlerde yoğunlaştığından, bu birimlerde çalışanların sadece bu işlemlerle meşgul olması sağlanarak işin önem ve önceliğinin dikkate alınma imkanı oluştuğu vurgulanmıştır.

“Mesela gelir vergisi beyannamesinin verileceği dönem şubat ayında mart ayında, kurumlar nisan ayında. Beyanname nereden alınacak artık bir tek daireden alınacak. Gelir mükellefiyse gelir vergi dairesinden kurum ise kurum vergi dairesinden. Bu dediğiniz gibi işe gereken önemi vermeyi sağlayacaktır diye düşünüyorum.” (C)

“Acil olanlar bir an önce yapılıyor ve inanılmaz hızda da son yıllarda diyeyim ben gittikçe bir iyileşme var. Önceden yoktu. Kendi içimizde bile kendimiz şikayet ediyorduk. Ama gittikçe hızlanan bir süreç var. İyileşen bir yapı var. Ve bunları dikkate alan mekanizma da var.” (B)

Diğer taraftan, insan kaynakları ve destek hizmetlerinin öneminin de kavranmasıyla, örgüt yapısının yeni düzenlemelerle bu doğrultuda şekillendirildiği belirtilmektedir.

“Son yapılan grup müdürlüğü görev tanımları ile yeniden sayıları belirlenirken ağırlıklı olarak destek hizmetleri grup müdürlüğü ayrı, personelde insan kaynakları grup müdürlüğü ayrı olarak değerlendirildi. Bu da şu; artık tamam işin temelinde vergi tarh, tahakkuk, tahsil vs. var. Ama bu süreci yaparken de destek anlamında evet bir binaya ihtiyaç var, destek hizmetinin güçlü olması lazım temizlik vs. gibi işlemlerin zamanında yürütülür olması lazım. Ama bunu yaparken de insan kaynağının da çok iyi kullanılması lazım insan kaynağının. Sadece sayıdan ibaret değil o bir kaynaktır en optimum şekilde kullanabilmek de herkesten her türlü faydayı sağlayamayabilirsiniz ama insan kaynağının da insanların yetenekleri becerilerine göre istihdam etmek de insan kaynaklarının bir görevi arasında olduğunu düşünüyorum.” (D)

Ayrıca bazı katılımcılarca vergi idaresince yürütülen bazı iş ve işlemlerin daha önemli olduğu ve bu yapılanmada bu özellikli işlere daha fazla önem verilmesi imkanının bazı birimlerde sağlanırken bazı birimlerde ise sağlanamadığı belirtilmiştir.

“Biz burada dediğim gibi sicil ağırlıklı işlemler yapıyoruz. Ve son derecede önemli bir birim bence burası. Çünkü doğru bir mükellefiyetle başlamak hele ki devletin vergi kayıtlarındaki o mükellefleri doğru tespit etmek, hisse devirlerinin doğru zamanda girilmesi, yöneticilik bilgilerinin doğru insanları, doğru tarihlerle girilmesi birçok şeye sebebiyet veriyor. Ve bunları doğru takip etmek o veriyi düzgün işlemek iyi bir şey. Ama bunları yaparken aynı zamanda günlük mükellefin talepleri var. Banko işlemleri diyoruz biz onlara. İşte bu yapılanmada “borcu yoktur”ları da vereceksiniz dediler şube işlem yönergelerine yazdılar bunları. Ondan sonra mükellefiyete ilişkin bilgileri istiyorlar. Ya da diğer kurumların işte bir takım evraklarıyla ilgili olarak bizden bilgi talepleri oluyor falan. Bunların her ikisini birlikte yaparken süreç kopuyor. Dikkat dağılıyor bunu da ayrıca yapmak çok daha doğru olur. Orda ağır bir sicil verilerini işlemek için bence kapalı alanlarda daha iyi gözlerle daha dikkatli gözlerle ciddi bir sicil işlemleri yapılması lazım.” (B)

“Kurumdaki koşulları dikkate alma” açısından vergi idaresinin örgüt yapısının değerlendirmesinde katılımcılar, fiziki koşullar ve insan kaynağı yapısına ilişkin var olan koşulların örgüt yapısı ile ilişkisini ele almış ve bu ilişkinin paralel olarak düzenlenemediğini ifade etmişlerdir.

“Fiziki yerleşimi dikkate alınarak mecburen oraya sığmak zorunda kalıyorsun ama yapılanmamıza göre fiziki ortam olması lazım bana göre. Birimler belli olacak kim nerede oturacak nereye ayıracaksın. Çalışan sayısı, bizim yapımıza göre bir fiziki ortam olması lazım. Ama onun da çok dikkate alındığını her yerde zannetmiyorum.”(A)

“Şimdi bu tek vergi dairesi kurulduğu zaman tek Eskişehir’de pilot olarak uygulandı. Amaç mükellefin ayağına hizmet götürmekti. Mükellefin ayağına hizmet götürürken onun yoğunlukla bulunduğu yerlere şubeler açmak. Şimdi biz burada şube açmaya kalkıştık. Baktık Eskişehir ölçeğinde kiralar pahalı uygun açabileceğiniz yerlerde açamıyorsunuz. ...Siz bunu yaygınlaştırmaya kalkarsanız daha çok vergiyi toplarken maliyetinizi arttıracaksınız artı personeliniz, orada en azından 15 kişi çalıştıracaksınız. Hepsi aynı konunun uzmanı değil. Bakın uzmanlaşma burada da giriyor devreye. Bu sefer ana hizmet binanızda personeliniz kalmayacak. Yani bu daha çok personeli daha fazla istihdam etmeniz anlamına gelecek. Daha fazla kira ödemeniz anlamına, maliyetlerinizi arttırmanız anlamına gelecek bu onu gösterdi. Demek ki yapılanma yanlış yapılırsa vergi toplarken maliyetleri arttırabilirsiniz her anlamda. Hem personel anlamında hem de diğer kaynakları elde etme anlamında. Donanım, alt yapı onları elde etme anlamında da artabilir. Vergi dairesi eski klasik vergi dairesi yapılanmasının oldukça iyi bir model olduğunu düşünüyorum ben şu an. Çok çok iyi bir model olduğunu düşünüyorum.” (B)

“Harcamaları azaltma” açısından vergi idaresinin örgütlenmesinin katılımcılarca değerlendirilmesinde; bazı katılımcılar tek vergi dairesi sisteminin harcamaları azaltma

yönünde olumlu etkiye sahip olduğunu ifade ederken, bazı katılımcılar ise harcamalar açısından herhangi bir değişikliğin söz konusu olmadığını belirtmiştir.

Harcamaların azaldığını ifade eden katılımcılar daha önce kaynakların her vergi dairesi tarafından ayrı ayrı kullanıldığını, tek vergi dairesi sisteminde ise tek bir birim tarafından koordinasyon içerisinde kullanılmasının bu azalmada etkili olduğunu belirtmişlerdir. Ancak harcamalar konusunda bir etki olmadığını belirten katılımcılar her ne kadar tek vergi dairesi olarak ifade edilse de yeni birimler ve şubeler nedeniyle harcamalarda artış söz konusu olduğunu ifade etmiştir.

“Harcamaları azaltma derken harcamaları azaltma yönünde bir katkısı olduğunu düşünmüyorum. Neden düşünmüyorum yine daireler bazında çalışılıyor yine şubeler açıldı farklı şubeler hepsinin idari mali işler harcamaları vardır elektriği suyu. Siz sistemi değiştiriyorsunuz harcamaları çok değiştiremiyorsunuz. Harcama ile ilgili şöyle bir çalışma yapıldığını düşünüyorum mesela. O da hep idari mali işlerin uygulamaları ile ilgili. Mesela eskiden her dairenin kendi aracı vardı. Orada belki bir düzelleme olmuştur. Her daire kendi aracını gönderiyor. Bir yoklama yapılacak bir memur gidiyor. Şu anki uygulamada ne yapılıyor bütün dairelerin yoklamaları bir yerde toplanıyor, tek araç kalkıyor bölge bölge kalkıyor. Orada harcamayla ilgili pozitif bir gelişme var diyebiliriz. Tabii bunlar uygulama oldukça düzeltilecek şeyler. Ama şubeler açıldı onların da ayrı giderleri var. Önceden daireler vardı şimdi şubeler oldu yani kısmen evet kısmen hayır diyelim.” (C)

Bir katılımcı tarafından tek vergi dairesi sisteminde işgücü ihtiyacının artması nedeniyle harcamalarda artış söz konusu olduğu ifade edilmiştir.

“Bu kurum harcamaları azaltmadı daha da arttırdı. İşgücü israfı söz konusu. Çünkü yeni oluşturulan her birimde yeni kadrolar ve yeni birimler oluşturulması gerekli. Örneğin vergi dairesi içinde evrakı kaydeden bir memur varken bir evrak kayıt müdürlüğü iç ve dış müdürlük olarak bir insan kaybıdır bu profesyonelleşme çabası içinde.” (F)

Bir diğerkatılımcı birim sayısında artışın harcamaları da arttırdığının tahmin edildiği ancak verginin toplanma maliyetine etkisi açısından net hesaplamaların henüz ortaya konulmadığını ifade etmiştir.

Pilot uygulamanın içerisindeki harcamaları nerde daha çok arttırdığını düşünüyoruz. Yeni şubelerin kurulması. Merkezde bizim burada büyük bir binamız varken burada 550-600 personeli rahat istihdam edebilecekken bu yapının içerisinde şubeler temel taşı oluşturuyor. Şube en yakın mükellefe en yakın yerde hizmet sunabilmeyi amaçlıyor.... Orada ayrı bir destek hizmetler oluşturuyorsun ayrı bir güvenlik oluşturuyorsunuz ayrı bir bina kiraluyorsunuz bunların hepsi harcamaları artırıyor. Ama toplamda bu yapının içerisinde sonuç itibariyle verginin toplanma maliyetine nasıl bir etkisi oluyor dersanız onu ayrı bir hesaplama gerekir ki şu an öyle bir hesaplamayı kimse daha yapmadı.” (D)

Diğerkatılımcı taraftan otomasyon süreçlerinin de harcama artışındaki etkisi vurgulanmıştır. Otomasyon yatırımlarının kısa vadede harcama kalemi olarak algılandığı ancak uzun vadede personel harcamalarında tasarruf sağlayarak toplam harcamaları azaltacağı yönünde beklentilerin bulunduğu ifade edilmiştir.

“Tabi daha çok birim demek daha çok harcama demek veya otomasyona geçişle bu işin yeni bir yatırım alanı mı oluştu? Yani evet önceden sadece bir kağıtla kalemle yaptığımız şeyleri ya da bir basit hesap makinesi ile olan şeyleri bir otomasyon alt yapısıyla kuruyorsun bu bir harcama gerektiriyor. Ama bu harcamalar kısa vadede bir maliyet unsuru gibi gözüktü de uzun vadede zamanı tasarruflu kullanarak daha az insan kaynağı kullanarak bunun azalacağını düşünüyoruz. (D)

Bir katılımcı ise vergi toplama konusunda harcamaları azaltma düşüncesi ile hareket etmenin doğru olmadığını ifade etmiştir.



“Harcamalar konusuna ben çok farklı bakıyorum. Vergi idaresinde tasarruf olmaz. Para tahsil ederken bir iş yaparken tabii ki harcaman olacak. Vergide tasarruf olmaz ama kamu bir tasarruf yapalım diyor ve ilk önce vergi idaresinden başlıyor. Vergide tasarruf olmaz, milli eğitimde tasarruf olmaz hatta daha çok harcayacaksın ki daha çok gelir getirelim daha çok vergi toplansın milli eğitim daha faydalı olsun daha çok çocuk okutalım. Hiç katılmadığım bir unsurdur. Her memurun önünde telefon olması gerektiğini düşünüyorum. Her memurun önünde bilgisayar laptoplar olması gerektiğini düşünüyorum. Ama biz yönetmesini bilmiyoruz.... tasarruf deyince çok basit sığ düşünülüyor.” (E)

Vergi idaresinin örgütlenmesinde “vergi türüne göre”, “mükellef odaklı” ve “fonksiyonel örgütlenme” türlerinden hangisi veya hangilerinin uygulanması gerektiği konusundaki görüşleri sorulduğunda katılımcılar genel olarak karma örgüt yapısını tercih etmiştir. Her bir örgüt türünün olumlu ve olumsuz yönlerine ilişkin değerlendirmelerde bulunan katılımcılar, karma yapı uygulanarak olumsuz yönlerin bertaraf edilebileceği ve olumlu yönlerinden yararlanılabileceğini ifade etmişlerdir.

“Vergi idaresinde örgütlenme vergi türüne göre uzmanlaşma şeklinde olmasının daha sağlıklı olacağını düşünüyorum.” (H)

“Evvvela mükellef odaklıdan başlayayım mesela mükellef odaklı örgütlenme bence olması gereken bir şey. İstanbul’da mesela büyük mükellefler vergi dairesi var. Daha önce küçük mükellefler taşrada büyük fabrikaların işlemleri merkezi İstanbul gösteriyor geliyor taşrada küçük bir şube açıyor. Stopaj buradan veya ne yapıyor fason işlerini yapacağı bir şirket kuruyor. Küçük vergi dairesinin personel sıkıntısı nedeniyle bunu takip etmesi gezdiğimiz görev yaptığımız yerlerde ilçelerde bunu gördük sıkıntı yaratıyordu büyük mükellef. Tek bir yerde toplanması ve uzmanlaşması, bu da bir uzmanlaşmadır bence, büyük mükellef odaklı olmasında bence fayda var. Vergi türüne göre olması da iyi çünkü gelir vergisi mesela başlı başına bir kanun. Gelire bakan gelir vergisi kanununu okuyacak kuruma bakan

kurumlar vergisi kanununu okuyacak. Bu da güzel fonksiyonel de. Bence karma bu duruma göre değerlendirilebilir diye düşünüyorum.” (C)

“Bunların hepsinin uygulanabilirliği olan bir şey. Yani biri birinden çok böyle biri %90 iken biri %10 deme şansımız yok. Her birinin kendine göre başarılı tarafları var.... Fonksiyonel örgütlenmenin avantajları mükellefin tek noktada birleşmesi adres yetki alanlarının teke düşürülmesi. Önceden karşı sokak bir vergi dairesine bağlı iken bu karşı sokak bir başka vergi dairesine. Eğer adam iş yerini karşı sokağa taşıdıysa muhakkak vergi dairesi değişiyor vergi dairesi değişirse fatura değişecek vs. bir sürü iş. Ama şimdi ilin tümü içerisinde nerede bir işte yer değişikliği yaparsa yapsın aynı vergi dairesinde işlemlere devam edecek hiç bir değişikliği olmayacak. Fonksiyonel yapılanmanın içerisindeki bütünleştirici şeyin en büyük özelliği bu. Yine fonksiyonel yapılanmanın içerisinde bir alt başlığı vergi türü olabilir. Evet biz gelir vergisi vergilendirme müdürlüğünü kurduk. Gelir vergisi vergilendirme müdürlüğünün çok sayıda mükellefi varsa bunun altına sadece kira geliri elde edenlere ayrı bir müdürlük içerisinde sayının çokluğuna göre ilin büyüklüğüne göre değerlendirilebilir. ...Diyelim ki bu ilde çok sayıda kooperatif var ve hep problem oluyor kooperatiflerle ilgili ya da çok büyük çaptaki anonim şirketlerle ilgili ayrı bir alt müdürlük vs. kurulabilir. Bu mümkün ama sadece vergi türüne göre dediğiniz zaman mükellefleri bu defa gayrimenkul sermayelerine göre bir mükellef kuracaksınız. Adamın başka işleri de var bu sefer bir gelirin beyanının birleştirilmesi toplanması noktasında bu sefer de biz bu vergi türüne göre kendi içerisindeki işlemleri kaçırmış olabiliriz.” (D)

Bir katılımcı, karma örgüt yapısını uygun bulduğunu belirtmekle birlikte, bir çalışanın, mükellefin her tür işleminden sorumlu olacağı bir uygulamayı aradaki kopuklukları önlemesi bakımından daha yararlı bulduğunu ifade etmiştir.

“Bence karması olması daha iyi. Vergi türüne göre bir ihtisaslaşma iyi olabilir. Ama her yerde olması lazım.... Bir kere vergi türüne göre gelir

kurumlar işte süreksiz bilmem ne bir ayırım olması gerekiyor. Fonksiyonel, mükellef odaklı zaten şu an gelir idaresi başkanlığının uygulaması... Ben masa sisteminden ziyade bir mükellefin işlemini bir memurun baştan sona götürmesinden yanayım açıkçası benim fikrimi sorarsan. Masa sistemi hem personel yönünden hem işlerin aksamaması yönünden kopukluklar oldu. Bir masa diğer masanın yaptığı işi bilmiyor. İşlemler arada eksik kalabiliyor, unutulabiliyor. Ben masa sistemindense bir memurun baştan sona bütün işlemleri yapmasından yanayım.” (A)

Bir diğer katılımcı da çalışanlar ve mükellefler arasındaki ilişkinin karşılıklı olarak birbirini tanıma çerçevesinde yürütülmesinin yararını farklı ifadelerle aktarırken, bu sürecin eski sistemdeki gibi vergi daireleri çatısı altında yürütülmesinin daha uygun olduğunu, sadece vergi dairesi sayısında gerçekleştirilecek bir artışla beklentilerin karşılanabileceğini ifade etmektedir.

“Hepsi karma olmalı bence. Yani eski klasik usuldeki vergi daireleri. İlçelerde yeteri kadar vergi dairesi açmak ve burada fonksiyonel karma bir yapı oluşturmak.... şöyle bir şey mesela vergi dairesi eskiden bizim burada kaç taneydi? 3 taneydi. Belki o 3 sayıyı 6’ya çıkartabilirsiniz. Aynı bölgelerde yakın olmamak üzere ama her türlü işleminin o dairelerde hem müdürün hem memurun gelen mükellefin de çalışanları bilecek tarzda yakın temaslar halinde işlemleri yapması lazım... Dolayısıyla bence bölünmemeli mükellefiyle potansiyel mükellef de orada olmalı daha küçük ölçekli mükelleflerde de olmalı. Kira geliri de orada olmalı. Değer artış kazancı da KDV iadesi de hepsi orada olmalı. Eski model bence daha olumlu diye düşünüyorum. Girdiği zaman her şeyi orada bitiren, oradaki insanları tanıyan, oradan oraya savrulmayan, kiminle muhatap olacağını bilen bir mükellef kendini daha güvende hissediyor. Daha rahat. Diğer türlü yazışmalar yapıyorsunuz kendi çevrenizde. O yazışmaların geriye dönüş süreçleri oluyor. Daha bir uzuyor yani o zaman daha bıkkınlıklar oluyor. Çalışan insan da tedirgin oluyor. Bunun sonucu bazen aynı bina içerisinde yazışma yapıyorsunuz bunun geri dönüşü bir haftayı on günü buluyor.” (B)

Başka bir katılımcı da örgüt yapısının hangi ilkeye göre oluşturulursa oluşturulsun, kontrol edilebilir bir ölçekte geliştirilmemesi halinde yararlı olmayacağını vurgulamıştır.

“Kontrol edilebilir vergi idaresi kurulması gerektiğini düşünüyorum. Kontrol edilebilir mükellef adedi kadar. Küçük vergi daireleri kurulabilir bunu ister gelir türüne göre ister neye göre ama kontrol edilebilir mükellef olmalı.... Olabilir vergi türü de olabilir, büyük mükellef de olabilir ama kontrol edemedikten sonra bir faydası yok. Şu anda mesela kontrol edemiyorsun, kime ne yaptığını bilmiyorsun. Hiçbir mükellefin ben adını hatırlamıyorum bilmiyorum çünkü yapıp geçiyoruz. Hafızamızda yer etmiyor.” (E)

Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığında uygulanmakta olan tek vergi dairesi sisteminde, çalışan ve idarecilerin yetki ve sorumluluk alanları, örgüt yapısı olarak belirlenen bölümlendirme sistemleri çerçevesinde sınırlandırıldığından, genel işleyişe etki etme imkanının bulunmadığı vurgulanmaktadır.

“...herkes kendi biriminden sorumlu olduğu için genel düzenlemeye müdahale edemiyorsunuz. Yani ben denetimdeki eksikliği gördüğüm ve söylediğim zaman burada işe gerekli önemi, kurumdaki o koşulu sağlayamazsınız. Çünkü yetki ve görevler daha kısıtlandı. Daha somut bir yetki ve sorumluluk gösterildi size.” (F)

Vergi idaresinin taşra örgütü katılımcılar tarafından genel olarak uygulayıcı birim olarak algılanmakta olup, uygulama yanında danışma birimlerine de ihtiyaç bulunup bulunmadığı konusundaki soruya katılımcıların cevabı “evet” şeklindedir. Ancak katılımcılarca ihtiyacın gerekçesi açıklanırken “danışma birimi” kavramının büyük çoğunluk tarafından mükelleflere yönelik bir danışma birimi bulunması şeklinde algılandığı görülmüştür. Mükelleflere yönelik danışma birimi dışında kurum içerisindeki birimler için danışma fonksiyonunu yürüten bir birim olup olmadığı ve

buna ihtiyaç bulunup bulunmadığı sorulduğunda ise; vergi dairesi başkanlığının merkez birimleri olarak ifade ettikleri gelir kanunları grup müdürlüğüne bağlı birimlerin görüş yazısı ve özelge olarak tanımlanan süreçlerle bu fonksiyonu yürüttüğü, bunun yetersiz kalması durumunda ise gelir idaresi başkanlığının devreye girdiği ifade edilmiştir. Danışma birimlerinin gerekliliği tüm katılımcılar tarafından vurgulanmış olup, uygulayıcı birimlerin yoğun faaliyet süreçleri içerisinde tereddüte yol açan bir konu ile karşılaştıklarında bu birimlerin görüşlerine başvurduğu ve ilgili konuda uzmanlaşmış birimlerin daha ayrıntılı araştırma imkanına da sahip olmaları nedeniyle bu tür sorunları açıklığa kavuşturabildikleri belirtilmiştir. Ayrıca söz konusu birimlerin uygulama birliği sağladıkları da ifade edilmiştir.

“Zaten müdür ve müdür yardımcılarında danışmaktalar. Biliyorsunuz müdür ve müdür yardımcılarını gerçekten sıkı eğitimlerden geçmiş insanlar, sınavlardan geçmiş insanlar. Genelde bunlara danışıyor. Bunun dışında danışma birimleri mukteza alınan bir üst danışma birimleri var. Vergi dairesi sıkıştığında ne yapıyor taşranın merkez biriminden soruyor. O nereye soruyor gelir idaresi başkanlığına silsile yoluyla. Danışma birimlere ihtiyaç var ve uygulanmaktadır da. Ben bunu faydalı görüyorum. İhtiyaçtır bu.” (C)

“Kesinlikle bulunmalıdır. Fiilen uygulama müdürlükleri bu görevi yapmaktadır. Ancak örgüt yapısı içinde örneğin bu model için tek vergi dairesi modeli içinde bir danışma birimi olmalıdır. İşin içinde uzmanların da olduğu, uygulayıcıların da olduğu, yöneticilerin de olduğu bir birim olmalıdır diye düşünüyorum.” (F)

“Bizim özelge veren birimleri saymazsak çok şey değil. Aşağıda mükellefi karşılayan bir danışma biriminin ama etkili bir danışma biriminin olmasından yanayım ben. Mükellef nereye gidecek evrakını nereye verecek ya da oradan çok basit şeyler, çok basit bilgi verilerek halledilecek işler hiç diğer birimlere çıkmadan yapılabilir. Öyle etkili bir danışma biriminin olmasından yanayım.” (A)

“Tabii. Mesela başkanlığımızdaki ve başkanlıklardaki merkez müdürlükleri diye tanımlananlar aslında danışma birimi. Orada görüş her zaman tereddüt edilen her konunun orada bir süzgeçten geçmesi lazım.” (D)

Vergi idaresinde kurul yetkisini gerektiren durumlara ilişkin soruya katılımcıların tamamı mevcut ve gerekli olduğu yönünde cevap vermiş, uzlaşma komisyonu, takdir komisyonu, ihale komisyonu vb. örneklerle kurul şeklinde örgütlenmenin varlığı vurgulanmıştır. Bu komisyonların varlık gerekçesi olarak tek bir kişinin karar vermesinin zor ya da sakıncalı olduğu durumlarda bilgi, yetki ve sorumluluk paylaşımı ile karar almanın gerekliliği belirtilmiştir.

“Tabii ki beraber karar alınması gereken durumlar var. Herkesin uzman olduğu alanda işte ayrı ayrı uzmanlığı olan kişilerin bir araya gelip karar vermelerinin çok önemli olduğunu düşünüyorum vergi idaresi ile mükellefi birbirine yakınlaştırmakta, doğru karar vermekte çok önemli.” (E)

“Tabii. Bir kurul yetkisi komisyon şeklinde verilmesi gereken kararlar var. Tek başına verdiğinizde belki suiistimale maruz olunabilecek örneğin uzlaşma, takdir komisyonları vs. gibi tek başımıza karar vermekte zorlanabileceğimiz komisyonlar ve kurullar var. Hangi tür bir yapılanma örgüt yapısı olursa olsun buna ihtiyaç duyulduğunu düşünüyorum.” (D)

Ayrıca vergi idaresi bünyesinde oluşturulan kurullardan bazılarında kurum dışından da üyelerin katıldığı belirtilerek, bu durumun olumlu tarafları vurgulanmıştır.

“Komisyonlar mevcuttur. Mesela takdir komisyonu var, uzlaşma komisyonu var, mal müdürlüklerinde ihale komisyonu kuruluyor. Burada da idari mali işler bünyesinde kuruluyordur. Defterdarlıklarda oluyor. Vergi idaresinde kurullaşmayı gerektiren durum mevcuttur. Bunlar gerekli midir dersiniz bence gerekli.... Komisyon zaten birden fazla kişiden en az üç kişiden oluşur. Bir başkan iki üye. Takdir komisyonlarında 5 kişi olur dışardan da

üye gelir. Dışarıdan da iki üye gelmesi mükellefe sadece vergi idaresi tarafından değil alanından da kişilerin yetkili kişilerin gelip orda orta noktayı bulmalarını sağlıyor. Bu nedenden dolayı zaten komisyon birden fazla kişiden teşekkül ediyor, bu da gereklidir bence.” (C)

“Evet gerekli. Özellikle takdir komisyonunda dışardan da üyeler geliyor. En azından oranın ekonomik yapısı, mükelleflerin durumuyla ilgili biz üyelerden bilgi de alıyoruz, yararlanıyoruz. Hani vergi kanunları yönünden biz zaten yapıyoruz ama onlar da piyasa şartları, ekonomik durum, genel olarak mükelleflerin durumu nasıl en azından bilgi verebiliyorlar işleriyle ilgili falan. ...Uzlaşma da aynı şekilde. Hani tek bir kişinin görüşüne göre yapılmaktansa kurul olarak ortak bir şey verilmesi bence daha önemli.” (A)

“En çok bildiğimiz uzlaşma var. Uzlaşmada ben mükelleflerimden duyduğumu söyleyeyim memnuniyet çok önemli. Devletin diğer kurumlarında da keşke böyle uzlaşma diye bir müessese olsa bu bizi çok rahatlatıyor diyorlar. Yani çok küçük anlık barışma gibi bir şey oluyor mükellefle kurum arasında. ...Demek ki kurul gibi şeylerin olması gerekiyor. Belki de başka alanlarda da olabilir. Kurul birkaç farklı kişiden oluşmalı. Hatta en alttakilerden de olabilir. Yani duygusal anlamda bunları anlayacak kişiler de olabilir işin içinde.” (B)

Örgütlenmede hiyerarşik ilişkiler konusunda ise farklı görüşler mevcuttur. Katılımcıların büyük bir kısmı uzmanlaşmanın olduğu bir yapılanmada hiyerarşik ilişkilere daha az ihtiyaç olduğundan çalışanların yetki ve sorumluluk sahibi olduğu bir örgüt yapısının gerekliliğini savunurken, bazı katılımcılar hiyerarşinin çok katı uygulanmamak kaydıyla gerekli olduğunu ifade etmiştir. Ayrıca hiyerarşinin katı uygulamasının iş süreçlerinde gecikme veya tıkanmalara neden olabildiği belirtilmiştir.

“Ben çalışanların uzmanlık alanlarında yetki ve sorumluluk sahibi oldukları bir uygulama olması gerektiğine inanıyorum. Hiyerarşik yapının katı

uygulamasının geçmişte sıkıntıları olmuştur. Gerek uygulayıcılar açısından gerekse mükellefler açısından da bu böyle olmuştur.” (C)

“Ben uzmanlığın ön planda olması gerektiğini düşünüyorum. Tarh, tahakkuk ve tahsil sürecinde de bütün süreçte uzmanların fiilen görev almasını, vergiyi doğuran olaydan tahsil sürecine kadar uzmanlara sadece sorumluluk değil yetki de verilmesinin gerektiğini düşünüyorum. Hiyerarşi mantıklı değil. Yönetici yönetsel anlamda kalmalı ve elinde sadece kontrol yetkisi olmalı.” (F)

“Ben çok katı uygulamalardan yana değilim. Ters tepki yapar katı bir şey. Bence çalışanların uzmanlık alanlarında yetki ve sorumluluk sahibi oldukları bir uygulama daha iyi. Çalışanların biraz daha sorumluluk alması hani idarecilerdense yaptığı işin sorumluluğunu almasından yanayım. Katı hiyerarşik yapı taraftarı değilim.... Yetki devri bizim teşkilat kanunumuzdan gelen bir şey. Herkesin imzalayacağı yapacağı şeyler belli. İnisiyatif alacağımız bir şey çok fazla yok. Yani açıkçası şunlar şunlar size devredilmiştir şu yetkiler diyor. Bize devredilen şeylerde kullanıyoruz biz bu yetkimizi. Ama onun haricindeki şeylerde kullanamıyoruz. Çünkü yetki verilmemiş o konuyla ilgili.” (A)

“Bence çalışanların yetki ve sorumlulukları daha fazla. Uzman olacaklar hesap da verecekler yaptıklarından. Tam onu istiyorum ben. Ama çok daha iyi olur. Yani yönetimde çok etkin olmayan ama çalışmada uzmanlara çok daha fazla yetki verilip ve hesap sorulan yani.” (B)

Katılımcılardan biri hiyerarşik yapının önemli sonuçlar doğuran bazı iş süreçleri için ikinci bir kontrol imkanı yaratması açısından gerekli olduğu, ancak bazı iş türleri açısından ise zorunlu bulunmadığını ifade etmiştir.

“Hiyerarşik yapı diyalogu ortadan kaldırmamalı bir kere her şeyden önce.... Bizim amacımız doğru ve kısa sürede bu işi yapmak. Her iş doğru ve



süresinde yapılıyorsa hiyerarşik yapının zaten baskısını hissetme gibi bir durum da olmaz. .... Bazı işlerin artık illa da üç imzalı olacak üçlü kararname gibi yapılmasının çok fazla anlamı olmayabilir. Basit işlerde hüküm doğurmayan mevcut işi örneğin mükellefe bir tane mükellefiyet yazısı veriyorsun. Bunu belki üç tane amirin imzalamasına gerek kalmayabilir. Ama bir düzeltmeden bahsediyorsak evet ikinci, üçüncü bir gözün orda muhakkak olması lazım. Denetleyici olmadığı zaman insan nihayetinde hata yapabilir.” (D)

Bir diğer katılımcı hiyerarşik yapının katı bir uygulamasının, üst karar alıcı sayısının artmasına ve iş sürelerinin uzamasına neden olacağını belirtmiştir.

“Üstte idareci sayısının artmasının da çok faydası olduğuna inanmıyorum ben. Çünkü sorunları gidermek açısından ne kadar çok çoğaltırsanız hiyerarşik yapıdaki üst karar alıcıları o kadar geç şeyler çıkabiliyor ya da birisinde tıkanma da söz konusu olabiliyor.” (B)

Vergi idaresi uygulamalarında yapısal süreçlerin ve hukuki prosedürlerin katı bir şekilde işletilmesi mi yoksa etkinlik ve verimlilik kavramları gereği daha esnek uygulamaların mı tercih edilmesi gerektiği yönündeki soruya, katılımcıların bir kısmı vergi idaresinin vergi gibi maddi boyut taşıyan hassas bir işlevi yerine getirmesi nedeniyle, hukuki prosedürlere katı bir şekilde bağlı olarak faaliyetlerini yürütmesi gerektiği şeklinde cevap verirken, bir kısmı ise etkinlik ve verimlilik kavramlarının günümüzde artan önemi karşısında vergi idaresinin de bu kavramlar çerçevesinde işlevlerini sürdürmesi gerektiğini belirtmiştir. Ancak etkinlik ve verimlilik gözetilirken hukuki prosedürlerin tamamen dışına çıkmanın mümkün olamayacağı ifade edilmiştir.

“Çok önceden söyleseydiniz vergi idaresinde ben hemen derdim ki yapısal süreç ve hukuki prosedürlere bağlılık derdim. Çünkü eskiden biz bu bilinçle eğitildik. Bu bilinçle vergiyi aldık. .... Etkinlik ve verimlilik kavramları daha ön planda gelir idaresi başkanlığına geçtikten sonra. Çünkü gelir idaresi başkanlığıyla bir uzmanlaşma oldu ister istemez oldu. Etkinlik ve verimliliği

de strateji geliştirme daire başkanlığı var gelir idaresi başkanlığına bağlı. Orada Türkiye çapında toplanan istatistikler değerlendiriliyor, ayrıca tahsilat daire başkanlığı var orda da tahsilat üzerinde mesela hedefler veriliyor bu hedeflere uyulması bekleniyor ve yıl sonunda kim ne kadar hedefe ulaştı onlara bakılıyor. Ben şimdi diyorum ki üçü de önemli. Bunların belirli ölçülerde kullanılması gerekiyor.” (C)

“Yapısal süreci yasal düzenlemelerle iyileştirerek etkin olabilmek için hukuki prosedürlere bağlı ama yapısal süreci de iyileştirerek etkin ve verimli bir sistem oluşturulmalıdır.” (F)

“Yani biz bir kere kanunlara uymak zorundayız. O bizi bağlıyor kanunlar. Ama kanunların verdiği ölçüde bize tanıdığı ölçüde aynı zamanda esnek ve verimlilik de ön planda olmalı.” (A)

Bir katılımcı, hukuka bağlı olarak çalışmanın etkinlik ve verimliliği de beraberinde getirmesi gerektiğini ifade etmiştir. Ayrıca hukuka bağlılık şartına uymamanın cezai yaptırımını ile etkinlik ve verimlilik kavramlarını ön planda tutmamanın cezai yaptırımını arasında bir kıyaslama yoluyla değerlendirmede bulunmuştur.

“Aslında tersinden belki okumak lazım. Hukuka bağlı etkin ve verimli çalışmak demek. Asıl esas cümle orada. Hukuka bağlıyız ama etkin çalışacağız. Ve sonuçta da verimli olacağız. Yaptığımız, çıkan bir yasa biz o yasanın uygulayıcısıyız. Etkinlik ve verimliliğin belki net bir cezası olmayabilir ama hukuka aykırı bir işlemin her zaman cezası vardır. Ürkütücü taraf budur. Öncelikle birinci derece hukuka bağlılık gibi gözükür ama sonuç itibarıyla etkinlik ve verimlilik de bu işin ayrılmaz bir parçası.” (D)

Katılımcılardan birisi vergi idaresinin görev alanının mevzuata sıkı sıkıya bağlı olması nedeniyle katı bir uygulama şeklinde gerçekleştiğini, ancak esnek bir uygulamaya imkan tanınması gerektiğini vurgulamıştır.

“Bizdeki katı bir uygulama aslında. Hukuki süreçlere bağlılık var çünkü, hani buna da uymak gerekiyor zorunluluk da var. Ama biraz esneme de olmalı. İşte vergi hukuku kaynakları neyse onlara uymak durumundasınız. Ya da kanunlardaki o tarihlere uymak zorundasınız.” (B)

#### **4.6.4. Katılımcıların vergi idaresinde bilgi iletişim teknolojilerinin kullanımına ilişkin görüşleri**

Vergi idaresinin işlevlerine elektronik uygulamaların etkisi katılımcılar tarafından olumlu ve olumsuz yönleriyle ele alınmış, bu uygulamaların merkez-taşıra ilişkilerine etkisi açısından değerlendirmelerde bulunulmuştur.

Katılımcılarca, vergi idaresinde kullanılan elektronik uygulamaları başarılı buldukları, bu uygulamaların iş ve işlemlerin yürütülmesinde hız ve zaman kazandırdığı, süreç içerisinde daha da gelişme göstermesini bekledikleri ifade edilmiştir.

“Vergi idaresinin işlevlerini elektronik ortamda yürütmesi, hata payını minimize ediyor ve daha hızlı sonuç alınmasını sağlıyor.” (H)

“İşlemleri kolaylaştırdı. Zaman kazandırdı. Ayrıca elektronik uygulamalar nedeniyle kısa sürede çok daha fazla bilgiye ulaşıyoruz, daha sağlıklı bilgiye ulaşıyoruz. Bu konuda Türkiye’de gelir idaresi başkanlığı olarak 29 vergi dairesi başkanlığı diğer defterdarlıklara bağlı vergi dairesi müdürlükleri olarak uygulanan elektronik sisteminin de oldukça başarılı olduğunu düşünüyorum. Bunu nerden biliyorum strateji olarak yaptığımız istatistiklerde aldığımız sonuçlar daha sağlıklı daha net daha kısa sürede sonuçlanıyor. Türkiye çapında yaptığımız eğitimlerde, bulduğumuz ortamlarda, verilen seminerlerde bir araya geldiğimizde görüşler hep bu yönde.” (C)

“Bence olumlu tarafları oldu. Ben taraftarım ve daha fazla elektronik ortamda yürütülmesini istiyorum. Yani kişiler kendileri işte nasıl mükellefiyetlerine ilişkin sorgulamaları takip edip yapabiliyorlarsa birçok işlemi yapabilmeliler. Daha da arttırılmalı yaygınlaştırılmalı. ...henüz

gelişmedi ama daha da gelişebilir bence. Ki bunda ciddi adımlar atıldı bence. Hızlıca aşılacağını düşünüyorum. İnanıyorum yani iyi bir şeyler olacağına otomasyon çok önemli.” (B)

Katılımcılardan biri elektronik uygulamaları hem çalışanlar hem de mükellefler açısından ele alarak, her iki grup açısından da olumlu yönlerini ortaya koymuştur.

“Elektronik uygulamalar olumlu bence. Hem öncesini hem sonrasını çalıştığım için. Hız bakımından daha kolay. Eskiden biz daktilo döneminde de çalıştık. Bir evrak bir hata yaptığımızda bozuluyor ve baştan yapıyordunuz. Çok zaman alıyordu. Şimdi bilgisayarda her şey üzerinde değişiklik yapıp döndürebiliyoruz. Bence olumlu hem hız bakımından hem şey bakımından hepsini görebiliyoruz. Olumlu bence. Elektronik beyanname, elektronik tahsilat her yönden olumlu bence. Mükellefler istedikleri an ulaşabilirler, ödeyebilirler, beyannamelerini verebilirler. Nitekim muhasebecileri de aynı şekilde.” (A)

Diğer taraftan elektronik uygulamalar ile birlikte taşranın öneminin azaldığı, birçok işlemin merkezden yürütülmesinin yaygınlaştığı dile getirilmiştir.

“Değişim şöyle. Elektronik ilerleme ve bunda gelir idaresi başkanlığının gündemi takip etmesi taşranın tabi işlemlerini kolaylaştırmıştır ama bu elektronik uygulamalar ile ilgili her şey merkezden yapılıyor.” (C)

“...eskiden biz bunları tek tek dairelerde kendimiz yapıyorduk, tabii hazırlaması çok zaman alıyordu. Ama şu elektronik uygulamalardan sonra hepsini merkezden çıkarılıp atılabilir, o çok kolaylaştırdı işleri aslında. Yani zamanaşımı taramaları tek tek yapılırdı, diğer toplu alınması gereken listeler dairelerde alınırdı. Ama şimdi merkezden. Onlar tabi iş yönünden kolaylaştırdı. Topluca alınıp bize gönderilip aktarılıyor sisteme o durumlarda. Biraz daha zaman kalıyor başka işleri yapmaya.” (A)

Ayrıca bir katılımcı tarafından merkezin otomasyon konusundaki kontrolcü yaklaşımının iş süreçlerini aksattığı ve zaman kaybına neden olduğu ifade edilmiştir.

“Vergi idaresinde otomasyon, tam otomasyon kapsamında her şeyin bütün veri ve bilgilerin dökümünün ulaşılabilirdiği safhada olumludur. Ancak elektronik uygulamadaki noksanlık, vergi incelemesinin vergi idaresinin işlemini de olumsuz kılabilir. Yani otomasyona müdahale hala merkezden yapıldığı sürece aradaki bu kopukluğun bir zaman farkı oluşturacağını ve işlemlerin hızlı gitmemesine sebep olacağını gösterir. Örneğin basit bir günleme işlemi vergi dairesince yapılabilirken, ancak merkez hala buna izin ve yetki vermemişse vergi idaresi otomasyonu çok olumlu ve etkili kullandığı söylenemeyebilir. Ya da iptal edilmesi gereken bir işlem hala gelir idaresi başkanlığının yani maliye idaresinin merkez idaresinin inisiyatifine kalmışsa bu durumda olumsuzluk görülebilir.” (F)

Katılımcılardan birisi otomasyon uygulamalarının olumlu yönünü belirtmekle birlikte, otomasyon sistemlerine karşı oluşan güvenin kontrolü tamamen sisteme bırakmasının, kişilerin bilgilerini güncelleme ve yaptıkları işleri kontrol etme konusundaki ilgi ve isteklerini zayıflattığını bunun da olumsuz sonuçlar doğurabileceğini ifade etmiştir. Ayrıca otomasyon sistemlerinin oluşturulmasında hem mevzuata uygunluk hem de kullanıcı dostu olma yönlerinde hassas davranılması gerektiği vurgulanmıştır.

“Elektronik ortamda yapılan işlemler her zaman işi kolaylaştırıcı olmuştur. Otomasyon her zaman diğer birimlerle diğer kurumlarla bağlantıyı sağlamakta zaman ve maliyet anlamında evet tasarruf sağladığına inanıyoruz. Sadece burada yeni alınan personeller eğitim noktasında sıkıntı olduğunu tespit ediyorum. O da şu: önceden okuyup okuduğumuz ve elle kalemle yazıp uygularken, uyguladığımız her aşamada kendimizce yeni bir şeyler öğreniyorduk. Şimdi otomasyon sistemi sadece bizi yazılımcı eğer bu işi iyi organize iyi planlayamamışsa yani gözden kaçıracağı sisteminde dikkate alamayacağı bir şey varsa o tamamen böyle uygulanıyormuş

algısıyla devam ediyor.... En büyük ayağı yazılım. Uygulayıcılarla birlikte yazılması önemli. Bir de yazılımların en büyük eksikliklerinden bir tanesi; belki yazılımcı kendine göre bir yöntem deniyor kendine göre bir dil kullanıyor. Kullanıcı dostu dediğimiz yazılımlar oluşmalı ki çok daha başarılı olsun, bizi yönlendirsın ve mevzuata %100 uysun. Mevzuata aykırı bir uygulamayla bizi baş başa bırakmaması lazım. Niye çünkü bir tuşla veya bir link tıklamayla birçok sonucu doğuruyor. O sonuç eğer yanlışsa göremediğimizde ne zamanki bir teftiş vs. bir aksine gelene kadar tüm Türkiye’de aynı yanlış uygulanmış olacak. O geri dönüş de belki sıkıntı olacak. Otomasyonu olumlu buluyorum ama eksikliklerinin her geçen gün yeni teknolojiye ayak uydurması gerekiyor yani yazılımlarında yeni versiyonları alt yapının özellikle bilgisayar ağının otomasyon alt yapısının ona göre kurulması lazım. Yoksa kum saati döne döne geçirdiğimiz zamanla elle yaptığımız zaman arasındaki kıyası da yapmak lazım. Evet otomasyonda kontroller çok kolay bir tuşla bir bakıyorsun yüzlerce bilgi binlerce bilgi bir anda gözümüzün önüne bir liste halinde getirebiliyoruz. Günlerce çalışıp da bir liste yapabileceğimiz şeyleri bir bakıyorsun bir tuşla ya da bir komutla biz bunu yapabiliyoruz.” (D)

#### **4.6.5. Katılımcıların vergi idaresinin insan kaynakları yapısına ilişkin görüşleri**

Katılımcılar vergi idaresinin insan kaynakları politikası konusunda özellikle iki nokta üzerinde durmuştur. Birincisi uzmanlık konusudur. Vergi idaresinin uzmanlaşma hedefi doğrultusunda açıktan atama yoluyla gelir uzmanı istihdam etmesi ve kurum içerisindeki farklı kadrolardaki (memur, veri hazırlama kontrol işletmeni, icra memuru, şef vb.) mevcut çalışanlarının sınav yoluyla gelir uzmanı olarak atanması ile unvan olarak uzmanlaşmanın sağlandığı, ancak uygulamada yetki sorumluluk ilişkilerindeki sorunlar nedeniyle uzmanlaşmanın beklentileri karşılamadığı vurgulanmıştır.

“Ama onun dışında benim sistemde eleştirdiğim mesela uzmanlık sınavı açılıp da gerçek bir uzmanlık yolunda adım atıldığını düşünmüyorum.” (C)

“Çalışanların uzmanlaşması fiilen hala gerçekleşmemiştir. Çünkü uzmanlar veznedarlık yapmaktadır. Uzmanlar evrak kayıta çalışmaktadır. Uzmanlar daha alt memurların yapması gereken süreçte fiilen görevlendirilmiştir. Yararlanma sağlıklı olmamaktadır.” (F)

Çalışanların belirli konularda uzmanlaşması ve personel dağılımının bu konulara göre gerçekleştirilmesinin önemi vurgulanmakla birlikte, idareci boyutunda konu ele alındığında idarecinin, ayrıntılarıyla olmasa bile kurumun tüm işlemlerini yürütebilecek düzeyde geniş bir mevzuat bilgisine sahip olması gerektiği dile getirilmiştir.

“Vergideki temel beş kanunun gelir, kurumlar, kdv, ötv vs. sayarken bunların belki hiç birine insan kaynaklarının işte 657’si bunların içerisinde vergi kanunu olmamakla beraber, işin bütününe halkaların tamamını düşündüğümüz zaman artık bir yönetici sadece danışma birimi gibi vergi mevzuatına yön vermenin yanında nihayetinde aynı zamanda yönettiğiniz birimin insanlarını da personelini de memurunu da yönetmek zorundasınız. Onların da hak ve yükümlülükleri ile ilgili örneğin 657 sayılı devlet memurları kanununu da bilmek zorundasınız. Bunu birlikte yürütürken çok ekstra durumlar geliştiğinde zorlanıyor musunuz? Örneğin idari mali işlerde ihale yasası ayrı bir yasa. İhale yasasını bilmek bir ayrıcalık ne diyelim ayrı bir uzmanlık alanı mı? Evet ayrı bir uzmanlık alanı. Ama asgari seviyede işleri yürütecek kadar zaten bu vergi dairesi memuriyetiyle başlayan ve devamındaki idari hiyerarşideki bütün işlemlerden bir şekilde bu işlerle karşılaşmış, o işleri de yapmış oluyoruz zaten.” (D)

“Ben bazı bölümlerde ihtisaslaşmadan yanayım. Özellikle insan kaynakları ve gider, mali işler yönünden. Mevzuatı farklı, kamu ihale kanununu uyguluyorsunuz, 657 yi uyguluyorsunuz. Orada çalışan arkadaşların o konuda yetiştirilmiş olması ve sık değiştirilmemesi gerekiyor. Çünkü her değişimde yeniden yetiştirmek gerekiyor onları.” (A)

İnsan kaynakları konusunda vurgulanan ikinci konu eğitimidir. Vergi idaresi çalışanlarının eğitim düzeyi ve vasıflarının birçok kuruma göre daha ileri düzeyde olduğu belirtilmekle birlikte, kurum içerisinde sürdürülen hizmet içi eğitimlerin ise amaca hizmet edecek düzeyde gerçekleştirilmemesi eleştirilmektedir.

“Çalışanları eğitmemiz gerektiğini düşünüyorum. Ne yazık ki eğitimden yoksunluk olduğunu düşünüyorum biz çalışanlarımızı eğitemiyoruz.” (E)

“Eğitim açısından 98’den bu yana üniversite mezunu alıyoruz biz... Ama vergi mevzuatı açısından tabii zaman zaman eğitimler olması lazım. Hani en azından bilgiyi tazelemek yeni şeyler yeni uygulamaları öğrenmek açısından olması lazım.” (A)

“...Bu anlamlarda aslında çok nitelikli personel. Gerçek anlamda eğitim verilirse yetiştiren bir birim olduğumuzu düşünüyorum ben gelir idaresinin.” (B)

“...Gerek tahsil aşaması gerek inceleme süreçlerinin kendi yetişmiş personeli bu konuda uzman personeli varken, bu konuda gerçekten gelir idaresi en iyi eğitimi vererek ciddi sınavlardan gelerek en iyi hiyerarşik süreci uygulayan idarelerin başında geliyor, yetişmiş elemanı var. İhtiyacı olduğunu düşünmüyorum.” (C)

Ayrıca özlük hakları ile ilgili eşitsizlikler dile getirilmiş, kurumun bu yöndeki insan kaynakları politikasının çalışma barışını olumsuz etkilediği ifade edilmiştir.

“Ücretlerin de çalışma barışı içinde sağlanmasıyla beraber insan faktörünün vergi idaresinde faydalı olduğunu düşünüyorum.” (C)

“Hizmeti ilerleyen arkadaşların emeklilik hayali kurduktan sonra performansları ister istemez düşüyor. Ya da son zamanlarda alınan yeni personellerin özlük hakları itibariyle diğerlerinden çok daha iyi olması bu



bir yapısal bozukluk, yapıyı bozuyor. İnsanlardaki çalışma barışını bozuyor. Bunu önlemek için eski hizmeti fazla olan arkadaşları emekliye sevk etme, onları emekliye zorlama anlamında değil ama, emekliliği belki cazip hale getirilebilir.” (D)

Katılımcılar tarafından dile getirilen konulardan birisi de çalışanlar arasında kurumdan ayrılmanın yoğun yaşanmasıdır. Bu durumun özellikle mesleğe yeni başlayanlar arasında yaygın olduğu ifade edilmiştir.

“Gerçekten uzmanlık unvanıyla işe alınan ve bunun eğitimini alıp bu konuda uzmanlaşan ve bu konuda gerçekten yeterli olan personellerimiz var. Bunlardan yararlanma konusunda bence bunların teşkilat içinde kalarak çalışmasında uzmanlaşmadan yararlanma yoluna gidilmesi güzel. Şöyle bir şey var onlar da çok fazla teşkilatta tutulamıyor Farklı sınavlar açılıyor farklı kurumlara gidiyorlar orada da öyle bir sıkıntı var.” (C)

Vergi idaresinde yürütülen işlerin yoğunluğuna göre personel sayısının yetersizliği vurgulanarak, bu yetersizliğin bazı durumlarda dengesiz personel dağılımından kaynaklandığı belirtilmiştir. Bu dengesiz personel dağılımının, iş yükünün de dengesiz dağılmasına neden olduğu belirtilerek, vergi idaresinin örgüt yapısı ve iş süreçlerinin, personel ve iş yükü dağılımını eşit ve adil olarak gerçekleştirmeye imkan vermediği ifade edilmiştir.

“...o zaman o hiçbir şekilde uygulanamadı. Çünkü personel yetersizliği vardı ve buradan önceki çalıştığım dairede de her masaya en az bir iki memur gerekiyor yani izin sağlık durumu olur vs. Benim zaten serviste bir tane iki tane memurum var. Her masaya verecek personelim yok ki.” (A)

“...Bizde kendi içerisinde bile eşitsizlikler çok fazladır. Şöyle ki sicilde 7 tane personel çalıştırırsınız, bu 7 personele eşit sayıda dosya bölersiniz. Ancak bir harf grubuna o kadar fazla hacimli şeyler gelir ki bütün eşitliği bozar. O çok daha ağır çalışır diğerlerine göre. Ya da bu söylediğim içerik

konu olarak faaliyet olarak çok çeşitli olabilir. Mesela kurumlarda çalışan personel arasında böyle eşitsizlik de olabilir. Onun için her türlü şablon bizde çok uymuyor. Yani çok fazla ölçemiyorsunuz burada performansı. İş tanımı yapamıyorsunuz çok şey oturmuyor bizde. Çok adaletli bir iş bölümü de yapamazsınız burada. Strateji belirlemek zor.” (B)

“Şubelerin oluşmasıyla birlikte sizin her gün kontrol edemediğiniz birim haline gelebiliyor. Oraya çok yetkin idareciler verdiğiniz zaman boşa kaldığını düşünüyorsunuz. Normal işte sayı itibarıyla de ölçemiyorsunuz. Bazen bom boş bir kimsenin gelmediği bir yer. Ama bazen de vergilerin son günlerinde bir bakıyorsun ki orda bir yığılma var. 3 veznedar istihdam ediyorsunuz belki 3 veznedar her gün yeteri sayıda eleman mükellef gelmediği için boş oturuyormuş gibi gözüküyor. Ama verginin son günlerinde yoğun bir ortam oluşuyor. Bu defa ne yapıyor aynı anda koordinasyonu sağlayıp hadi sende geç şuradan deme şansımız olmuyor.” (D)

Vergi idaresinde liyakate dayalı görevde yükselme imkanının, sınav şartına tabi olmaksızın yapılan atamalarla bozulduğu belirtilerek, bu durumun personel motivasyonu ve kendini geliştirme isteğini olumsuz etkilediği ve yapısal sorunlara yol açtığı ifade edilmiştir.

“...Ama onun biraz bozulduğunu düşünüyorum çünkü ciddi anlamda sınavlara tabi oluyorsunuz. Teşvik edici de bir şeyi de vardı bunun. Şimdi mevzuatımız ağır olmasına rağmen ben tatmin açısından ben idareci olacağım diyerek sınavlara hazırlanıyordu. İşte sınavlara tabii olduğundan insanlar mevzuatta ciddi anlamda hazırlık yaparlar sınava girerlerdi. Ve bu da ne yapardı. Mevzuat bilgimiz güncellenirdi. Ondan sonra konulara biraz daha hakimiyetimiz artardı. Yaptığımız işi sınavları almasanız bile bilerek yapardınız. Teşvik edici bir şeydi fakat taa ki bu başkanlık sistemleri kurulana kadar. Çünkü vergi dairesi başkanlıkları kurulduğu zaman farklı bir teşkilat yapısına gidildi. Bu defa grup müdürleri ve başkanlar geldi. İlk

anda grup müdürlerine sınavsız olarak atamalar yapıldı. Kadro sayıları da arttı. Dolayısıyla burada bir sınava tabii olmadan biraz daha keyf atamalar yapıldığı görüldü. Bu da bu Şeyi bozdu bu yapıyı biraz böyle düşünüyorum.”(B)

“alıŐan personelin verimliliğinin arttırılması ve motivasyon bakımından hiyerarşik yükselmede nnn aılması gerekir. Şöyle ki; yardımcı hizmetli veya memur öğrenim durumundaki değişiklik veya performansına göre hiyerarşik olarak ykselebilmelidir. Bir başka deyiŐle kast sistemi olmamalı.” (H)

Vergi idaresinde yapılacak bir değişim planlamasında “Yapı”, “Teknoloji” ve “İnsan” faktörlerinden hangisinin değişiminin öncelikli olduğuna ilişkin soruya dört katılımcı “insan” faktörü olarak yanıt vermiştir. Diğer katılımcılardan ikisi  faktörün birbirinden ayırlamayacak düzeyde eşit konumda olduğunu belirtirken, iki katılımcı yapının değişiminin öncelikli olduğunu diğer faktörlerin belirlenen bu yapı içerisinde Őekillenmesi gerektiğini ifade etmiştir.

“...Şimdi istediğiniz kadar iyi bir teknoloji istediğiniz kadar iyi bir yapı kurun bunu iŐletecek olan insanlar...” (B)

“...Tabi ki önce insanlar kesinlikle insanlar. Gerisi sonra gelecektir zaten...” (E)

“...İnsan en ndedir. İnsan herŐeyin baŐıdır. İnsan yapıyı hazırlar insan teknolojiyi hazırlar. Teknoloji tek başına bir işe yaramıyor. Siz istediğiniz bilgisayarı getirin istediğiniz programı yapın sonuçta onu değerlendirecek olan düğmeye basacak olan en basit anlatımıyla insandır. İnsan yetiŐtirmelisiniz...” (G)

## BEŞİNCİ BÖLÜM

### 5. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

#### 5.1. Değerlendirme

Tezin konusunu oluşturan Türk Vergi İdaresinin işlevleri ve örgütlenmesi tez içerisinde kuramsal temelleri, hukuki dayanakları ve uygulamadaki işleyişiyle ele alınmıştır. Dolayısıyla çalışmanın sonuç bölümünde bu üç boyut birlikte değerlendirilerek bütünsel bir analiz yapılmaya çalışılacaktır. Çalışmanın işlev ve örgütlenme olarak iki temel unsuru ele alması ve bu unsurların da yukarıda belirtilen üç boyutta değerlendirilmesi oldukça karmaşık bir analiz süreci gerektirmektedir. Bu nedenle değerlendirme bölümünün de alt başlıklar altında düzenlenmesi anlaşılabilirlik açısından daha yararlı olacaktır.

##### 5.1.1. Türk vergi idaresinin işlevlerine ilişkin değerlendirme

Türk vergi idaresinin işlevleri yönünden yapılacak değerlendirmeye işlevi tanımlayarak başladığımız bu çalışmada, bir örgütün yürütmekte olduğu görevlerin ve gerçekleştirdiği işlemlerin amaçları doğrultusunda sınıflandırılması sonucunda işlevlerin ortaya çıktığı ifade edilmişti. Dolayısıyla bir örgütün işlevlerinden bahsederken yürütmekte olduğu görevlerin sıralanmasının eksik olmakla birlikte yanlış olarak nitelendirilemeyeceği düşünülmektedir. Diğer taraftan işlevler idarenin amaçları doğrultusunda şekillendiğinden idarenin amaçlarında zaman içerisinde meydana gelen değişiklikler işlevlere de yansiyacaktır.

Çalışmanın nitel araştırma bölümünde yapılan görüşmelerde, katılımcıların vergi idaresinin işlevleri hakkındaki soruya vermiş oldukları yanıtlarda, idarenin yürütmekte olduğu görevleri saymaları, teorik çerçevede açıklanan bu durumun uygulamada da geçerli olduğunu göstermektedir. Vergi idaresinin işlevleri katılımcıların büyük çoğunluğu tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil olarak ifade edilirken, bir kısım katılımcı tarafından vergi bilinci ve vergi uyumu sağlamaya yönelik faaliyetler, mevzuat geliştirme faaliyetleri, elektronik uygulamaların yaygınlaştırılması ve stratejik planlama faaliyetleri de belirtilmiş, bazı katılımcılar ise bu faaliyetleri vergi idaresinin işlevlerinde zaman içerisinde bir değişiklik olup olmadığı yönündeki soruya cevap

olarak saymıştır. Bu durum idarenin amaçlarında zaman içinde oluşan değişiklik ile birlikte söz konusu işlevlerin ortaya çıktığını göstermektedir.

Bir kamu idaresi olan vergi idaresinin mevzuatla düzenlenmemiş işlevleri yerine getirmesi günümüz şartlarında mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, idarenin işlevlerine ilişkin olarak zaman içerisinde bir değişiklik olup olmadığını değerlendirebilmek için vergi idaresinin görev ve yetkilerinin sıralandığı mevzuatı incelemek gerekmektedir. Vergi idaresinin görev ve yetkilerine, ilgili mevzuatla birlikte özet olarak bir tabloda yer vererek bu durumu daha anlaşılır bir şekilde ortaya koyabiliriz.<sup>52</sup>

---

<sup>52</sup> Çalışmanın “3.2.1. Türk Vergi İdaresinin Örgütlenme Yönünden Tarihi Gelişimi” başlıklı bölümünde söz konusu mevzuat düzenlemelerine ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Tarafımızca oluşturulan tabloda yer verilen sınıflandırmanın dayanağını, gelir idaresinin örgüt yapısı ve görevlerine ilişkin temel düzenlemelerin, 2996 sayılı Kanun, 178 sayılı KHK ve 5345 sayılı Kanun olarak kabul edilmesi oluşturmaktadır. 2996 sayılı Kanunda yapılan değişiklikler, örgüt ismindeki değişiklikleri ortaya koymakta olup, görevlere ilişkin önemli bir değişiklik içermediği ifade edilebilir. Bununla birlikte Gelirler Genel Müdürlüğü unvanının yer aldığı düzenleme ayrı bir başlıkla sınıflandırılarak, bu önemli unvan değişikliğinin görevlerde farklılık yaratıp yaratmadığının tablodan görülebilmesi amaçlanmıştır. İçerik itibarıyla bir değişiklik getirmediğinden “4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar İle Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”ne ayrı bir başlık olarak yer verilmemiştir.

**Tablo 5.1.** Yıllar içerisindeki mevzuat düzenlemelerinde Türk gelir idarelerinin görevleri

<b>GÖREV/MEVZUAT</b>	<b>2996 sayılı Kanun (4286 sayılı Kanun değişiklikleri ile)</b>	<b>2996 sayılı Kanun (4910 ve 5655 sayılı Kanun değişiklikleri ile)</b>	<b>178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname</b>	<b>5345 sayılı Kanun</b>
Gelir Bütçesi hazırlamak	X	X	X	
Gelir Kanunlarının Uygulanmasını Yönetmek	X	X	X	X
Gelirlere ilişkin kanun ve tüzükler ile bunlara ilişkin değişiklikleri hazırlamak	X	X	X	
İller gelir teşkilatının iş güdümünü düzenlemek	X	X		
Uygulamalardaki anlaşmazlıklar ve duraksamalar üzerine sorulara cevap vermek bu işlere ilişkin kanun hükümlerinin vaktinde yapılması için gerekli tedbirleri almak	X	X	X	
Gelirlere tesiri olan her türlü kanun teklif ve tasarılarını inceleyip bunlar hakkındaki düşüncelerini bildirmek	X	X	X	X
Maliye Bakanlığı'nın izni ile silinmesi gereken vergilere ilişkin işlemleri yapmak,	X	X	X	X
Gelirler istatistiği için gerekli bilgileri toplamak,	X	X	X	
Özel idareler ve belediyeler vergi sisteminin devlet vergileriyle olan ilgi ve uyumunu sağlamak ve bu idarelere bırakılmış olan bina ve arazi vergilerinin tarh, tahakkuk, tahrir ve tadil işlerine ait kanun ve tüzüklerle bunlarda yapılacak değişiklikleri hazırlamak	X	X	X	X
Devlet alacaklarının vaktinde ve kanunlara uygun bir şekilde tahsili için gerekli tedbirleri almak		X	X	X

**Tablo 5.1. (Devam) Yıllar içerisindeki mevzuat düzenlemelerinde Türk gelir idarelerinin görevleri**

<b>GÖREV/MEVZUAT</b>	<b>2996 sayılı Kanun (4286 sayılı Kanun değişiklikleri ile)</b>	<b>2996 sayılı Kanun (4910 ve 5655 sayılı Kanun değişiklikleri ile)</b>	<b>178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname</b>	<b>5345 sayılı Kanun</b>
Devlet gelirleri politikasını hazırlamak			X	
Devlet gelirleri politikasını uygulamak			X	X
Vergi denetimini gerçekleştirmek			X	
Milletlerarası vergi ilişkilerini yürütmek, ikili veya çok taraflı vergi anlaşmaları yapmak			X	
Vergi tekniği uygulaması hizmetlerini geliştirmek			X	
Vergi istihbarat hizmetlerini yürütmek			X	
Teşkilat ve görev alanına giren işlemlerin yürütülmesi için bilgi işlem hizmetlerini tasarlamak ve uygulamak, bu amaçla gerekli örgütlenmeyi sağlamak			X	
Teşkilat ve görev alanına giren işlemleri kontrolörleri vasıtasıyla incelemek ve denetlemek			X	
Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek.				X
Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak.				X
Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.				X

**Tablo 5.1. (Devam) Yıllar içerisindeki mevzuat düzenlemelerinde Türk gelir idarelerinin görevleri**

<b>GÖREV/MEVZUAT</b>	<b>2996 sayılı Kanun (4286 sayılı Kanun değişiklikleri ile)</b>	<b>2996 sayılı Kanun (4910 ve 5655 sayılı Kanun değişiklikleri ile)</b>	<b>178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname</b>	<b>5345 sayılı Kanun</b>
İdarî yargı mercileri nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yoluna gitmek; temyiz yoluna gidilip gidilmeyeceği hususunda taşra teşkilâtına muvafakat vermek; şikâyet başvurularını karara bağlamak; uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak.				X
Vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek.				X
Vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muaflık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek.				X
Vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak.				X
Gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek				X
Milletlerarası kuruluşlarla vergi ile ilgili konularda işbirliği yapmak, toplantılara katılmak ve görüş bildirmek,			X	
Görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak.				X



**Tablo 5.1. (Devam) Yıllar içerisindeki mevzuat düzenlemelerinde Türk gelir idarelerinin görevleri**

<b>GÖREV/MEVZUAT</b>	<b>2996 sayılı Kanun (4286 sayılı Kanun değişiklikleri ile)</b>	<b>2996 sayılı Kanun (4910 ve 5655 sayılı Kanun değişiklikleri ile)</b>	<b>178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname</b>	<b>5345 sayılı Kanun</b>
Nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak.				X
Kamu Görevlileri Etik Kurulunun belirlediği ilkeler çerçevesinde kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak.				X
Faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak.				X

**Kaynak:** Mevzuat düzenlemeleri kullanılarak oluşturulmuştur.

Tabloda yer alan verilerin ayrıntılı olarak değerlendirilmesi aşağıda sırasıyla yapılacak olmakla birlikte, ilk bakışta dahi 5345 sayılı Kanun ile Gelir İdaresi Başkanlığının kuruluşundan sonra idarenin görev tanımlarında ciddi bir değişiklik olduğu göze çarpmaktadır. Önceki mevzuat düzenlemelerinde daha sade olarak ifade edilen ve gelir toplama faaliyetleri ile daha yakından ilişkili görünen görevlerin yanında, son düzenlemelerle, söz konusu faaliyetlerin yerine getirilmesi aşamasında gereklilik arz ettiği değerlendirilen yeni görevlerin oluşturulduğu dikkati çekmektedir.

Bu yeni görevlerin bir kısmının, çalışmanın kuramsal açıklamaları içeren bölümünde konu edilen ve kamu kesimindeki değişen anlayışı yansıtan bazı genel mevzuat düzenlemelerinden kaynaklandığı ifade edilebilir. Örneğin; “kurumsal etik kuralların düzenlenerek duyurulması”, “faaliyet sonuçlarının raporlanarak duyurulması” gibi görevler dayanağını 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması Hakkında Kanun ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gibi düzenlemelerden almaktadır.

Tablo aynı zamanda, Maliye Bakanlığı çatısında farklı adlar altında faaliyetini sürdüren vergi idaresinin, ilk yıllarda daha çok yetki ve görevi barındırırken (en geniş görev tanımlamasının 178 sayılı KHK kapsamındaki Gelirler Genel Müdürlüğü döneminde olduğu görülmektedir) , ilerleyen yıllarda kurulan yeni birimlerle birlikte, bütçe hazırlama, gelir kanunlarını ve bunlara ilişkin değişiklikleri hazırlama, gelir politikası belirleme, vergi denetimi gibi görevleri bu yeni birimlere devredildiğinden günümüzde daha sınırlı bir alanda faaliyet gösterdiğini yansıtmaktadır.

Bu iki değerlendirme birlikte ele alındığında, 5345 sayılı Kanunla şekillenen günümüz uygulamasında vergi idaresinin, geçmişe göre daha dar bir görev alanına sahip olmakla birlikte, söz konusu görevleri yerine getirirken taşınması gereken özellikler ve izlemesi gereken yol ve yöntemler de birer görev olarak sayıldığından daha geniş bir çerçevede faaliyet göstermekte olduğu sonucuna varılabilir.

Diğer taraftan, çalışmanın nitel araştırma bölümünde yapılan görüşme içerisinde katılımcılara yöneltilen vergi idaresinin işlevlerine ilişkin soruya katılımcılar tarafından verilen cevaplarda, tahsil işlevinin özellikle vurgulandığı görülmekte olup, diğer aşamalar verginin tahsil edilebilir aşamaya gelmesi için geçen süreçler olarak değerlendirilmektedir. Tahsil işlemi, olağan süreç işlediğinde, mükelleflerin vergi borçlarını süresinde vergi idaresi ya da yetkilendirilmiş diğer finans kuruluşları

aracılığıyla ödemesi şeklinde sonuçlanmaktadır. Bu süreç içerisinde vergi idaresinin görevi tahsil işlemlerinin doğruluğunu kontrol etmek, fazla ve yersiz ödemelerin tespit edilerek iadesi, eksik tahsil edilenlerin ise telafisi ile, mükelleflerin vergi mevzuatından kaynaklanan nedenlerle oluşan alacaklarının diğer vergi borçlarına mahsubu işlemlerinden ibarettir. Mükelleflerin vergi borçlarını vergi idaresine gitmek zorunda kalmaksızın, elektronik uygulamalar aracılığıyla veya banka ve finans kuruluşları vasıtasıyla ödeme imkanlarının sağlanmasıyla vergi idaresinin tahsil sürecindeki görevi azalacaktır. Vergi idaresi tahsil faaliyetleri kapsamında görevlendirdiği çalışanlarını başka alanlara kaydırabilecek, idari yapılanmasını da bu doğrultuda düzenleyebilecektir.

Gelir İdaresi Başkanlığının da stratejilerini bu doğrultuda belirleyerek<sup>53</sup> öncelikle, mükelleflerin borçları hakkında bilgilendirilmesi, ödeme kanallarını genişletme ve çeşitlendirme vb. faaliyetlerle cari yılda ödenmesi gereken gelirlerin tahsilat oranını arttırmayı hedeflediği görülmektedir.

Bu kapsamda, vergi idaresinde vezneler aracılığıyla doğrudan vergi borcunun ödenmesi dışında vergi idaresince mükelleflerin kullanımına sunulan ödeme kanalları ve bunların toplam tahsilat içindeki payına ilişkin bilgilere aşağıda yer verilmiştir.

**Tablo 5.2.** Yıllar itibarıyla ödeme kanallarının toplam tahsilat içindeki payı

	2016 (%)	2017(%)	2018(%) (Hedef)
Banka ve PTT vasıtasıyla yapılan tahsilatın toplam tahsilat içindeki yüzdesi	73,27	69,85	75
Kredi kartı ve banka kartı ile yapılan tahsilatın toplam tahsilat içindeki yüzdesi	1,19	1,72	1,5

**Kaynak:** GİB, 2018, Performans Programı

<sup>53</sup>Gelir İdaresi Başkanlığı 2014-2018 Stratejik Planında “Vergi ve Diğer Mali Yükümlülüklerin Zamanında Ödenmesini Sağlamak Amacıyla Tahsilatın Etkinliğinin Artırılması” hedefi doğrultusunda belirlenen stratejiler:

“S 1. Cari Yılda Ödenmesi Gereken Gelirlerin Tahsilat Oranını Artırmak

S 2. Cebri Tahsilat Sürecini Hızlandırmak ve Etkinliğini Artırmak

S 3. Ödeme Seçeneklerini Artırmak ve Yaygınlaştırmak” olarak sayılmıştır.

[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/stratejikplan2014\\_2018.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/stratejikplan2014_2018.pdf) (Erişim tarihi: 14.07.2017)

Tabloda da görüldüğü üzere son yıllarda toplam tahsilatın büyük bölümü doğrudan vergi idaresine ödenmeksizin yeni tahsil kanalları aracılığıyla gerçekleşmekte olup, vergi idaresinin tahsil işlevinin bu şartlar altında önemini yitirdiği sonucuna varılabilir.

Ancak yukarıda da ifade edildiği üzere bu durum tahsil sürecinin olağan işlediği durum için geçerlidir. Oysa gerçek hayatta vergisini süresinde ödemeyen mükellefler her zaman bulunmaktadır.<sup>54</sup> Vergi idaresi de bu mükellefleri takip etmeli ve söz konusu vergi borçlarının tahsil yollarını araştırmalıdır. Teorik bölümde de açıklanan bu durum vergi idaresinin cebri tahsil sürecini ifade etmektedir.

Cebri tahsil sürecinin de başlangıcını oluşturan ödeme emirlerinin düzenlenerek mükelleflere tebliği vergi idaresi açısından önemli bir iş yükü oluşturmaktadır. Vergi idaresinin cebri tahsilatın diğer aşamalarına geçebilmesi için bu sürecin tamamlanması kanuni gereklilik olup (6183 sy Kanun m. 54-55. ), vergi idaresinin tahsilatın etkinliğinin artırılması amacı doğrultusunda 2018 yılı için hedeflediği ödeme emri düzenleme oranının %100, düzenlenen ödeme emirlerinin tebliğine ilişkin oranın ise %75 olarak belirlendiği görülmektedir. (GİB, 2018, Performans Programı, s.29)

Bu hedeflere ulaşılması halinde dahi, borçlu tarafından gösterilen teminatların paraya çevrilmesi ya da kefillerin takibi, haciz uygulanması ve paraya çevrilmesi ile gereken durumlarda iflasın istenmesi aşamaları vergi idaresi için tahsil sürecinin başarıyla tamamlanması için yürütülmesi gereken iş süreçleridir. Dolayısıyla vergi idaresinin özellikle cebri tahsilatı içeren tahsil sürecinin bütünüyle dışına çıkması mümkün bulunmamaktadır.

Çalışma kapsamında gerçekleştirilen görüşmelerde vergi idaresinin işlevlerinin idare dışında yürütülmesinin mümkün olup olmadığına ilişkin soruya katılımcılar tarafından verilen cevaplarda özellikle tahsilat sürecine vurgu yapılmış, banka ve finans kuruluşları aracılığıyla ödemelerin yararından bahsedilirken, vergi tahsilatının tamamen özel şahıs ya da kurumlara bırakılmasının sakıncaları vurgulanmıştır. Burada tahsilat kavramı ile ifade edilen durum önem kazanmaktadır. İdarece belirlenen ve elektronik uygulamalar aracılığıyla paylaşılan bilgi doğrultusunda vergi tutarının özel kurumlarca

---

<sup>54</sup> GİB (2018) Faaliyet Raporu s.133; kanuni süresinde yapılan ödemelerin tahakkuka oranı %79,93 olarak belirtilmiştir.

tahsil edilmesi ile tüm tahsil sürecinin özelleştirme uygulamaları vb. şekillerde çeşitli sözleşmelerle özel kişi ve kurumlara bırakılması arasında doğuracağı sonuçlar açısından ciddi farklılıklar bulunmaktadır. İkinci durum önemli mevzuat değişiklikleri gerektirmekle birlikte, devletin siyasi ve ekonomik politikası ile de yakından ilgilidir.

Kuramsal açıklamalarda vergi idaresinin işlevleri arasında saydığımız “inceleme” nitel araştırma kapsamındaki görüşmelerde katılımcılar tarafından doğrudan dile getirilmemiş, daha çok tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilat kavramları üzerinde durulmuştur. İnceleme işlevinin katılımcılarca dile getirilmemesinin, esas amacı gelir toplamak olan idarenin bu amaca ulaşmak için izlemesi gereken olağan sürecin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilat olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir. İnceleme işlevi ise verginin doğruluğunun kontrolü, kayıp ve kaçığının tespiti ve telafisi amacıyla devreye giren bir işlev olması nedeniyle, ilk etapta dile getirilmemektedir.

İnceleme, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “Yoklama ve İnceleme” başlıklı yedinci kısmında düzenlenmiş olup, söz konusu kanun metninde yer alan “Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.” ifadesi incelemenin kontrol ve telafi edici bir nitelik taşıdığı yönündeki değerlendirmenin hukuki dayanağını ortaya koymaktadır. (Madde 134 Değişik birinci fıkra: 30.12.1980 - 2365/22 m.)

Bu telafi edici özelliği her ne kadar incelemenin asli bir işlev olmadığı algısına yol açmakta ise de, kontrol mekanizması olmadan vergi idaresinin gelir toplama amacını tam anlamıyla gerçekleştirmesi mümkün olmadığından “inceleme” çalışmanın teorik bölümünde (daha önce bu konuda yapılan sınıflandırmalara da paralel olarak) vergi idaresinin temel işlevleri arasında sayılmıştır.

“İnceleme” vergi idaresinin gelir toplama amacı doğrultusunda geçmişten bugüne önemini koruyan çok temel bir işlev olmakla birlikte, söz konusu işlevin vergi idaresi bünyesinde farklı birimlerce yürütüldüğü görülmektedir. Güncel mevzuata göre, inceleme konusu Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Vergi Denetim Kurulu ile Gelir İdaresi Başkanlığının yetki alanında bulunmaktadır. (5345 sy. Kanun(4 sy. Cum. Başk. K.) ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 646 sayılı KHK ile değişik 20'nci maddesi) Vergi İncelemelerinin yürütülmesine ilişkin düzenlenen alt mevzuatta inceleme yetkisine

ilişkin açıklamalar yer almaktadır. (31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik)

Çalışmamız içerisinde vergi idaresi kavramı genel olarak Gelir İdaresi Başkanlığı ve taşra örgütlenmesini karşılar nitelikte kullanılmıştır. Bu yönüyle, Vergi Denetim Kurulu bünyesinde yürütülen inceleme faaliyetinin vergi idaresi dışında gerçekleştiği ifade edilebilir. 646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulmasından önce ise vergi incelemesi yetkisinin daha fazla birim arasında paylaşıldığı görülmektedir. Maliye Bakanlığına doğrudan bağlı Vergi Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğüne bağlı Gelirler Kontrolörleri inceleme yetkisine sahipken, taşrada Defterdarlıklar ve Vergi Dairesi Başkanlıklarına bağlı Vergi Denetmenleri ile Vergi Dairesi Müdürleri de inceleme yetkisine sahipti. (178 sy KHK değişmeden önceki hali, 213 sayılı VUK “İncelemeye yetkililer” başlıklı 135. md. değişmeden önceki hali)

Çalışmanın nitel araştırma bölümünde katılımcıların inceleme işlevinin vergi idaresi bünyesi dışında yürütülmesine ilişkin görüşleri de bu yapıyı yansıtmaktadır. Bir kısım katılımcı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığını vergi idaresi içerisinde bir bütün olarak algılamakta iken bir kısmı tamamen ayrı bir birim olarak bu fonksiyonu yürüttüğünü ifade etmektedir. Burada görüşler çeşitlenerek, incelemelerin inceleme alanında uzmanlaşmış ve sadece bu alana yoğunlaşmış kişiler ve birim tarafından yürütülmesinin daha uygun olduğunu ifade eden katılımcılar yanında, incelemenin vergi dairesi başkanlığı dışına çıkarılmasının süreçler arasındaki bağlantıyı kopardığını ifade eden katılımcılar da bulunmaktadır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulması ile inceleme işlevinin gelir idaresi dışında yürütülmesinin inceleme ve denetim yetkisi olmayan bir gelir idaresine yol açtığı katılımcılarca belirtilmiştir.

Dolayısıyla vergi idaresi olarak gelir idaresi başkanlığı ve taşra teşkilatını esas alan bir yaklaşımda, süreç içerisinde inceleme işlevinin idare içindeki payının azaldığını ifade etmek yanlış olmayacaktır.

Diğer taraftan çalışmanın teorik kısmında inceleme kavramı ile sadece vergi incelemesinin ifade edilmediği, yaygın yoğun denetim ve yoklama faaliyetlerinin de bu kapsamda değerlendirildiği belirtilmişti. Bu yönüyle değerlendirildiğinde, beyana dayalı bir vergi sisteminde, elektronik uygulamaların yaygınlaşmasının da bir sonucu olarak vergi idaresinin diğer işlevleri kapsamındaki iş ve işlemlerin azalacağı ve inceleme

faaliyetlerine yoğunluk verileceği düşünülmektedir. Bürokrasi ve kırtasiyecilik ile zaman harcamak zorunda olmayan bir idare, mükellefler ile ilgili yerinde tespitler yapma imkanına kavuşacak, mükellefiyetin doğruluğundan başlayarak, beyanların kontrolü, risk analizleri, vergi bilinci ve vergi uyumunu sağlama gibi faaliyetlere ağırlık vererek daha etkin ve daha adil bir idare olma hedefine yaklaşabilecektir.

Buraya kadar yaptığımız açıklamalarda, daha önce asli işlevler arasında saydığımız tarh işlevine yer verilmemiş olup, görüşmeler kapsamında da katılımcılarca tarh işlevine ilişkin belirli bir konuya değinilmediği görülmektedir. Oysa tüm katılımcılar vergilendirmede tarh sürecini mutlak olarak vurgulamakta, vergi hukuku alanında ulaşılabilecek tüm kaynaklarda da en temel kavramlar arasında tarh yer almaktadır. Ayrıca tahsil ve inceleme işlevlerinin başka kurum ya da kuruluşlarca yürütülmesi söz konusu olabileceken, tarh işlevi vergi idaresinden bağımsız düşünülmemektedir.

Daha önce de ifade edildiği üzere ülke vergi sisteminde beyana dayalı vergi sisteminin tercih edilmesinin idarenin tarh sürecindeki fiili rolünün azalmasına dolayısıyla tarhiyat süreci ile ilgili sorun ve önerilerin daha az gündeme gelmesine neden olduğu düşünülmektedir. Bununla birlikte idarenin beyana dayalı sistemin kullanımı aşamasında dahi mükellefler açısından sistemi kolaylaştırıcı ve vergi uyumunu arttırıcı faaliyetler yürüterek tarh sürecine dahil olduğu görülmektedir.<sup>55</sup>

Günümüzde vergi idaresi, tarh sürecinde uygulayıcı olmaktan çok hazırlayıcı ve kontrol edici bir rol oynamaktadır. Dolayısıyla idarenin tarh işlevinde yer alma biçimi tarihi süreç içerisinde, bilgi teknolojilerindeki gelişmelere de paralel olarak değişiklik göstermekle birlikte, bu işlevin vergi idaresi için önemini koruduğu ifade edilebilir.

Vergi idaresinin işlevlerinin zaman içerisinde geçirdiği değişimi, vergi idaresinin görevlerini düzenleyen mevzuatın karşılaştırmasına ilişkin yukarıda yer verilen tablo büyük ölçüde yansıtmakta olup, vergi idaresince yayınlanan stratejik planlar,

---

<sup>55</sup>Gelir İdaresi Başkanlığınca bazı mükellef grupları ve/veya gelir türleri için çeşitli kurum ve kuruluşlardan edinilen bilgiler doğrultusunda beyannameler elektronik ortamda oluşturularak mükellefin onayına sunulmaktadır. Ayrıntılı bilgi için: [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2017\\_hazirbeyan.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2017_hazirbeyan.pdf) (Erişim tarihi: 13.04.2018)

performans programları ve faaliyet raporları da vergi idaresinin son yıllardaki değişimini gösteren mevzuattan sonraki ikinci en önemli kaynağı oluşturmaktadır.

Söz konusu belgelerdeki ayrıntılı verilerin kapsamı bakan sunuşu ve üst yönetici sunuşu ile özet halinde ifadesini bulmuş olup; misyon, vizyon, vergi bilinci, vergi uyumu, kayıt dışı ile mücadele, mükellef odaklı yaklaşım, sürekli gelişim hedefi, kaliteli hizmet sunan idare, elektronik uygulamaların geliştirilmesi anahtar kelimeler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi idaresinin, geçmişten bu yana yürütmekte olduğu faaliyetlerde izlediği cebri yaklaşımın yerini gönüllülüğe bıraktığı görülmektedir. Vergi idaresinin vergi bilinci oluşturma ve vergi uyumunu sağlama faaliyetlerine ayırdığı zaman ve bütçenin büyüklüğü bu durumun somut ölçütünü oluşturmaktadır.<sup>56</sup>

Aynı şekilde elektronik uygulamaların geliştirilmesi de önemli bir harcama ve iş süreci gerektirmekte olup, idare için geçmişte gündeminde olmayan bir faaliyetin temel faaliyet alanları arasına yerleşmesine neden olmuştur.

Vergi idaresi her ne kadar mevcut mevzuatın uygulayıcısı konumunda bulunmakta ise de, mevzuatın geliştirilmesi ve güncelleştirilmesi konusunda da önemli bir fonksiyonu bulunmaktadır. Uygulamanın doğrudan içinde yer alan idare, mevzuatın eksik ve açık kalan yönleri ile değişen şartlar karşısında ortaya çıkan ihtiyaçlarını en iyi tespit edecek ve aktaracak konumda bulunmaktadır.

Diğer taraftan mevzuat geliştirme faaliyeti yalnızca ulusal düzeyde yürütülen bir faaliyet olmayıp, uluslararası mevzuatın takibi, uyumlaştırılması ile çok taraflı ve ikili anlaşmalarla ilgili faaliyetler vergi idaresinin görev alanına girmektedir. Küreselleşen dünyada ülkelerin para ve sermaye piyasalarının, ticari ilişkilerinin iç içe geçmesi bu faaliyetleri zorunlu kılmaktadır. Vergi idaresinin işlevleri de bu doğrultuda yeniden şekillenmektedir.

Türk Vergi İdaresi ile ilgili bilgileri aktardığımız bölümde açıklandığı üzere Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü'nün kurulması ile mevzuat çalışmaları konusunda bir çokbaşlılık ortaya çıkmış gibi görünse de vergi idaresi öneri ve görüş bildirme yoluyla bu kapsamdaki faaliyetlerini sürdürmektedir.

---

<sup>56</sup> Bknz. GİB, 2018, Performans Programı



Diğer taraftan vergi idaresi yürütmekte olduğu tüm bu faaliyetleri gelişigüzel bir şekilde gerçekleştirmemekte, kısa orta ve uzun vadeli bir çerçevede plan oluşturarak stratejik hedefler doğrultusunda hareket etmektedir. Bu stratejik hedeflerin belirlenmesi ise ayrı bir çalışma ve iş süreci gerektirmektedir. Dolayısıyla stratejik planlama faaliyetleri vergi idaresi için rutin iş süreçlerinin yanında yeni bir faaliyet konusu oluşturmakta ve bu alanda görevli personel gerektirmektedir.

Vergi idaresinin daha dar bir görev alanında daha geniş bir çerçevede faaliyetini sürdürmesi olarak değerlendirdiğimiz güncel uygulamanın, idarenin süregelen sorunlarının çözümü ile etkin ve verimli faaliyet gösterme çabası sonucu ortaya çıkan düzenlemeleri içerdiği görülmektedir. Bu düzenlemelere ulusal ve uluslararası düzeyde kamu yönetimi yaklaşımlarında ortaya çıkan değişimin izleri yansımaktadır.

Küreselleşme sürecinin de etkisi ile kamu hizmetlerinin sunumunda tüm ülkeler için geçerli olacak şekilde belirlenecek standartların vergi idaresi açısından da benimsenmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bu kapsamda iş süreçleri ile ilgili olarak “Kamu Hizmet Standartları Tablosu” ve “Hizmet Envanteri Tablosu” merkez ve taşra birimleri için ayrı ayrı oluşturularak yayınlanmakta, böylece birimler ve bunlar tarafından yürütülecek işlemler net olarak belirlenmekte, söz konusu işlemlere ilişkin başvuru ve iş süreçleri ile istenilen belgeler açık bir şekilde paylaşılmaktadır. Bu uygulama vergi idaresi tarafından yürütülen işlemlerin standardizasyonunu sağlamakla birlikte, açıklık ve şeffaflık hedeflerini de desteklemektedir.<sup>57</sup>

Vergi idaresinin yayımladığı “Mükellef Hakları Bildirgesi” ise, mükellef odaklı ve kaliteli hizmet sunma anlayışını benimsemiş bir idarenin göstergesini oluşturmaktadır. Verginin sadece bir yükümlülük olması yönündeki olumsuz algının, sorun çözmeye odaklı ve memnuniyet hedefleyen bir hizmet sunumuyla, vatandaşlara sorgulama hakkı tanıyan bir yaklaşımla telafi edilebileceği beklenmektedir.

---

<sup>57</sup> <http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/kamu-hizmet-standartlari-ve-hizmet-envanteri-tablolari>  
(Erişim tarihi: (14.07.2018))

### 5.1.2. Türk vergi idaresinin örgütlenmesine ilişkin değerlendirme

Örgüt kavramı tezin kuramsal bölümünde genel çerçevesi ile açıklanmış olup, bir kamu örgütü olan vergi idaresi de bireylerin ve işlevlerin amaçlar doğrultusunda bir araya getirilmiş bir yapısı olarak ifade edilebilir.

Vergi idaresinin örgütlenmesi teorik, hukuki ve uygulama boyutlarıyla değerlendirilirken ortaya disiplinler arası bir analiz çıkmaktadır. İşletme yönetimi, kamu yönetimi ve kamu hukuku temelinde yapılacak bu analizde tüm bu bilim dallarının kavramları ile konuyu değerlendirmek gerekmektedir.

Türk vergi idaresinin örgütlenmesine ilişkin olarak tarihsel süreçte gerçekleşen değişim, idari örgütlenme içerisinde kurumların ve alt birimlerin almış oldukları farklı adlar ve bu adlar altında yürütülen görevler çalışmanın önceki bölümlerinde ortaya koyulmuştur. Geçmişten bu güne devam eden örgütlenme ve değişen şartlar karşısında yeniden yapılanma gereğinin önemini koruduğu görülmektedir. Dolayısıyla bu yapılanma ve yeniden yapılanma süreçlerine hangi bilimsel çerçeveden bakılırsa bakılsın kamu hizmetlerini en iyi şekilde sunma ve kaynakları en etkin biçimde kullanarak kamu gelirini toplama amacını temel alan fiili bir durumun varlığı ortadadır.

Çalışma kapsamında gerçekleştirilen görüşmeler örgütlenmeye ilişkin güncel fiili durumu yansıtan önemli kaynaklardan birini oluşturmaktadır. Teorik bölümde açıklanan kavramların, vergi idaresinin gerçek işleyişinde ne kadar karşılık bulduğunu belirlemeye yönelik oluşturulan sorular ile katılımcılardan edinilen bilgiler hem teorik analizi hem de hukuki çerçeveyi tamamlar niteliktedir.

Çalışma kapsamında yapılan görüşmelerden; katılımcıların örgüt yapısına ilişkin çerçevenin nasıl ve neye göre oluşturulduğuna ilişkin yeterince bilgi sahibi olmadığı, ancak içinde yer aldıkları bu yapıların olumlu ve/veya olumsuz etkileri üzerinden söz konusu yapılar hakkında fikir sahibi oldukları kanaatine varılmıştır. Bu durum katılımcılar açısından bir eksiklik olarak görülmemelidir. Uygulama kapsamında yoğun bir iş yükü altında oldukları görülen çalışan grubundan seçilen katılımcıların konuya genel çerçeveden ve teorik boyutuyla bakmaları beklenmemektedir. Ancak değişim planlamalarında etkili olan birimlerin mevcut örgüt yapısı ve değişim sonucu oluşan yapılar hakkında söz konusu durumdan etkilenen çalışan gruplarına bilgi aktarımını daha kapsamlı olarak gerçekleştirmeleri halinde bu konudaki boşluğun da azaltılabileceği düşünülmektedir.

Mevzuat doğrultusunda şekillenen Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri ve örgüt yapısı, ülke genelinde söz konusu hizmetlerin birlik ve bütünlük içinde sunulması amacıyla merkezi hükümetin hiyerarşik yapısı içerisinde yer alan Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı bir kuruluş olarak oluşmuştur ve mevzuatla tüzel kişilik kazandırılmaması dikkat çekmektedir. Genel bütçe içinde yer alan ancak bağlı olduğu bakanlıktan ayrı bütçeye sahip bir kuruluştur. Bu yapısı itibarıyla, kamu kesimi kuralları içerisinde işleyen ve bütçesinden, personeline en önemli unsurlarını belirleme yetkisine sahip olmayan bu kurumun uluslararası alanda gelir idareleri için öngörülen artırılmış özerklik hedefine ulaşamadığı değerlendirilmektedir.

Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesindeki vergi dairesi müdürlükleri ve şubelerin kurulması ve faaliyetine ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi ile aynı il sınırlarında olmak kaydıyla mükelleflerin bu vergi dairelerinden hangisine veya hangi başkanlığa bağlı olacağını belirleme yetkisinin mevzuatla Hazine ve Maliye Bakanına verilmiş olması karşısında Gelir İdaresi Başkanlığının kısmi özerklik hedefi ile gerçekleştirilen örgütlenmesinin amacına ulaşma imkanının sınırlı olduğu değerlendirilmektedir.

Diğer taraftan Gelir İdaresi Başkanlığının bağlı kuruluşların özelliklerine uygun olarak merkez ve taşra teşkilatı olarak örgütlendiği görülmektedir. Merkez-taşra ayrımı ve bunun yetki ve sorumluluk ilişkilerine etkisi örgütlenmeye ilişkin en önemli değerlendirme konularından biridir. Güncel düzenleme kapsamında ülke çapında Hazine ve Maliye Bakanlığının gelir idaresinden sorumlu örgütü Gelir İdaresi Başkanlığı örgütlenmenin merkez teşkilatını oluşturmaktadır. Taşra teşkilatı ise Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Başkanlık bulunmayan illerde Defterdarlıklar (Gelir Müdürlükleri ve Vergi Daireleri) şeklinde örgütlenmiştir. Bu yapıda Defterdarlıkların konumu önemli bir tartışma konusu oluşturmaktadır. Defterdarlıklar 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığının taşra kuruluşu olarak tek başına sayılmakta iken, diğer taraftan Hazine ve Maliye Bakanlığının bağlı kuruluşu olan Gelir İdaresi Başkanlığının taşra teşkilatı olarak da nitelendirilmektedir. Bu durum hem örgütlenme hem de yetki ve sorumluluk ilişkileri açısından karmaşa yaratmaktadır.

Aynı şekilde vergi dairesi başkanlığı bulunan illerdeki ilçelerin bir kısmında vergi dairesi bulunmakta iken, bir kısmında mal müdürlüklerinin bulunması ve bu müdürlüklerin gelir birimlerinde çalışan personel vergi dairesi başkanlıkları ile ilişkileri

yürütmekle birlikte, mal müdürlüklerinin esasen defterdarlıklara bağlı bulunması da örgütsel açıdan bir belirsizlik ve çok başlılığın ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Diğer taraftan, vergi dairesi başkanlığı bulunan illerde başkanlıkların görev ve yetkileri ile örgüt yapıları mevzuatla açık bir şekilde tanımlanmış olduğundan, örgüt yapısı ve merkez-taşra ilişkileri açısından uygulamaya ilişkin sorunların oluşmadığı görülmektedir. Merkez örgütünde yer alan birimler mevzuatla düzenlenmiş olup, günün gelişen şartları doğrultusunda ilgili mevzuatta yapılan düzenlemelerle söz konusu birimlere yenileri eklenmekte ya da kaldırılmaktadır. Aynı şekilde taşra teşkilatında vergi dairesi başkanlıkları bünyesindeki birimlerin de merkez teşkilatına paralel bir yapılanma sergilemekte olduğu görülmektedir. (Vergi Kanunları Müdürlükleri, İdari ve Mali İşler Müdürlükleri, İnsan Kaynakları Müdürlükleri, Denetim Müdürlükleri, Hukuk Büroları aynı isimleri taşımamakla birlikte merkez birimlerin birer karşılığını oluşturmaktadır.) Bununla birlikte merkez teşkilatının görev alanına girmeyen tarh, tahsil ve inceleme işlevlerini yürüten birimlerin varlığı taşra örgüt yapısının ayırıcı özelliğini oluşturmaktadır.

Türk vergi idaresinin görev ve yetkileri çalışmanın ilgili bölümlerinde açıklanmış olup, sosyal güvenlik gelirlerinin tahsil ve takibi bu kapsamda olmadığından vergi idaresinin örgüt yapısında bu görevlere ilişkin birimler yer almamaktadır. Diğer taraftan mahalli idarelerin yetkisine bırakılmış bazı gelir türleri de bulunduğundan bu durum da örgüt yapısına yansımıştır. Dolayısıyla, vergi mevzuatı ve diğer mevzuat ile şekillenen ülke idaresine ilişkin genel çerçeve gelir idaresinin temel örgütlenmesini de etkilemekte ve ülkeler arasında da farklılıklar oluşturmaktadır. Çalışmanın çeşitli ülke uygulamalarına ilişkin bölümünde de bazı örnek ülke uygulamalarına yer verilerek örgütlenme açısından genel bir bilgiye sahip olunması hedeflenmekte, ancak ülkelerin siyasi, sosyal ve ekonomik farklılıkları nedeniyle karşılaştırma imkanının bulunmadığı vurgulanmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı ile Vergi Dairesi Başkanlıkları arasında hiyerarşik bir ilişki söz konusudur. Vergi Dairesi Başkanı görev alanına giren konuların yürütülmesinden doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığına karşı sorumludur. (Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği m.5) Bununla birlikte bazı yetkiler kanunla doğrudan belirli unvanlar ve görevler itibarıyla tanımlanmış olduğundan, vergi dairesi başkanı ya da vergi dairesi müdürü tarafından gerçekleştirilen bir işlemin Gelir

İdaresi Başkanlığınca düzeltilme yetkisi bulunmamaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı bu tür durumlarda görüş bildirme, emir ve talimat verme yollarını kullanarak işlemin yetkili birim tarafından doğru bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayabilir. Merkez ve taşra arasındaki hiyerarşik ilişki ancak bu şekilde işlemektedir.

Vergi Dairesi Başkanlıklarının kendi iç örgüt yapıları açısından da hiyerarşik ilişkilerde farklılıkların söz konusu olduğu görülmektedir. Tek vergi dairesi sistemini uygulamakta olan Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığında vergi dairesi başkanının görev ve yetkileri kuruluş kanun ve yönetmeliklerindeki karşılığını daha açık bir şekilde bulmakta iken, diğer uygulamalarda vergi dairesi başkanı ilde vergi dairesi başkanlığının amiri olmasına rağmen bazı görev ve yetkiler vergi kanunları gereği vergi dairesi müdürlerine verildiğinden, vergi dairesi başkanının konumu gelir idaresi başkanlığının yukarıda belirtilen durumu gibi görüş bildirme, emir ve talimat verme ile sınırlı kalmaktadır.

Aynı şekilde tek vergi dairesi sisteminde grup müdürlükleri arasında hiyerarşik bir ilişki bulunmayıp eşit olarak konumlanmakta ve her biri kendi görev alanında yetki ve sorumluluk sahibi olarak doğrudan başkana bağlı olarak faaliyet göstermektedir. Diğer uygulamalarda ise, vergi dairesi başkanlığına bağlı vergi daireleri grup müdürlüklerinden bağımsız konumlanmakta, vergi dairesinde yürütülen her bir işlem ile ilgili olarak her konunun farklı bir grup müdürlüğünün yetki alanına girmesi nedeniyle farklı grup müdürlükleri ile hiyerarşik ilişki içine girmektedir. Bu yapıda vergi dairesi müdürlüklerinin gelir idaresi başkanlığı ile doğrudan iletişim yürütmesi söz konusu olmayıp, bu durumlarda da ilgili grup müdürlükleri aracı kılınmaktadır.

Vergi idaresinde merkez-taşra ilişkileri açısından, taşranın yürüttüğü faaliyetlerin önemi karşısında, son yıllarda gelir idaresi uygulamalarının yetki ve kontrol süreçlerini kendi bünyesinde toplama yönünde gelişmesi ve taşraya birçok konuda inisiyatif bırakmaması nedeniyle daha merkeziyetçi bir özellik gösterdiği değerlendirilmektedir. Bu merkeziyetçi yapı, standartlaşma açısından olumlu karşılanmakla birlikte, taşranın iş ve işlemleri yerinde ve zamanında sonuçlandırma imkanını kısıtlaması nedeniyle çeşitli olumsuzluklar da taşımaktadır.

Vergi idareleri için ulusal ve uluslararası alanda en önemli güncel eğilimin uzmanlaşmadan yararlanma olduğu görülmektedir. Bu amacı gerçekleştirmeye yönelik olarak örgüt yapısında da değişikliklere gidildiği, özellikle tek vergi dairesi sisteminin

bunu hedef alan bir örgüt yapısı oluşturduğu görülmektedir. Tek vergi dairesi örgüt yapısının uzmanlaşmadan yararlanma açısından değerlendirilmesinde, görüşmelerden elde edilen veriler de dikkate alındığında beklenen amaca ulaşıldığı görülmektedir. Uzmanlaşmadan yararlanma anlamında ortaya çıkan eksiklik ve sorunların örgüt yapısı dışındaki nedenlerden ortaya çıktığı değerlendirildiğinden, örgüt yapısının bu yönüyle korunması ve yaygınlaştırılmasının yararlı olacağı sonucuna varılabilir.

Söz konusu örgüt yapısının denetimi kolaylaştırma açısından değerlendirilmesinde teorik açıklamalarda yer verilen “kontrol alanı” kavramı temel alınmaktadır. Buna göre her ne kadar eski sistemde değişik iş süreçleri içeren bir vergi dairesi yapısında çok sayıda personelden sorumlu bir idarecinin bulunması denetimi zorlaştırmakta ise de, tek vergi dairesi örgütlenmesinde iş süreçleri daha standart hale getirilmiş olmakla birlikte personel sayısı idareci açısından “kontrol alanı” kavramının karşılığını oluşturacak optimal seviyede olmadığından denetimi kolaylaştırma açısından istenen noktaya gelinmediği değerlendirilmektedir.

Daha önce açıklandığı üzere vergi idaresinin taşra örgütünü oluşturan vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklar her ne kadar uygulamalarında mevzuat ile bağlı işler de kanunların yorumlanması ve işleyiş içerisinde farklı uygulamalar söz konusu olabilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı bu noktada koordinasyon görevini yürütmekle birlikte, merkeze yansımayan olaylarda uygulama farklılıklarının oluşabileceği tabiidir. Hatta aynı vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık bünyesindeki vergi daireleri arasında dahi bu tür farklılıkların bulunduğu görüşmelerde katılımcılarca da ifade edildiği üzere bir gerçektir. Tek vergi dairesi örgütlenmesi bu tür uygulama farklılıkları açısından en azından vergi dairesi başkanlıkları düzeyinde bir çözüm oluşturmaktadır. Tek bir işlem türü, başkanlığın yetki alanındaki tüm mükellefler açısından aynı şekilde uygulanmak durumundadır. Tek vergi dairesi sistemi örgütlenmesindeki birimlerin oluşumu ve vergi dairesi başkanının konumu koordinasyon sorununa büyük ölçüde çözüm getirmektedir. Ancak iller arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılması için gelir idaresi başkanlığının koordinasyon görevini etkin bir şekilde yürütmesi ya da iş süreçlerinin standartlaştırılması için atılacak farklı adımların gerekliliği ortadadır.

Diğer taraftan tek vergi dairesi sisteminde farklı yönüyle bir koordinasyon sorununun ortaya çıktığı görülmektedir. Söz konusu sistemde her birimin farklı bir göreve sahip olması nedeniyle, bir mükellefin farklı işlemleri için farklı birimlere

başvurması gerekmektedir. Mükellefler işlemlerini tek bir başvuru noktasında sonlandıramadığından, birimler arasında dolaşmak zorunda kalarak zaman kaybı yaşamaktadır. Bu durum mükelleflerin vergi idaresine ilişkin olumsuz düşünceler geliştirmelerine neden olarak vergi uyumunu olumsuz etkileyebilmektedir. İdare açısından ise bu durumun mükelleflere ulaşmada zorluk yarattığı görülmektedir. Mükellefin bir birimde gerçekleştirdiği işleme ilişkin bilgilere, diğer bir birimin yetki sınırlamasının sonucu olarak sahip olmaması nedeniyle, söz konusu bilgilerin diğer bir birime iletilmesi hem idare hem de mükellef açısından zaman kaybına yol açmaktadır.

Kuramsal açıklamalarda yer verilen “işe gereken önemi verme zorunluluğu” vergi idaresi açısından da bölümlendirmede dikkate alınması gereken önemli bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Tek vergi dairesi sisteminde örgüt yapısı daha standart iş türleri ve süreçleri ile daha fazla önem ve önceliğe sahip işlerin belirlenerek yürütülmesine imkan tanımakta iken, diğer uygulamalarda vergi dairesi bünyesinde yürütülen çok çeşitli iş türleri arasında önem ve öncelik tespit etme olanağı daha sınırlı bulunmaktadır. Bu nedenle süreli, önem ve faydası daha yüksek işler gözden kaçabilmekte bu durum olumsuz sonuçlara yol açmaktadır. Vergi idaresinde örgüt yapısının rutin işler ile önem ve önceliğe sahip işleri ayırt edebilecek şekilde planlanması bu noktada büyük önem taşımaktadır.

Diğer taraftan vergi idaresi örgütlenmesinde tüm diğer işletmelerde olduğu gibi bölümlendirmede kurum koşullarının dikkate alınması ayrıca önem taşımaktadır. Bunda vergi idaresinin bir kamu kurumu olmasının yanı sıra vergi gibi kamu kesimi için en önemli gelir kaynaklarından birini oluşturan ve hassasiyet gerektiren bir işin yürütülüyor olması da en temel etkidir. Bölümlere ayırma gerçekleştirilirken kurumun hukuki, fiziki ve beşeri tüm koşulları dikkate alınmalıdır. Tek vergi dairesi uygulaması ile bu koşulların dikkate alınarak örgüt yapısının oluşturulduğu bir ölçüde ifade edilebilmekle birlikte, kamu kurumları açısından hukuki düzenlemelerin baştan yapılmış olması, fiziki imkanların mevcutlarla sınırlı olması, beşeri kaynakların ise kamu rejimi içerisinde değerlendiriliyor olması nedeniyle bu koşulun tam olarak gerçekleştirilme imkanının bulunmadığı açıktır.

Vergi idaresinin örgütlenmesinde harcamaları azaltma ilkesinin uygulanması önemli hedeflerden biri olmakla birlikte, örgütlenmede uygulanan farklı sistemler belirli kaynaklardan tasarruf imkanı yaratırken, belirli kaynakların ise fazla tüketimine yol

açmaktadır. Bu konuda net bir ölçüm ve değerlendirme yapma imkanı sınırlıdır. Katılımcılarca da ifade edildiği üzere, tek vergi dairesi sisteminde harcamaların tek bir kaynaktan yönetilmesi bu anlamda yararlı olmakla birlikte, tek başına harcamaları azaltma etkisi taşımamaktadır. Harcamaları azaltma konusunda ise, vergi idaresinde uygulanan örgütlenme modelinin etkisinin, fiziki şartlardan kaynaklanan nedenlere göre daha sınırlı olabileceği düşünülmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan 2017 yılı Faaliyet Raporunda yer alan “Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı ile Gelir İdaresi Başkanlığı Harcamalarının Karşılaştırılması” tablosunda 2017 yılı için “100 Türk lirası Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama” 0,49 TL olarak hesaplanmıştır.<sup>58</sup> Aynı tabloda söz konusu tutarın 2007 yılı için 0,74 TL olduğu ve yıllar içerisinde genel itibariyle sürekli bir düşüş kaydettiği görülmektedir. Bu azalmanın nedenini somut olarak tespit etme imkanı bulunmamakla birlikte, etkin ve verimli bir idare olma hedefi doğrultusunda atılan adımların etkisini vergi toplama maliyeti üzerinde gösterdiği söylenebilir.

Vergi idarelerinin örgütlenmesinde uluslararası alanda da uygulama bulan “vergi türüne göre”, “fonksiyonel” ve “mükellef odaklı” bölümlendirme yöntemlerinin her birinin olumlu yönleri bulunmakta olup, tek başına uygulandığında oluşan eksiklikleri telafi edici şekilde karma bir uygulama hem teorik olarak yararlı görülmekte, hem de görüşme aşamasında katılımcıların değerlendirmeleri ile de desteklenmektedir.

Daha önceki bölümlerde açıklandığı üzere, bölümlendirmenin vergi idareleri için risk yönetim aracı olarak kullanılması, vergi mükelleflerini gelirlerine göre bölümlenmek, bu grupların özellikleri hakkında bilgi edinmek ve bunlara özel uygulamalar ile vergi uyum programları geliştirmek şeklinde mümkün olabilmektedir. Bu uygulamanın bir örneğini, Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı oluşturmaktadır.

Kuramsal açıklamalarda dikey kurmay organizasyon yapısı olarak ifade edilen yürütme ve danışma birimlerini bir arada bulunduran örgütlenme modelleri vergi

---

<sup>58</sup>GİB Faaliyet Raporu (2018) s.180. Tabloda tüm vergiler dikkate alınmış olmakla birlikte harcamalar açısından gelir idaresi başkanlığı harcamaları hesaba katılmıştır. Bu nedenle gelir idaresinin topladığı gelirin maliyeti açısından da genel bütçe vergi gelirleri açısından da doğru bir sonucu yansıttığı söylenemez. Benzer nedenlerle diğer ülkelerle yapılacak karşılaştırmalar açısından da sağlıklı bir veri oluşturmamaktadır.



idareleri açısından da faydalı bir yapı oluşturmaktadır. Uygulamada yürütme işlevini yerine getiren birimlerin tereddüt ettikleri konularda danışabilecekleri bir birimin bulunması etkin bir vergi idaresi için gereklidir. Bu danışma birimi hiyerarşik olarak üst kademede yer alabileceği gibi yürütme birimiyle eşit olarak konumlanmış da olabilir. Tek vergi dairesi sisteminde uygulayıcı konumundaki vergilendirme grup müdürlüğü ve tahsilat grup müdürlüğüne bağlı birimlerin tereddüt konusu durumlarda söz konusu grup müdürlükleri ile hiyerarşik anlamda eşit düzeyde bulunan gelir kanunları grup müdürlüğünden görüş talep etmeleri bu kapsamda değerlendirilebilir. Diğer taraftan tek vergi dairesi dışındaki uygulamalarda vergi dairesi müdürlüklerinin vergi dairesi başkanlığına bağlı ilgili grup müdürlüklerinden görüş talep etmeleri durumunda, söz konusu grup müdürlüklerinin danışma fonksiyonu aynı zamanda hiyerarşik bir ilişki içermektedir.

Ayrıca, Gelir İdaresi Başkanlığı da tüm taşra teşkilatı için danışma fonksiyonu gören bir yapıdadır. Kuruluş mevzuatında taşra birimleri ile Gelir İdaresi Başkanlığı arasındaki sorumluluk ilişkisi hiyerarşik olarak düzenlenmiş olmakla birlikte, vergi kanunları ile kuruluş ve görev yönetmeliklerinde yer alan tanımlamalar gereği, hüküm doğuran iş ve işlemler taşra birimlerinin yetkisinde bulunduğundan Gelir İdaresi Başkanlığının fonksiyonu danışma ve denetleme kapsamındadır. Yürütme birimleri yanında danışma fonksiyonu gören bir birimin gerekliliği görüşme sürecinde de tüm katılımcılarca vurgulanmıştır.

Örgüt yapıları içerisinde komite tipi örgütlenme karar ve yürütme yetkisini bir kurulda toplaması nedeniyle belirli durumlarda tercih edilen bir örgütlenmedir. Vergi idaresi açısından kurul yetkisinin kullanıldığı durumlar da bu tür örgütlenmeye bir örnek teşkil etmekte olup, vergi idaresinin hassasiyetle yürütülmesi gereken belirli bazı iş süreçleri için tercih edilmektedir. Türk vergi idaresinin günümüz merkez teşkilatını oluşturan gelir idaresi başkanlığı da, taşra teşkilatı olan vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklar da bu tür kurul örgütlenmelerini (komisyonlar) bünyesinde bulundurmaktadır.

Türk vergi idaresinin yetki ilişkileri açısından örgütlenme türlerinin hepsine ilişkin uygulama örneğini organizasyon yapısında taşıdığı, bu yönüyle de karma örgüt yapısı özelliği gösterdiği ifade edilebilir. Diğer taraftan her ne kadar kamu kurumları için çok yeni ve hatta sınırlı bir imkan dahilinde bulunsa da proje-matris tipi

örgütlenmeye ilişkin uygulamaların dahi zaman zaman uygulama alanı bulduğu görülmektedir.<sup>59</sup>

### **5.1.3. Türk vergi idaresinde bilgi teknolojileri kullanımına ilişkin değerlendirme**

Bilgi teknolojilerinin kullanımının bireylerin günlük hayatlarının dışında kamusal alanda da yaygınlaşması ve bunun sonuçları çalışmanın teorik bölümünde ele alınmış olup, bu durumun vergi idaresi açısından değerlendirilmesi, görüşmelerde yer verilen ifadeler ve gelir idaresinin bilgi iletişim teknolojileri kullanımına ilişkin istatistikî verileriyle birlikte daha kapsamlı olarak gerçekleştirilebilecektir.

Vergi idaresinde bilgi teknolojileri kullanımı sadece hizmetlerin sunumunda kullanılan uygulamaları değil, gelir idaresinin internet sayfası yönetiminden, sosyal medya kullanımına birçok unsuru içermektedir. Ayrıca yeni teknolojilerin takibi, temini ve vergi idaresi hizmetlerine uyarlanması bu sürecin temel ve başlangıç ögesidir. Dolayısıyla, vergi idaresinde teknoloji kullanımına ilişkin yapılacak değerlendirmede bu süreçlerin tümü dikkate alınmalıdır.

Bununla birlikte, çalışma kapsamında yapılan görüşmelerde katılımcıların vergi idaresi çalışanları olması nedeniyle bilgi teknolojileri kullanımını vergi idaresinde sunulan hizmetler açısından ele aldıkları görülmektedir. Ayrıca katılımcılar taşra örgütü mensubu olduklarından, söz konusu teknolojilerin geliştirilme sürecine katılımlarının bulunmadığı görülmekte, sadece kullanıcı/yararlanıcı olarak değerlendirmede bulunmaktadır.

Katılımcılar tarafından vergi idaresi hizmetlerinde elektronik uygulamaların kullanımına ilişkin olarak özellikle hız ve zaman kazandırma odaklı olumlu değerlendirmeler yapılmakla birlikte, aksayan ve geliştirilmesi gereken yönler de vurgulanmıştır. Bunların başında çalışanların elektronik uygulamalar konusunda yeterli bilgilendirilmemesi ve çalışan profiline teknolojiye uyumunun yetersizliği gelmektedir. Ayrıca, kullanıcıların kurum elektronik uygulamalarındaki yetkilerinin görev tanımları ile sınırlandırılmış olmasının özellikle tek vergi dairesi uygulamasındaki örgüt yapısıyla birlikte ele alındığında olumsuz sonuçları olduğu vurgulanmaktadır.

---

<sup>59</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nda Kalite Yönetimine Giriş Projesi kapsamında Gelirin Mükemmel İdaresini oluşturma hedefi taşıyan kısa adı ile GEMİ projesi hiyerarşik yapı dışında proje-matris örgütlenmesine bir örnek oluşturabilir. <http://www.gib.gov.tr/node/102582> (Erişim tarihi: 18.03.2016)

Diğer taraftan vergi idaresinde bilgi teknolojileri kullanımına ilişkin resmi kaynak olarak nitelendirilebileceğimiz GİB Faaliyet Raporlarında, vergi idaresinde bilgi teknolojileri kullanımının yaygınlaştırılması ve geliştirilmesinin Gelir İdaresinin öncelikli hedefleri arasında yer aldığı ve birçok uygulamanın faaliyete geçirildiği görülmektedir.

Daha önce mükelleflerin vergi idaresine giderek gerçekleştirmek zorunda oldukları birçok işlemin internet vergi dairesi aracılığıyla yerine getirilmesi, vergi idaresi açısından örgüt yapısı, personel yapısı ve işlevleri yönüyle önemli değişikliklere yol açmıştır.<sup>60</sup>

İnternet Vergi Dairesi aracılığıyla yürütülen hizmetler, vergi idaresinin fiziki alanda doğrudan yürüttüğü hizmetlerin bir kısmının ortadan kalkmasına ve bu yönüyle işlevlerinin değişmesine yol açmıştır. Değişen işlevler doğrultusunda örgüt yapısı da şekillenmekte ve personel dağılımını da doğrudan etkilemektedir.

Vergi idaresinin görev alanına giren hizmetlerin büyük ölçüde internet vergi dairesi aracılığıyla sunulması ve vergi idaresi çalışanlarınca fiziki ortamda yürütülen işlemlerin belirli programlar aracılığıyla elektronik uygulamalarla gerçekleştirilmesi işlemlerde standartlaşma ile birlikte merkez-taşra ilişkilerinde de dengenin merkez lehine gelişmesine neden olmuştur.

Merkezden yönetimin sakıncalarına ilişkin yapılan kuramsal açıklamalar geçerliliğini korumakla birlikte, bilgi teknolojilerinin kullanımı merkez-taşra iletişimine kazandırdığı hız sayesinde, merkezileşmede karşımıza çıkan işlemlerdeki zaman kaybı sorununu telafi etmektedir.

Bilgi teknolojilerinin yaygın ve yoğun kullanımının örgütlerde yetkilerin tek merkezde toplanması ve hiyerarşide orta düzeye ihtiyacı azaltarak daha düz yapılar oluşturulması yönündeki etkisinin vergi idaresinde de görüldüğü, ancak örgüt yapısındaki hiyerarşik ilişkilerin sabit olduğu bir ortamda elektronik uygulamalardaki bu eğilime uymak yerine, uygulamaları mevcut hiyerarşik yapıya uydurmak yönünde tercihte bulunulduğu görülmektedir.

---

<sup>60</sup>İnternet Vergi Dairesi aracılığıyla yerine getirilen hizmetlerin listesi için bkz. GİB Faaliyet Raporu (2018) sf. 25-27

Diğer taraftan, vergi idaresinin taşra teşkilatının mevzuatla belirlenmiş görevleri arasında “Yetki alanındaki mükellefler ve ekonomik faaliyetlerle ilgili olarak bilgi toplamak, araştırmalar yapmak ve faaliyet konularına ilişkin gerekli istatistikleri oluşturmak, bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek” sayılmakta ise de, söz konusu faaliyetlerin bilgi teknolojileri aracılığıyla merkez teşkilatı tarafından sağlandığı, taşra teşkilatının ise merkez tarafından hazırlanan verilerden yararlanarak en iyi hizmeti sunma amacını gerçekleştirebildiği görülmektedir.

Vergi idaresinin kullanıma açtığı “İnternet vergi dairesi” ile 7 gün 24 saat bir çok işlem gerçekleştirilebilmekte, böylece zaman ve mekan kısıtı büyük ölçüde ortadan kalkmaktadır. Bununla birlikte söz konusu hizmetlerin sunumuna ilişkin mükellefler ve meslek mensupları tarafından yapılacak değerlendirmeler bu kapsamda oldukça önemli olmakla birlikte, ayrı bir çalışma konusu oluşturmaktadır.

Diğer taraftan, vergi idaresi sunmuş olduğu hizmetlere ilişkin mükelleflerin Öneri, Sorun ve Teşekkürlerini iletebilecekleri “Mükellef Geri Bildirim Sistemi” adında web tabanlı bir uygulamayı da faaliyete geçirmiş olup, söz konusu bilgiler idarece değerlendirilerek sonucundan mükelleflere bilgi verilmektedir. Katılımcı bir uygulama örneği teşkil eden bu sistem ile idarenin kaliteli, etkin ve verimli hizmet sunması ve sonucunda da mükelleflerin gönüllü uyumunun arttırılması hedeflenmektedir.<sup>61</sup>

Vergi idaresinin diğer kurum ve kuruluşlarla bilgi paylaşımı ve ortak veri tabanı kullanımı gibi uygulamalarla vergi kayıp ve kaçığının önüne geçmek ve diğer iş ve işlemleri hızlandırmak açısından da önemli adımlar attığı görülmektedir. Çeşitli kurum ve kuruluşların veri tabanlarına doğrudan erişilmesi, iş ve işlemlerin yürütülmesi için mükelleflerden talep edilen belgelerin azalmasına katkı sağlamaktadır. Ayrıca tüm kamu kurumlarında yaygınlaşan elektronik imza ve kayıtlı elektronik posta adresi kullanımı vergi idaresi açısından da kağıt tüketimi ve posta süreçleri açısından zaman ve para tasarrufu sağlayacaktır.

Bilgi teknolojileri kullanımının beklenen faydalarından birisinin düşük maliyetle çalışma imkanı olduğu dikkate alındığında, vergi idaresi açısından bir çok yönüyle maddi tasarruf imkanı yarattığı söylenebilmekle birlikte, söz konusu teknolojileri

---

<sup>61</sup> <http://www.gib.gov.tr/node/102348> (Erişim tarihi:14.07.2018)

araştırma-geliştirme ve uygulamaya geçirme ile uygun donanım temini aşamalarının da ayrı birer harcama kalemi oluşturduğu gözden kaçmamalıdır.

Vergi idaresinde kullanılan güncel uygulamalar çalışanlar açısından vergi idaresinin fiziki ortamına bağımlılık gerektirmekle birlikte, uzun vadede evden çalışma, mesai saatine bağlı olmayan esnek çalışma gibi seçeneklerin gündeme gelmesi mümkündür.

Elektronik uygulamaların artmasının personel ihtiyacını azaltacağı yönünde bir beklenti oluşmakla birlikte, görüşmelerde katılımcılarca da ifade edildiği üzere sonuçların günümüz itibarıyla bu yönde gelişmediği görülmektedir.

Vergi idaresinde bilgi teknolojileri kullanımı, işlemlerin ispatı ve ihtilafların azaltılması yönüyle de vergi idaresi ve mükellefler açısından imkan sunmaktadır. Örneğin; Vergi idaresince mükellef nezdinde yapılan yoklamaların tablet bilgisayarlar aracılığıyla gerçekleştirilmesi, fotoğraf vb. ek belgelerin sunulmasını sağlamakta ve sübjektif değerlendirmelerin önüne geçmektedir.

Vergi idaresinde kullanılan bilgi teknolojilerinin yararlanıcılara daha iyi hizmet sunma amacını taşıması yanında, bilgi teknolojileri kullanımı ile hedeflenen en önemli noktalardan birisi, daha yaygın bir kesime ulaşılmasıdır. Vergilemede eşitlik, adalet, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi temel hedefleri ancak vergi idaresinin yaygın bir etki ve kontrol alanına sahip olması ile gerçekleştirilebilecektir. Bu kapsamda internet vergi dairesi kullanıcı sayılarındaki artış bu hedefle ilgili olumlu bir ölçüt oluşturmaktadır.<sup>62</sup>

Diğer taraftan, elektronik ortamda alınan beyanname sayısına ilişkin bilgiler diğer birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de yayınlanmakta ve bu bilgi vergi idarelerinin bilgi teknolojileri açısından geçirmiş oldukları değişim ve dönüşümün önemli bir göstergesi olarak aktarılmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığınca yayınlanan faaliyet bilgileri (2017) kapsamında 2004 yılında %0,5 olan elektronik beyanname oranının, 2017 yılı sonu itibarıyla %99,7 olması bilgi teknolojileri alanındaki dönüşümün somut bir göstergesini oluşturmaktadır.

---

<sup>62</sup>“2013-2017 Yılları İtibarıyla İnternet Vergi Dairesi Kullanıcı Sayıları Tablosu” GİB Faaliyet Raporu(2018) s.27

Vergi idaresinde bilgi teknolojileri alanında yaşanan dönüşümün hızı ve gelişim düzeyi oldukça çarpıcı olmakla birlikte, bu dönüşüme ayak uyduracak değişimin organizasyon yapısı ve personel düzeyinde yeterli ölçüde sağlanamadığı görülmektedir.

Bilgi teknolojilerinin geliştirilmesi faaliyetlerinin bir kısmı vergi idaresinin kendi birimleri aracılığıyla yürütülmekte iken, kurum dışında özel sektörden hizmet alımı yoluyla da sağlanmaktadır. Bilgi teknolojilerini geliştirme ve çalışanlara aktarma konusunda görevli kişilerin, vergi idaresi çalışanlarına bilgileri aktarma aşamasında, vergi idaresi çalışanlarının ise kullanılan sistemlerle ilgili sorunları teknik personele aktarma aşamasında zorluk yaşadıkları gözlemlenmektedir.

Kamu yönetiminde son yıllarda önemli bir kavram olarak karşımıza çıkan “şeffaflık” ilkesine ise bilgi teknolojilerinin katkısı tartışılmazdır. Vergi idaresinde çeşitli uygulamalar aracılığıyla doğrudan üretilen veriler ile vergi idaresinin çalışmaları sonucunda bir araya getirilen faaliyet sonuçlarına ilişkin raporlar internet aracılığıyla idarenin web sayfası vb. ortamlarda paylaşılmaktadır. Bu durum şeffaf yönetim anlayışını uygulamaya önemli bir katkı sağlamakta, söz konusu teknolojilerin bulunmadığı şartlara göre bu tür bilgilerin ulaşabileceği kitleyi önemli ölçüde genişletmektedir. Diğer taraftan, söz konusu teknolojilerin kullanımı sonucunda üretilen veriler sadece vergi idaresinin faaliyetlerine ilişkin bulunmamakta, mükelleflerin vergisel faaliyetlerine ilişkin bilgileri de içermektedir.

#### **5.1.4. Türk vergi idaresinin insan kaynaklarına ilişkin değerlendirme**

Çalışmanın ana başlıkları vergi idaresinin işlevleri ve örgütlenmesi olmakla birlikte, insan kaynağının örgütün ayrılmaz bir parçası ve işlevleri yürüten asli unsur olduğu tartışmasızdır. Her ne kadar çağımızda artık insanların yerini robotların alması konuşulmakta ise de, robot çağı olarak da ifade edilen bu sürecin insanların iş yaşamından tamamen uzaklaşmasına neden olmak yerine, standart ve sıradan işlerin robotlar aracılığıyla yerine getirilmesiyle, insanların yaratıcı, yenilikçi ve daha fazla zihinsel süreç gerektiren işlere vakit harcamasına imkan sağlayacağı düşünülmektedir.

Vergi idaresinde insanların yerini ne zaman robotlar alır bilinmez ama bir üst başlıkta bahsedilen bilgi teknolojileri kullanımının insan faktörünün vergi idaresindeki rolünü değiştirdiği ya da değişim gerekliliğinin hissedilmesi ile birlikte bu rolün yeniden tanımlanmaya çalışıldığı görülmektedir.

Kamu ya da özel bir kurumun insan kaynakları yönetiminde temel faaliyet alanları; planlama, insan kaynağının temini, insan kaynağının elde tutulması ve bireysel/örgütsel performansın artırılmasıdır. Bir kamu örgütü olan vergi idaresi de bu faaliyetleri insan kaynakları alanında yürütmektedir. Bununla birlikte, kamu kurumlarının personel rejimi ile bağlı olması ve bağımsız bir insan kaynakları süreci yürütme imkanının bulunmayışı bu faaliyet alanlarını sınırlamakla birlikte, temin edilen insan kaynağının en etkin şekilde kullanılması idarenin yetki alanındadır.

Özellikle insan kaynağının elde tutulması ilk bakışta özel sektöre özgü bir sorun gibi görünmekte ise de, kamu kurumları için de nitelikli çalışanların kariyer olanaklarını değerlendirerek diğer kamu kurumlarına veya özel sektöre geçmesi geçmişte de günümüzde de karşılaşılan bir durum oluşturmaktadır. Bu doğrultuda, vergi idaresinin insan kaynakları yapısına ilişkin en önemli sorunlardan birinin de personel sirkülasyonu olduğu görülmektedir. Vergi idaresinin özellikle 2003 yılından itibaren istihdam etmekte olduğu personelin kurumda göreve başladıktan bir süre sonra kurumdan ayrıldığı katılımcılarca da ifade edilmiş olup, bu durum kurum açısından personel seçme ve yetiştirme sürecinde zaman ve emek kaybına yol açarak, vergi idaresinin etkinliğini olumsuz yönde etkilemektedir.

Çalışanların kurumdan ayrılmasında özlük haklarına ilişkin sorunların yanında, kurumun yıllardır süre gelen yapısal sorunlarının da etkili olduğu görülmektedir. Bu sorunlar; çalışanların iş yoğunluğunun fazlalığı, yürütülen işlerle ilgili olarak maddi sorumluluğun çalışan üzerinde kalması, görev tanımının net olmayışı, uzmanlaşmanın sağlanamaması vb. olarak sayılabilir.<sup>63</sup> Dolayısıyla nitelikli personelin kurumda kalması özlük haklarına ilişkin düzenlemeler yanında, kurumun sayılan sorunlarının çözümü ile de doğrudan ilgilidir. Kurumun örgütsel ve işlevsel sorunlarının hukuki ve

---

<sup>63</sup> 26.12.2009 tarih ve 27444 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Gelir İdaresi Başkanlığı Gelir Uzmanlığı Yönetmeliği’nin Dördüncü bölümünde Gelir Uzman ve Uzman Yardımcılarının Görev ve Sorumlulukları düzenlemiştir;

“Uzman ve uzman yardımcılarının görevleri

MADDE 31 – Uzman ve uzman yardımcılarını kanun, tüzük, yönetmelik, yönerge ve diğer mevzuatta belirtilen iş ve işlemlerden kendilerine verilenleri yerine getirirler.

Uzman ve uzman yardımcılarının sorumlulukları

MADDE 32 – Uzman ve uzman yardımcılarını, kendilerine verilen görevlerin zamanında ve mevzuata uygun olarak yerine getirilmesinden amirlerine karşı sorumludurlar.

Uzman ve uzman yardımcılarını tahakkuk ve tahsilata ilişkin işlemlerin zamanında ve doğru olarak yerine getirilmemesinden doğan Hazine zararlarından sorumlu tutulurlar.” hükümlerine yer verilmiştir.

fiili olarak iyileştirilmesi ya da çözümü, çalışan sorunlarının da büyük ölçüde çözülmesini sağlayarak sonuç olarak yine kurumun etkinliği ve verimliliğine katkı sağlayacaktır.

Kurumun yapısal sorunları arasında saydığımız ve diğer başlıklarda da ilişkisi nedeniyle değindiğimiz uzmanlaşma konusu katılımcılar tarafından da yoğun olarak vurgulanan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Örgütsel yapının belirleyicisi olmanın dışında uzmanlaşma konusu, bir insan kaynakları sorunu olarak doğrudan ele alınmalıdır. Vergi idaresi çalışanlarının sınıflandırılmasında, uzman personel (unvan ve nitelik olarak) ve diğer personel arasında bir ayırım bulunmasının kurumun yürütmekte olduğu işlerin niteliğine uygun olduğu düşünülmektedir. Bu farklılaştırma, örgüt yapısı ile de paralel olarak, insan kaynakları, idari ve mali işler, vezne ve tahsilat işlemleri gibi vergi mevzuatından bağımsız işlerin, bu işleri yürütmekle görevli farklı unvanlarda çalışanlarca yürütülmesi şeklinde gerçekleştirilebilecektir. Oysa katılımcılarca bir vergi idaresi çalışanının vergi idaresinin temel işlevleri olan tarh, tahsil, inceleme süreçleri dışında yukarıda sayılan insan kaynakları vb. işleri de yürütmekte olduğu ifade edilmiştir. Bu durum ise çalışanların vergi konusunda uzmanlaşmalarını engellediği gibi, söz konusu işlerin de bu konuda uzmanlaşmış kişilerce yürütülmesine engel olmaktadır.

Gelir idaresi çalışanlarının hizmet sürelerine ilişkin önceki bölümlerde yer alan verilerde de görüldüğü üzere, çalışanların büyük çoğunluğunu 26 ve üzeri yıldır çalışmakta olanlar oluşturmakta, bunu 0-5 yıldır çalışmakta olanlar izlemektedir. Söz konusu verilerden, gelir idaresinin uzunca bir süre yoğun personel alımı gerçekleştirmediği, faaliyetlerini uzun yıllardır çalışmakta olan personel ile sürdürmekte olduğu, bununla birlikte son 5 yıl içerisinde yüksek sayıda personel alımı yaptığı anlaşılmaktadır. Bu durum birçok sonucu beraberinde getirmekle birlikte, en önemlisinin çalışanlar arasındaki kuşak farkının iletişimde ve iş süreçlerine uyumda yarattığı sorunlar olduğu söylenebilir. Yaş gruplarına ilişkin “Baby Boomer, X, Y, Z” gibi sınıflandırmaların yapıldığı ve bu grupların iş yaşamlarındaki farklılıklarının birçok araştırmaya konu olduğu günümüzde farklı kuşaklardan çalışanları bulunan ve ülke çapında sayıca yüksek bir personel istihdamı gerçekleştiren gelir idaresinin bu süreçlere



ilişkin etkin bir planlama yapamadığı ve uyuma yönelik mekanizmalar geliştiremediği görülmektedir.<sup>64</sup>

Gelir idaresinin istihdam etmek üzere personel seçim sürecinde, başvuru şartları ve sınav konularını değerlendirecek olursak; genel olarak, gelir uzman yardımcısı ve devlet gelir uzman yardımcısı unvanları için yazılı ve sözlü bölümlerden oluşan bir sınav gerçekleştirdiği, kurum sınavına girebilmek için ise devlet memurluğuna atanabilmek için gereken temel şartlar yanında, belirli fakülte ve bölüm mezuniyet şartları ile Kamu Personeli Seçme Sınavının belirlenen puan türlerinden belirli taban puanı almış olma şartı bulunduğu görülmektedir. Söz konusu sınav duyurularında adayların mezuniyet şartlarına ilişkin olarak “En az dört yıllık lisans eğitimi veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri ile bunlara denkliği yetkili makamlarca kabul edilen dört yıllık fakültelerden birini bitirmiş olmak” ifadesine yer verildiği görülmekle birlikte, son yıllarda gelir uzman yardımcısı olarak bilgisayar mühendisliği, elektrik-elektronik mühendisliği, elektronik ve haberleşme mühendisliği, endüstri mühendisliği, yazılım mühendisliği, matematik, istatistik bölümleri mezunlarının da bölümleri ile ilgili sınava tabi tutularak başarılı olanların istihdam edildikleri anlaşılmaktadır.<sup>65</sup> Bununla birlikte söz konusu unvanlarla mezun olanların eğitim alanlarına ilişkin bir unvan yerine gelir uzman yardımcısı olarak istihdam edilmeleri, vergi idaresi bünyesinde yürütecekleri işlere yabancı olmaları ve/veya iş tatmini sağlayamamaları gibi sorunlara yol açabilmektedir.

Diğer taraftan, söz konusu bölümlerden mezun olan adayların kurum tarafından istihdam edilmelerinin gerekçesi mezun oldukları bölümlerle ilgili işlerde görevlendirilmeleri olarak değerlendirilmekte ise, vergi idaresinde çalışan personelin dağılımının bu şartlar gözetilerek gerçekleştirilmesinin ve çalışma kapsamında

---

<sup>64</sup>Türkiyede istihdamın kuşaklar itibarıyla analizine ilişkin bir çalışma için; <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der104m4.pdf> (Erişim tarihi:18.09.2018) Y kuşağına ilişkin bir araştırma raporu için; <https://www2.deloitte.com/tr/tr/pages/about-deloitte/articles/millennialsurvey-2017.html> (Erişim tarihi:18.09.2018)

<sup>65</sup> Gelir İdaresi Başkanlığınca açık bulunan kadrolara atama yapılmak suretiyle alınacak gelir uzman yardımcılığı kadrosuna ilişkin geçmiş tarihli duyurulardan bazıları: <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/duyurular/14112015GUYDUYURU.pdf> <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/duyurular/14052017duyuru.pdf> (Erişim tarihi:15.11.2017)

katılımcılarca da belirtildiği üzere görev yeri değişikliklerinde de bu durumun dikkate alınmasının her zaman mümkün olmadığı anlaşılmaktadır.

Yeni personel istihdamında ortaya çıkan bu durum, diğer taraftan eski personelin kurum içi bir sınava tabi tutularak<sup>66</sup> başarılı olmaları halinde gelir uzmanı kadrosuna atanmaları ile farklı bir boyutta gerçekleşmiştir. Söz konusu personelin daha önce sahip oldukları icra memuru, veznedar vb. unvanlar bu süreçte kaybedilirken, idare tarafından bu unvanlarda yeni personel alımı yapılmadığından, gelir uzmanlığının vergi idaresindeki her türlü iş ve işlemi yürütebilecek, görev tanımı net olmayan bir unvan haline gelmesi sonucunu doğurmuştur.

Personel istihdamında izlenen bu stratejinin kurumun personel yapısında uzmanlaşmayı hedeflediği ve bu yönüyle tutarlı olduğu ifade edilebilirse de yukarıda açıklanan durumların hep birlikte değerlendirilmesi sonucunda bu uygulamaların “sözde uzmanlaşma” sağladığı, bunun yanında başka sorunları beraberinde getirdiği görülmektedir.

Vergi idaresinin işlevleri ve örgütlenmesine ilişkin başlıklarda da belirtildiği üzere katılımcılarca merkez teşkilatının yetkilerinin ve iş ve işlemler üzerindeki kontrolünün geçmiş yıllara göre artış gösterdiği ifade edildiğinden bu durumun iş tatmini, kendini geliştirme isteği vb. yönlerden çalışanlar üzerinde çeşitli etkileri mevcuttur.

3 sayılı Üst Kademe Kamu Yöneticileri İle Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Atama Usûllerine Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nde yer alan düzenlemelere göre Gelir İdaresi Başkanı ve Başkan Yardımcıları, Cumhurbaşkanı kararı; Gelir İdaresi Daire Başkanları ise Cumhurbaşkanı onayıyla atanır. (3 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi m. 2) Ayrıca Gelir İdaresi Başkanı ya da Başkan Yardımcısı olarak atanabilmek için 657 sayılı Kanunun 48 inci maddesinde sayılan genel şartları taşımakla birlikte, en az dört yıllık yükseköğrenim mezunu olmak ve kamuda ve/veya sosyal güvenlik kurumlarına tabi olmak kaydıyla uluslararası kuruluşlar ile özel sektörde veya serbest olarak en az beş yıl çalışmış olmak şartlarını birlikte taşımak gerekmektedir. (3 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi m. 3) Bu düzenlemeler ilk olarak vergi idaresinin

---

<sup>66</sup> Gelir İdaresi Başkanlığınca açılan “Gelir Uzmanlığı Özel Sınavı”na ilişkin duyuru için bkz. [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/duyurular/18022012\\_GelUzm\\_Duyuru.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/duyurular/18022012_GelUzm_Duyuru.pdf) (Erişim tarihi:15.11.2017)

özerkliği açısından olumsuz değerlendirilmektedir. Diğer taraftan, vergi idaresinde yönetici olabilme imkanının kurum dışında hatta özel sektörde çalışmış kişilere de getirilmiş olmasının doğurabileceği olumsuzluklar da önemli bir tartışma konusudur. Bu şekilde yapılacak atamaların kariyer ve liyakat ilkelerini zedelemesi temel olumsuzluk olarak karşımıza çıkarken, siyasi etkilere daha açık bir yapı oluşabileceği bir diğer eleştiri konusunu oluşturmaktadır.

Diğer taraftan kurumun taşra teşkilatında idare kadrosunda; müdür yardımcısı, müdür, grup müdürü unvanlarında çalışanlar bulunduğu ve bunların başında da vergi dairesi başkanının yer aldığı görülmektedir. Çalışma kapsamında bu unvanlarda kişilerle görüşmeler gerçekleştirilmiş olup, söz konusu unvanlarda bulunanlar açısından insan kaynakları başlığı altında ele alınabilecek en önemli konunun iş yükü, yetki ve sorumlulukları ile özlük haklarının uyumsuzluğu olarak ortaya çıktığı görülmektedir. Kendilerine bağlı birimlerin yürüttükleri tüm iş ve işlemlerden hukuki ve maddi olarak sorumlu olmalarına rağmen örgüt yapısına ilişkin açıklamalarda da yer verdiğimiz kontrol alanının çok geniş olması nedeniyle hata ve eksiklikler oluşabildiğinden bu durumlarda kendileri için bir güvencenin bulunmayışı vurgulanan konulardan biridir.

Bu geniş yetki ve sorumluluk baskısı ve özlük imkanları da dahil olmak üzere iş tatmini sağlama açısından ortaya çıkan eksiklikler söz konusu unvanlara, dolayısıyla kurum içerisindeki yükselme olanaklarına olan talebin azalmasına neden olabilmektedir. Bu durum kurum içerisinde yükselme isteği bulunmayan çalışanların bilgilerini tazeleme ve kendini geliştirme ihtiyacı duymamasına neden olarak, insan kaynaklarının niteliğinde bir düşüşe yol açabilecektir.

Vergi idaresinde insan kaynakları başlığı altında kurum çalışanlarının niteliklerinin artırılması bir diğer önemli maddeyi oluşturmaktadır. Eğitim, insan faktörünün olduğu her kurum ve süreçte temel bir gereklilik olmakla birlikte, yoğun mevzuat bilgisi gerektiren iş ve işlemleri yürütmekte olan vergi idaresinin, çalışanlarının bu kapsamdaki bilgi ve birikimlerini arttırmaları yönünde temel desteği sağlaması gerekmektedir. Ancak katılımcılar tarafından bu fonksiyonun vergi idaresince yeterince yerine getirilmediği ifade edilmiş olup, eğitim faaliyetlerinin zorunlu olmakla birlikte sınırlı olarak gerçekleştirildiği anlaşılmaktadır.

Eğitim konusu iki taraflı bir süreç olarak değerlendirilmelidir. Sürecin bir tarafında idare yer alırken diğer tarafta çalışanlar bulunmaktadır. İdarenin eğitim

konusunu ciddiye alarak geliştirilmesi gereken alanları tespit etmesi ve düzenli olarak uygulaması ne kadar önemliyse, eğitimin katılımcıları olan çalışanların eğitim faaliyetlerinde istekli olmaları da bir o kadar önemlidir. Vergi idaresince planlanan ve uygulanan eğitimlerin yetkin kişilerce verilmesi, katılımcıların eğitim faaliyetlerine daha büyük ilgi ve dikkat göstermelerine neden olarak, her iki taraf için de eğitim ile hedeflenen amaca ulaşılmasını sağlayacaktır.

Daha önce belirtildiği üzere yoğun ve sürekli değişen mevzuata yönelik eğitim faaliyetleri temel gereklilik olmakla birlikte, çalışanların değişen bilgi teknolojilerine uyum sağlayabilmeleri ve bu konudaki bilgi eksikliklerini gidermeleri de idarenin sorumluluğunda bulunmalıdır. Bu kapsamda, vergi idaresinin kullanmakta olduğu bilgi teknolojilerini öncelikle kendi çalışanlarına tanıtması ve çalışanların kullanmakta oldukları cihaz, yazılım vb. konularda bilgilendirilmesi eğitim başlığı altında en önemli konulardan biridir. Aksi halde vergi idaresinin diğer alanlarda sağlamakta olduğu gelişim, insan kaynağının bu gelişim sürecinin gerisinde kalması nedeniyle sonuçsuz kalmaktadır.

Vergi idaresinde nitelikli insan kaynağının varlığı varsayımı altında, gündeme gelen en önemli konulardan biri de söz konusu kaynağın dağılımıdır. Yukarıda belirttiğimiz gibi vergi idaresi insan kaynakları alanında tamamen bağımsız hareket edememekle birlikte, mevcut çalışanlarını iş süreçleri ve iş yoğunluğuna göre birimler arasında dengeli bir şekilde yerleştirme imkanına sahiptir. Bununla birlikte, katılımcılarca da vurgulandığı üzere bu süreç çoğu zaman gereği gibi yerine getirilememektedir. Katılımcıların büyük çoğunluğu personelin sayıca yetersizliğinden bahsetmekte ise de, bu yetersizliğin her zaman gerçek anlamda sayı yetersizliği olmamakla birlikte mevcut çalışanların dengesiz dağılımından kaynaklandığı değerlendirilmektedir. Ayrıca kurumun iş süreçlerine ilişkin diğer sorunların aşılması ile birlikte, gerçekte mevcut çalışan sayısının yeterli olabileceği, sayı yetersizliğinin iş süreçlerinin sadeleşmemesinden kaynaklandığı düşünülmektedir. Dolayısıyla insan kaynakları planlamasının kurumun diğer temel sorunlarından bağımsız düşünülmemesi gerektiği de hatırlanmalıdır.

Vergi idaresinin işlevlerinde zaman içerisinde meydana gelen değişiklikler ve bunda bilgi teknolojilerinin rolüne ilişkin daha önceki açıklamalar doğrultusunda, vergi idaresinin elektronik uygulamalar ve/veya banka-finans kuruluşları aracılığıyla

gerçekleştirdiği faaliyetlerin yaygınlaşması neticesinde insan kaynakları gereksiniminin azalması gündeme gelmektedir. Bu konunun vergi idaresi özelinde yapılacak bir değerlendirmeyi aşarak, makro boyutta bir neden-sonuç ilişkisi içerebileceği düşünülmektedir. Devlet tarafından yürütülen bazı faaliyetlerin özel sektöre kaymasının siyasi bir tercih olarak nitelendirilmesi de mümkündür. Devlet kamuda personel istihdam etmek yerine, bu işleri özel sektöre bırakarak, istihdamın bu sektörde artış göstermesine de imkan sağlamış olmaktadır.

Örgütlenme başlığında değinilen vergi dairesi başkanlıklarının bulunduğu illerde ilçelerdeki yapıyı oluşturan malmüdürlüklerinin gelir birimlerinde çalışan personelin yetki ve sorumluluk ilişkileri açısından durumunun karmaşıklığının, vergi idaresinin insan kaynakları alanındaki tasarruflarını sınırlamakta olduğu ve bu birimlerde yürütülen iş ve işlemlerin etkinliğini olumsuz etkilediği de bu başlık altında belirtilmesi gereken konulardan biridir.<sup>67</sup>

İnsan kaynakları konusunda en önemli konulardan biri de çalışan performansının ölçümüdür. Performans ölçümü geçmişte özel sektör için gündemde olan bir konu iken, önceki bölümlerde açıklanan kamu yönetimi anlayışındaki değişiklikler ve ülkemizde de bu doğrultuda gerçekleşen mevzuat düzenlemeleri ile kamu kurumları için de önemli bir başlık haline gelmiştir. Bununla birlikte performans ölçümünün sağlanabilmesi için performans kriterlerinin doğru ve net bir şekilde belirlenmesi önem taşımaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı henüz çalışan bazında bu ölçümleri gerçekleştirmemekle birlikte kurum olarak genel performans kriterlerini belirlemiş, söz konusu kriterler ile birlikte faaliyet sonuçlarını da rapor halinde yayınlamaktadır. (Performans yönetim sürecine ait temel dokümanları; stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları oluşturmaktadır.) Gelir İdaresi Başkanlığının performans denetimini gerçekleştiren Sayıştay Başkanlığınca düzenlenen raporlarda “göstergelerin iyi tanımlanmadığı”, “faaliyet niteliği taşıyan, çıktı/sonuç odaklı olmayan ve ilgili hedefi ölçebilecek nitelikte olmayan göstergelerin belirlendiği, Performans Programında göstergelere ilişkin yıllık hedef değerlerin gerçekçi biçimde belirlenmediği, bu nedenle bazı göstergelerle ilgili

---

<sup>67</sup> 2 Ekim 2012 tarih ve 28429 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Gelir İdaresi Başkanlığı Disiplin Amirleri Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” bu yetki ve sorumluluk karmaşasının mevzuattaki karşılığını oluşturmakta olup, durumu çarpıcı bir şekilde yansıtmaktadır.

olarak Faaliyet Raporunda açıklanan başarı düzeyinin güvenilir olmadığı ve göstergeleri ölçmek üzere kullanılan anket yönteminin tutarlı olmaması sebebiyle, bu göstergelere ilişkin gerçekleştirmelerin yıllar itibariyle karşılaştırılabilir nitelik taşımadığı” yönünde değerlendirmelere yer verilmiştir.<sup>68</sup>

Sayıştay Performans Denetimi raporlarında da eleştiri konusu olan performans göstergelerinin iyi tanımlanmaması konusunun, ilerleyen yıllarda Gelir İdaresi Başkanlığınca iyileştirildiği ancak sonuç odaklı olmayan göstergelerin varlığını koruduğu görülmektedir. Bu durum vergi idaresince yürütülen iş ve işlemlerin performans değerlendirmesine tabi tutulmaya uygun olup olmadığı sorusunu gündeme getirmektedir. Bu konu ayrı bir tartışma konusu oluşturmakla birlikte, çalışanların performans ölçümü konusunun Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri arasında açık bir şekilde sayılması nedeniyle üzerinde önemle durulması gereken bir başlık oluşturmaktadır. Dolayısıyla yukarıda belirtildiği üzere genel veriler kapsamında dahi tam anlamıyla gerçekleştirilemeyen performans değerlendirmesinin çalışanların birebir performansları ölçüğünde gerçekleştirilmesi konusunda önemli eksiklik ve sorunların mevcut olduğu ifade edilebilir.

Küreselleşme sürecinin kamu hizmetlerinin sunumunda standartların belirlenerek uygulamaya konulması yönündeki etkisi insan kaynakları alanında ahlaki standartların oluşturulması şeklinde etkisini göstermektedir. Vergi idaresi de tüm kamu kesimi için Kamu Görevlileri Etik Kurulunun belirlediği ilkeler çerçevesinde kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmakta ve faaliyetlerini bu doğrultuda yürütmektedir.<sup>69</sup>

---

<sup>68</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı Performans Denetim Raporları Sayıştay Başkanlığınca yayınlanmakta olup, ilgili raporlara <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=103> linkinden ulaşılabilir. Çalışmada yer verilen ifadeler 2015-2016 Performans Denetim Raporlarından alınmıştır.

<sup>69</sup> <http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/etiket-kurallar-bildirgesi> (Erişim tarihi 18.07.2018)

## 5.2. Sonuç

Vergi idareleri geçmişten günümüze gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde sürekli bir araştırma konusu oluşturmaktadır. Bunun temel nedeni, devletlerin varlıklarını sürdürebilmek için sürekli bir finansman ihtiyacı içerisinde olmaları ve bu finansmanın büyük bölümünün vergi idareleri aracılığıyla sağlanmasıdır. Dolayısıyla bu boyutta öneme sahip bir kurumun, görevini en iyi şekilde yerine getirmesi ve sorunlardan arındırılmasının her dönemde her ülkenin gündeminde önemli bir yer işgal etmesi de kaçınılmazdır.

Bu noktada vergi idarelerinin çeşitli sorunlarının bulunduğu ve/veya yeteri kadar iyi faaliyette bulunmadıkları bir ön kabul olarak karşımıza çıkmaktadır. Öyleyse bu sorunların tespit edilmesi ya da “iyi çalışan idare” kavramından ne anlaşılması gerektiğinin ortaya konulması öncelik taşımaktadır.

Vergi idaresinin her şeyden önce bir örgüt olması, konunun örgüt ve örgütlenme kavramları çerçevesinde ele alınmasını ve vergi idaresi yapısına ilişkin çeşitli tanımlamalar ve sınıflandırmalar yapılmasını gerektirmektedir. Bununla birlikte kamu kesimi içerisinde yer alan bu örgüt, kamuya özgü bazı nitelikler de taşımaktadır.

Diğer taraftan hem içsel hem de dışsal faktörler bu örgütü devamlı olarak değişime zorlamaktadır. Bu değişim ise sadece şekilsel olarak örgüt yapısı ile sınırlı kalmamakta, örgütün işlevlerine de yansımaktadır.

Vergi idaresi kavramının literatürde ve mevzuattaki tanımlamasından yola çıkarak başladığımız çalışmamıza nitel araştırma yöntemlerinden görüşme ile devam ederken karşımıza çıkan tüm bulgular yukarıda kısaca özetlediğimiz bu durumu işaret etmektedir.

Bizi bu sonuca götüren yolda farklı disiplin alanlarının inceleme konusu olan bilgilerle mantıksal bir birliktelik içerisinde yapılacak bir analizde, disiplinler arası bir değerlendirme yapma imkanı veren verileri sırasıyla ortaya koymamız gerekmektedir.

Çalışmanın öznesini oluşturan vergi idaresi, esas itibarıyla devletin gelir toplama faaliyetini yerine getiren bir hizmet kuruluşudur. Bu gelirlerin kapsamı ülkeden ülkeye ve tarihsel süreç içerisinde aynı ülkede de değişiklik gösterebilmekle birlikte, çalışma kapsamında temel olarak vergi vb. gelirler olarak sınırlanmıştır. Kimi zaman faaliyeti kapsamına giren gelir türlerinin çeşitliliği nedeniyle kimi zamansa içerikten bağımsız olarak, “gelir idaresi” olarak da adlandırılan bu örgütün temel amacı gelir toplamak

olarak ifade edilmekle birlikte, bu amaca yönelik gerçekleştirilen faaliyetler bütünü örgütün işlevlerini de ortaya koymaktadır. Türk vergi idaresi açısından ele alındığında; tarhiyat, tahsilat ve inceleme başlıkları altında ele alınmakta olan bu işlevlere zaman içerisinde; vergi bilinci ve vergi uyumunu arttırma, strateji geliştirme, bilgi iletişim teknolojileri geliştirme ve vergi mevzuatı geliştirme gibi başlıklarla ifade edilebilecek şekilde yenilerinin eklendiği görülmektedir.

Vergi idaresi kavramı bu çalışmada örgüt anlamı ile ele alınmış olmakla birlikte, vergi idaresi kavramının vergi sistemini de içerir şekilde kullanımına sıkça rastlanılmaktadır. Örgüt olarak vergi idaresinin başarısının vergi sisteminin iyi tasarlanması ve uygulanması ile de doğrudan bağlantılı olduğu gözden kaçırılmamalıdır. Bu doğrultuda, iyi bir vergi sisteminin mevcut olduğu varsayımından hareketle, örgütsel anlamda vergi idaresine ilişkin bağımsız değerlendirmelerin yapılması mümkün olabilmektedir.

Vergi idaresinin örgüt yapısında temel alınan örgütlenme ilkeleri; bölümlere ayırma sistemleri ve yetki ilişkilerine göre sınıflandırılmaktadır. Bölümlere ayırma ilkeleri kapsamında yapılan sınıflandırmalarda, fonksiyonel, vergi türüne göre ve mükellef odaklı yaklaşımlar öne çıkmakla birlikte, ülkelerin bu sınıflandırmaları ayrı ayrı belirli dönemlerde vergi idaresi yapılarında uyguladıkları ve bu sınıflandırmaların bir arada kullanıldığı karma yapıları da sıklıkla kullandıkları görülmektedir. Türk vergi idaresi açısından da güncel uygulamanın karma yapıya bir örnek oluşturduğu ifade edilebilir. (Her ne kadar OECD kaynaklarında örgüt yapısına ilişkin temel kriter fonksiyonel sınıflandırma olarak ifade edilmiş ise de vergi türüne göre ve mükellef odaklı sınıflandırmalar da mevcut yapıda yer bulmaktadır.) Yetki ilişkileri açısından ise çeşitli örgüt yapılarına ilişkin örnekler örgüt yapısı içerisinde mevcut olmakla birlikte, esas kriter olarak dikey örgüt yapısının Türk vergi idaresinde hakim olduğu görülmektedir.

Örgütlerin yapılarında ve işlevlerinde zaman içerisinde gerçekleşmekte olan değişim, vergi idarelerinde de kaçınılmaz olarak karşımıza çıkmaktadır. Değişen durumlar karşısında, yapı, teknoloji ve insan kaynakları alanlarında gerçekleşebilecek olan değişim, çoğu zaman bir plan dahilinde gerçekleştirilmektedir. Yetki değişimi, merkezileşme düzeyindeki değişiklik, işlerin yeniden tasarlanması şeklindeki uygulamalar yapısal değişiklikleri oluşturmakta iken, hizmet sunumunda bilgi



teknolojilerinin kullanımı ve donanım tedariki teknolojik değişimi, örgütün amaç ve öncelikleri doğrultusunda çalışan profiline şekillendirilmesi ise insan kaynakları değişimini yansıtmaktadır.

Vergi idarelerindeki örgütsel değişim içsel ve dışsal nedenlerle açıklanabilir. İçsel değişimin temel kaynağı vergi idarelerinin var olan sorunlarına çözüm bulma ihtiyacıdır. Sorunların çözümü ile birlikte etkinlik ve verimlilik kavramları ile karşılık bulan kaliteli hizmet sunumu hedefine ulaşma imkanı doğabilecektir. Diğer taraftan kamu yönetimi yaklaşımlarındaki değişimin vergi idaresinin örgüt yapısına olan etkisi bir dışsal değişim faktörü olarak değerlendirilmektedir. Kamu yönetimi yaklaşımlarında hakim olan ilkelerin yerini günümüzde yenilerinin aldığı, daha çok piyasa mekanizmasında geçerli olan yaklaşımların kamu sektöründe de gündeme geldiği görülmektedir. Küreselleşme, birçok konuda olduğu gibi bu değişimde de etkili olmaktadır. Değişen kamu yönetimi anlayışı ise “yeni kamu yönetimi” kavramında karşılık bulmaktadır. Bu yaklaşım içerisinde, açık ve şeffaf yönetim, ölçülebilirlik ve hesap verilebilirlik, etkinlik ve verimlilik gibi kavramlar ön plana çıkmaktadır. Yine bu kavramların birlikte anıldığı, yönetimde katılım ve iletişimi içeren yönetim kavramı da anahtar kavramlardan biri haline gelmiştir. Kamu yönetiminde bilgi teknolojilerinin ve elektronik uygulamaların kullanımı kamu hizmetlerinin adeta yeniden tanımlanması sürecini gündeme getirmiştir. Bu teknoloji ve uygulamaların kullanıldığı hizmet sunum biçiminde şeffaflık, hesap verebilirlik, etkinlik ve katılım kavramlarının da işlerlik kazandığı görülmektedir.

Vergi idarelerinin değişimi ve yeniden yapılanması sürecinde özerklik düzeyi de tartışılan konulardan birini oluşturmaktadır. Günümüzde birçok ülkede kamu kurumları için özerklik düzeyinde artış yönünde bir eğilim olduğu görülmektedir. Vergi idarelerinin de görevlerini yerine getirirken adil, tarafsız, etkin ve verimli olmasının özerklik düzeyi artışı ile sağlanabileceği değerlendirilmektedir. Bu kapsamda mali, idari ve siyasi olmak üzere üç özerklik ölçütünün hepsinde geçerli bir artış sağlanamamakla birlikte, ülkeler tercihleri doğrultusunda çeşitli yarı-özerk yapılar oluşturmakta ve belirli alanlarda uygulamaktadır. Ancak özerklik uygulamalarının daha çok, kurumların finansmanı ve personel politikaları ile sınırlı kaldığı görülmektedir.

OECD, Dünya Bankası gibi kuruluşların araştırmaları ve çeşitli ülkelerin vergi idareleri hakkında tarafımızca yapılan sınırlı incelemeler; vergi idarelerinin

modernizasyonu ve yeniden yapılanmasının sürekli bir gündem maddesi olarak varlığını sürdürdüğünü, bu değişim sürecinde ise idarelerin misyon ve vizyonlarının belirlenmesi, stratejik planlarının ortaya konulmasının ortak bir eğilim olduğunu göstermektedir. Ayrıca bilgi iletişim teknolojilerinin gelişmesi ve yaygınlaşması tüm ülke vergi idareleri açısından bu süreçlerin kullanımını zorunlu kılmakta, idareler bu uygulamaları geliştirmek ve yaygınlaştırmak için sürekli olarak zaman, insan ve para kaynağı ayırmaktadır. Vergi idareleri bu uygulamaların faaliyetleri içindeki payı ile etkinlik ve verimlilik açısından etkilerini ölçme amacıyla veriler toplamakta ve paylaşmaktadır.

Türk vergi idaresi açısından konuyu ele aldığımızda her ne kadar verginin tarihi çok daha eskilere dayanmakta ise de yasal bir örgüt olarak vergi idaresinden bahsedilebilmesi ancak 1936 yılında kurulan “Varidat Umum Müdürlüğü” ile mümkün olmuştur. Tarihsel süreçte örgüt yapısında ve örgütlerin adlandırılmasında bir çok değişiklik söz konusu olmakla birlikte, günümüz yapısına 2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığının kurulması ile ulaşıldığı görülmektedir. Ancak söz konusu düzenlemenin vergi idaresi yapılanması konusunda nihai hedefi oluşturmadığı, vergi idaresi açısından farklı yapılanma örneklerini içeren pilot uygulamaların halen yürütülmekte olmasından anlaşılmaktadır. Burada dikkat çeken en önemli konu ise söz konusu pilot uygulamaların yeni bir mevzuat düzenlemesi ile oluşturulacak farklı yapılar olmamasıdır. Halen pilot uygulama olarak lanse edilen ve Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığında uygulanmakta olan örgüt yapısının aslen 2005 yılında gerçekleştirilen mevzuat düzenlemesi ile Gelir İdaresi Başkanlığının kuruluş aşamasında öngörülen yapı olduğu görülmektedir. Bu durum da esas yeniliğin bu uygulamada aranmaması gerektiği, 2005 yılından bu yana uygulanmakta olan yapının bir geçiş uygulaması olduğu sonucunu ortaya koymaktadır.

Türk vergi idaresinin böyle bir yapılanma arayışına girmesinde tüm kamu yönetimi için geçerli olan stratejik açık, bütçe açığı, performans açığı ve güven açığının da etkili olduğu görülmektedir. Tekrarlanan ekonomik ve siyasi krizler kamu kesiminin sorunlarını derinleştirirken, sorunlara ilişkin çözüm arayışları ile birlikte Avrupa Birliğine uyum süreci ve uluslararası kuruluşlarla ilişkilerin seyri kamu kurumlarını yeniden yapılanma süreçlerine yöneltmiştir. Vergi idaresi de bu süreçte başı çeken kurumlar arasında yerini almıştır. Yeniden yapılanma faaliyetlerinin kapsamı sadece organizasyon yapısı ve hizmet sunum şekilleri ile sınırlı kalmamakta, kamu yönetiminin

bahsedilen sorunları ile paralel olarak merkezi yönetim-yerinden yönetim ilişkilerini de içerecek şekilde gelişmektedir.

Kamu yönetiminin en önemli sorunlarından birisini oluşturan bütçe açığının finansmanının borçlanma ile karşılanmasının güçleşmesi ölçüsünde, kamu gelirlerinin arttırılması, dolayısıyla en önemli gelir kaynağı olan vergi gelirlerinin arttırılması daha önemli hale gelmiştir. Bununla birlikte vergi geliri artışının toplumsal baskılar ve uluslararası vergi rekabeti gibi gerekçelerle sınırlı düzeyde gerçekleştirilebilmesi nedeniyle, söz konusu geliri daha az harcamayla elde etme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bunu sağlamanın en önemli yolu olarak da vergi idaresi reformu görülmüştür.

Türk vergi idaresinin yeniden yapılanma ihtiyacının temelinde kamu yönetiminin genel sorunları ve bu sorunların çözümüne yönelik reform ihtiyacı ile birlikte idarenin kendine has sorunları da yatmaktadır. Bu sorunlar birçok çalışma ve raporda ortaya koyulmuş ve sorunların çözümüne yönelik öneriler geliştirilmiştir. Daha önce çeşitli çalışmalarda ortaya koyulmuş olan bu sorunlara bu çalışmada da tekrar yer verilmesi ile yetinilmesi, çalışmadan beklenen amacı oluşturmadığından sorunları farklı bir düzlemde ele alma yoluna gidilmiştir. Çalışma içerisinde vurgulanan vergi idarelerinin etkinliğinin değerlendirilmesinde kullanılacak ölçütlerden biri olan vergi kayıp ve kaçığı oranının yüksekliği, vergi idaresinin etkinsizliğini ortaya koymakla birlikte, idarenin açık alanlarına ilişkin değerlendirme imkanı da vermektedir. Silvani ve Baer'in çalışmasında (1997) yapılan sınıflandırma sonucu ortaya koyulan açık alanlarına ilişkin genellemelerin, Türk vergi idaresi özelinde yapılan diğer çalışmalarda ortaya koyulan somut bulgularla da büyük ölçüde örtüştüğü görülmektedir. Türk vergi idaresinin de dahil olduğu bu gruptaki ülkeler için sorunların vergi idaresince organizasyonel, sürece ilişkin ve yönetsel reformlarla çözülebileceği değerlendirilmesi yapılmaktadır.

Bu yaklaşım doğrultusunda, Türk vergi idaresinin yeniden yapılanması çalışmalarında örgüt yapısı değişimi ile birlikte, iş süreçlerinde ve yetki-sorumluluk ilişkilerindeki değişim de tarafımızca değerlendirilmiş olup, hem mevzuat düzenlemeleri hem de kurum çalışanları ile yapılan görüşmelerde elde edilen verilerin analizi yoluyla ulaşılan sonuçlar aşağıda yer almaktadır.

Türk vergi idaresinin amaçlarında zaman içerisinde meydana gelen değişiklik, işlevlerine yansımakta olup, vergi idaresinin görev ve yetkilerini düzenleyen mevzuatta da bu değişimin izleri görülmektedir. Tarihsel süreçte vergi idaresinin görev ve yetkileri

doğrudan gelir toplama faaliyeti ile sınırlı olarak tanımlanmakta iken, zaman içerisinde bu faaliyetin yerine getirilmesinde izlenecek yaklaşımı içeren maddeler de vergi idaresinin görevleri olarak sayılır hale gelmiştir. Küreselleşmenin ve vergi alanındaki uluslararası etkileşimin izleri de bu düzenlemeler içerisinde görülmektedir.

Diğer taraftan, vergi idaresinin görevleri arasında yer almakta olan bütçe hazırlama, gelir kanunlarını ve bunlara ilişkin değişiklikleri hazırlama, gelir politikası belirleme, vergi denetimi gibi bazı konular çeşitli düzenlemelerle oluşturulan başka örgütlerin görev kapsamına alınmıştır. Bu durum vergi idaresinin görev alanında bir daralmayı ifade ederken, yukarıda belirtilen yeni görev tanımlamaları vergi idaresinin gelir toplama faaliyetini daha geniş bir çerçevede yürüteceğini göstermektedir.

Vergi idaresi artık;

- Mükelleflerin vergi uyumunu sağlamak ve arttırmak,
- Mükellef haklarını korumak,
- Mükellef ile ilişkilerinde karşılıklı güven esasını oluşturmak,
- Faaliyetlerinde uygulama birliği sağlamak,
- Vergilendirme ile ilgili bilgi toplamak ve analiz etmek,
- Bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek,
- Yurtiçi ve yurtdışı kuruluşlarla ve diğer devletlerle işbirliği yapmak ve bilgi alışverişinde bulunmak,
- Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine ilişkin tedbirleri almak,
- Nitelikli insan kaynağının temini, yetiştirilmesi ve performanslarının ölçümünü sağlamak,
- Kurumsal etik kurallar belirleyerek duyurmak,
- Faaliyet sonuçlarını düzenli aralıklarla duyurmak

konularında mevzuatla yükümlü kılınmıştır. Bu başlıkların tarh, tahsil ve incelemeden ibaret değerlendirilen temel vergilendirme faaliyetlerinden büyük ölçüde farklılık arz ettiği görülmektedir.

Vergi idaresinin öteden beri en temel görevlerinden olan tarh işlevinin dahi günümüzde şekil değiştirdiği ve idarenin tarhiyat sürecindeki fiili rolünün azalmakta olduğu görülmektedir. Vergi idaresinin bu süreçte vergi uyumunu artırıcı faaliyetlere yönelmesi ve bilgi teknolojilerinden de yararlanarak mükellefler açısından beyana

dayalı sistemin kolaylaştırılması ve yaygınlaştırılması şeklinde tarh işlevini yerine getirmesi gerekmektedir.

Banka vb. aracı kuruluşlarla gerçekleştirilen tahsil faaliyetinin yaygınlaştığı ölçüde vergi idareleri için tahsilat görevi, cebri tahsil sürecinden ibaret olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle, faaliyetini cebri tahsilat ile sınırlayarak, zaman ve iş gücünü bu yönde değerlendirmeyi tercih eden bir idare için, tahsilat kanallarını genişletmek ve çeşitlendirmek ilk adım iken, cebri tahsilat süreçlerine ilişkin sorunları ve geliştirilebilir alanları tespit etmek ve bunlara yönelik çözüm yolları ile en iyi uygulama örneklerini hayata geçirmek izlenecek diğer aşama olmalıdır.

İnceleme işlevi açısından baktığımızda ise vergi idaresinin tüm faaliyetlerini tamamlayıcı unsurun inceleme ve denetim olduğu dikkate alındığında bu işlevin önemini artırarak koruması gerektiği ortadadır.

Söz konusu yeni görev tanımlamalarının ve eskiden beri vergilendirmenin temel kavramları olan tarh, tahsil ve inceleme süreçlerinin zaman içerisindeki dönüşümünün “etkin vergi idaresi” temel hedefi ile doğrudan ilişkili olduğu görülmektedir. Bu değişim ve dönüşümün temel kaynağı olan Gelir İdaresi Başkanlığının kuruluş kanunu ise uzun çalışmalar sonucu hazırlanmış olmakla birlikte, kabul sürecinde dahi bir çok eleştiriyi karşılaşmıştır. Söz konusu eleştiriler gelir idaresinin kurulduğu 2005 yılından bu yana varlığını sürdürmektedir.

Gelir İdaresinin kuruluş yasası ile çözüme kavuşturulması beklenen sorunlar ve kurulan gelir idaresinin hedefleri açısından yapılan değerlendirmede en kritik noktalardan birini Gelir İdaresinin Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı bir başkanlık şeklinde örgütlenmesinin oluşturduğu söylenebilir. “Güçlü bir gelir idaresi” anlayışından yola çıkılmışken, gelinen noktada Bakanlığa bağlı bir yapının siyasi etkiye açık olma özelliği bu hedefle bağdaşmamaktadır.

Taşranın doğrudan merkeze bağlanması, hiyerarşinin azalması ve merkez ile taşra arasındaki iletişimin hız kazanması açısından olumlu sonuçlar doğurmakla birlikte, kamu yönetimi sisteminin bu tür değişikliklere tamamen uyum sağlayamaması nedeniyle gelir idaresini güçlendirme hedefine yeterince katkı sağlayamamıştır.

Gelir idaresinin merkez birimleri için tanımlanan roller koordinasyon ve stratejik planlama etrafında şekillenirken, taşranın da inisiyatif alma ve esnek uygulamalar gerçekleştirebilme imkanının artırılması ile kendi görev alanındaki konularda sonuç

odaklı faaliyet gösterebilmesi düşüncesinin de beklenen düzeyde gerçekleşmediği görülmektedir.

Özellikle taşrada benzer iş türlerinin bir araya getirilmesi yoluyla fonksiyonel yapılanmanın, mükellef odaklılığı da esas alarak mevcut vergi türüne göre yapılanma yerine geçecek şekilde uygulanması ile etkinlik ve verimlilik hedeflerine ulaşılması amaçlanmakla birlikte, bu karma yapı içerisinde iş tanımlarındaki mükerrerliklerin önlenmesi sağlanamamış, hatta yetki ve görev karmaşası ortaya çıkmıştır.

Güçlü gelir idaresinin en önemli gerekliliklerinden birini oluşturan güçlü üst yönetim ve insan kaynakları konusunda ise kuruluş kanunu ile ilk aşamada sağlanamayan hedeflerin, zaman içerisindeki insan kaynakları politikası ile de istenen noktaya taşınmadığı görülmektedir. Gerek özlük haklarına ilişkin yetersizlikler, gerekse bakanlığın yoğun vesayeti altında çalışmanın getirdiği olumsuzluklar gelir idaresini insan kaynakları yönünden de beklentilerden çok uzak bir konumda bırakmıştır.

Gelir idaresinin yeniden yapılanmasında anahtar kavramlardan birini oluşturan uzmanlaşmanın, temel faydaları yanında, koordinasyon, insan kaynakları planlaması, yetki ve sorumluluk ilişkileri alanlarındaki olumsuzlukları da beraberinde getirdiği anlaşılmaktadır.

Gelir idaresinin kuruluş kanununda da korunan, vergi denetiminde görülen çok başlılık ve yetki mükerrerliği Vergi Denetim Kurulu'nun kurulması ile aşılmaya çalışılmış ise de vergi incelemeleri açısından görev paylaşımının gelir idaresi ile vergi denetim kurulu arasında bir sorun olarak varlığını koruduğu görülmektedir.

Kamu yönetiminde reform gerekliliğinin tartışıldığı ve yeni yaklaşımların gündeme geldiği bir dışsal süreç içerisinde yeniden yapılanma çabalarına konu olan gelir idaresinin kuruluş kanununun oluşturulması aşamasında bu yaklaşımların etkisinin somut olarak görülemediği de bir gerçektir. Yeni kamu yönetiminde önemli bir kavram olarak karşımıza çıkan “yönetişim” son yıllarda gelir idaresinde; saydam yönetim, hesap verebilirlik, katılım, merkezi ve yerel yönetimler arası uyum, yerindenlik ve etkinlik ilkeleri ile varlık göstermekte iken, kuruluş kanununun tasarı aşamasında sivil toplum kuruluşları ve özel kesimin katılım sürecinde yeterince devreye sokulmaması yönüyle önemli bir eleştiri konusu olmaktadır.

Gelir idaresi reformlarının etkin ve verimli idareye ulaşma hedefi karşısında, etkinliğin yüksek mükellef uyumu ile verimliliğinse bir birim vergi gelirin maliyetinin minimum olduğunda gerçekleşeceği kabul gören bir yaklaşımdır. Yüksek vergi uyumunu sağlamaya yönelik faaliyetlerin gerçekleştirilmesi aşamasından önce vergi uyum düzeyini doğru bir şekilde tespit edebilmek önem taşımaktadır. Vergi uyum düzeyi ile ilişkili temel kavramlardan olan vergi kayıp ve kaçığı daha geniş anlamda ise kayıt dışı ekonomi ölçütünün tespiti, bu yönde ilk adımı oluşturmaktadır. Ancak, kayıt dışı ekonomiye ilişkin gerek farklı ölçüm yöntemlerinin kullanılması, gerekse yeterli veriye sahip olunmaması bu kavramın somut bir ölçüt olarak kullanılmasını zorlaştırmaktadır. Bununla birlikte, gelir idaresinin kayıtdışı ekonominin ölçümü konusunda göstermiş olduğu çaba, bu konunun idare açısından da öncelikli olarak ele alındığını ortaya koymaktadır. Kayıt dışı ekonomiye ilişkin verilerin ortaya koyulabilmesi, buna karşı mücadele araçlarının da geliştirilmesini sağlayacaktır.

Gelir idaresinin verimliliği açısından bakıldığında ise, her ne kadar bu verilerin tamamen gerçek durumu yansıttığı söylenemese de yıllar içerisinde oransal olarak yaşanan gelişim, reform çabalarının olumlu etkilerine somut bir ölçüt oluşturmaktadır. Bununla birlikte, örgütsel değişim uygulamalarının maliyetlere etkisinin tespiti için daha kapsamlı çalışmalar yapılması gerekmektedir.

Çalışma kapsamında, hem Türk Vergi İdaresi örgütlenmesinin hukuki dayanağına ilişkin açıklamalarda, hem de görüşme yöntemiyle ortaya koyulan bulgularda “tek vergi dairesi sistemi” olarak adlandırılan modelin ülke çapında yalnızca Eskişehir ilinde uygulanmakta olduğu belirtilmiştir. Söz konusu modelin bir pilot uygulama olarak olumlu ve olumsuz yönleri ile geliştirmeye açık bölümlerini tespit edebilmek amaçlı uygulamasında Eskişehir ilinin seçilmesinin çeşitli gerekçeleri bulunmaktadır. Öncelikle Gelir İdaresinin merkez teşkilatının bulunduğu Ankara iline yakınlığı, uygulamanın takibi, uygulama kapsamında eğitim ve teknik destek vb. gerekliliklerin karşılanması aşamalarında bir avantaj olarak karşımıza çıkmaktadır. Diğer taraftan, Eskişehir ilinin, demografik ve coğrafi yapısı, mükellef gruplarının özellikleri böyle bir uygulamanın deneme aşaması için olumlu özellikler arz etmektedir. Ancak bu özelliklerin olumlu yanlarının uygulama sonuçlarını etkilemesi ve modelin diğer illerde uygulanabilirliği açısından yanıltıcı veriler ortaya koyması da mümkün bulunmaktadır.

Gelir idaresinin pilot uygulama olarak sürdürülen bu yapıyı ülke çapında yaygınlaştırma konusundaki kararını da bu durumun belirleyeceği düşünülmektedir.

2005 yılında mevzuat düzenlemesi ile kurulmuş bir gelir idaresinin, o dönemde öngörülen yapıya kavuşturulup kavuşturulamayacağına içinde bulunduğumuz 2018 yılında hala test aşamasında olması, gelir idaresinin yukarıda açıklanan bir çok yeniliği izlemek ve uygulamaya koymaktaki başarısının yanında, belirli yönlerde çok yavaş gelişme kaydettiğini göstermektedir. Değişim ve gelişim gayretinin eski bürokratik yapı ve alışkanlıklarla çeliştiği ölçüde, eskiye özlem ve değişime direnç olarak da ifade edilebilecek bir engelle karşılaştığı görülmektedir.

Bu nedenle, gelir idaresi için gerçek anlamda bir reform gerçekleştirilmek istenmesi halinde, bunun topyekün bir düzenleme ile sağlanması ve “kervan yolda düzülür” anlayışından vazgeçilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Türk gelir idaresi kuruluş kanunundan bu yana aradan geçen 13 yılda söz konusu yapının uygulanabilirliğini denemekte iken, OECD, IOTA, CIAT gibi vergi idareleri alanında çalışmalar yapan kuruluşlar ve IRS gibi gelir idarelerinin “vergi idareleri için dijital dönüşümü, blockchain teknolojisinin vergi idareleri için önemi ve etkisini, mükellefler açısından vergi uygulamalarının self-servis olarak gerçekleştirilmesini” gündemlerine aldıkları görülmektedir.<sup>70</sup> Türk gelir idaresi, ekonominin dijitalleştiği, küreselleşme ile ekonomik sınırların ortadan kalktığı, vergi rekabetinin önem kazandığı bu süreçte geride kalmamak için, öngörülen reform uygulamalarını engelleyen ya da yavaşlatan faktörleri en doğru ve objektif şekilde tespit ederek, siyasi ve sosyal baskılardan uzak ve kararlı bir şekilde uygulamaya koymak zorundadır.

Ayrıca, söz konusu değişim sürecine tüm çalışanların, sivil toplum kuruluşlarının ve özel kesimin de katılması, iyi yönetim uygulama hedefinde olan bir idare için göz ardı edilmemesi gereken bir boyuttur. Değişimin gerekliliği ve kapsamının bu gruplara doğru ve yeterli bir şekilde aktarılmaması, söz konusu grupların konu ile ilgili görüş ve önerilerinin alınmaması da uygulamaların başarısızlığa uğramasını kaçınılmaz

---

<sup>70</sup>Vergi idareleri hakkında güncel tartışmalar için bkz.

[https://www.iota-tax.org/sites/default/files/pub/self\\_service/mobile/index.html#p=1](https://www.iota-tax.org/sites/default/files/pub/self_service/mobile/index.html#p=1)

[https://www.iota-tax.org/sites/default/files/pub/data\\_driven\\_tax\\_administration/mobile/index.html#p=1](https://www.iota-tax.org/sites/default/files/pub/data_driven_tax_administration/mobile/index.html#p=1)

[https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pl/Documents/Reports/pl\\_Blockchain-technology-and-its-potential-in-taxes-2017-EN.PDF](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pl/Documents/Reports/pl_Blockchain-technology-and-its-potential-in-taxes-2017-EN.PDF)



kılmaktadır. Gelir idaresinin bu konuda yaşadığı tecrübelerden aldığı dersleri yaşama geçirmesi gerekmektedir.

Gelir idaresinin kamu yönetimi içerisindeki önemli konumu gereği, yeniden yapılanma sürecinde toplumun tüm kesimlerinin görüşünün alınmasının yönetim boyutu yanında, bu çapta bir değişim sürecinde profesyonel bir destek alınmasının sonuca etkisi de gözardı edilmemelidir. Değişim mühendisliği çerçevesinde ele alınması gereken bu süreç, kurum yönetimine bırakılarak, klasik bürokratik sistem ve ilişkiler çerçevesinde yürütülmektedir. Oysa, bağımsız bir örgüt geliştirme/değişim yöneticisi kişi ya da kişilerden oluşan bir gruptan alınacak profesyonel desteğin süreç ve sonuca daha olumlu etkide bulunabileceği düşünülmektedir.

Ancak burada da gözden kaçırılmaması gereken önemli nokta, teori ile uygulama arasındaki dengenin iyi kurulmasıdır. Bağımsız bir teorisyenin önerileri, gelir idaresini yakından tanıyan uygulayıcılar ile birlikte değerlendirilerek kuruma özgü uyarlamalarla gerçekçi kılınmalı ve uygulamaya koyulmalıdır. İçsel yapıda özümsemeyen değişim uygulamalarının sonuca olumlu etkileri de sınırlı düzeyde gerçekleşmektedir.

Vergi idaresinin örgütlenmesi ve işlevleri konulu bu çalışmanın, vergi idarelerinin ve özelde Türk Vergi İdaresinin yıllardan beri süregelen reform çabaları ve bu çabaların sonucunda ortaya çıkan yapıların değerlendirilmesi amacını büyük ölçüde yerine getirdiği düşünülmektedir. Bununla birlikte, bu çalışmanın eksik kalan yönlerinin vergi idaresini farklı boyutlarda ele alacak çalışmalarla tamamlanabileceği değerlendirilmektedir.

Bu çalışmanın görüşme yöntemini esas aldığı nitel araştırma bölümünde, katılımcı olarak vergi idaresi çalışanları seçilmiş ve analiz bu kişilerden edinilen veriler üzerinden gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın, vergi idaresini işlevler ve örgüt boyutu ile ele alması nedeniyle, vergi idaresi çalışanlarının bu boyutta daha kapsamlı ve sonuç odaklı bilgilere sahip olmaları düşüncesiyle araştırmanın amacından uzaklaşmamak adına katılımcı grubu sınırlandırılmıştır. Ancak vergi idaresi ile ilgili olarak diğer paydaşlar olan mükellef ve meslek mensuplarının da dahil olduğu bir araştırma bu çalışmayı tamamlayıcı nitelikte olacaktır. Bu nedenle bu alanda yapılacak sonraki araştırmalar için bir öneri olarak dikkate alınmalıdır.

Ayrıca bu çalışma kapsamında görüşme bulgularında ortaya koyulan, vergi incelemesinin vergi idaresi bünyesinde ya da dışında yapılmasına ilişkin görüşlerin her

iki duruma ilişkin yapılacak etkinlik analizi ile karşılaştırılması ve değerlendirilmesi mümkündür. Bu boyut da, ayrı ve kapsamlı bir araştırma konusu olabilecektir.

Bu çalışma, sadece vergi idaresinin sorunlarını ortaya koyan ve bu sorunlara çözüm geliştirmeyi hedef alan bir noktadan hareket etmemektedir. Varlığı en başından ön kabul olarak ortaya koyulan sorunların yanında, gerek genel gerekse özel düzlemde gerçekleşen değişim süreci de dikkate alınarak, bir özne olarak vergi idaresi çalışmada çizilen sınırlar çerçevesinde incelenmiştir. Araştırmada seçilen nitel analiz yöntemi de genelleme yapılmasını amaçlayan bir yöntem olmayıp, doğrudan uygulamanın içinden örnekleri ele alarak tanımlamalar yapılmasını ve konuya ilişkin derinlemesine bilgi edinilmesini sağlamaktadır. Bu ayrıntılı bilgilerin uygulayıcılar için yol gösterici olması neticesinde ortaya çıkabilecek olumlu sonuçlar bu çalışma açısından bir yan fayda ortaya koyacaktır.

## KAYNAKÇA

- Akçakaya, M. ve Yücel, N. (2007). Değişim mühendisliği ve Türk kamu yönetiminde uygulanabilirliği. *Sayıştay Dergisi*, Sayı:66-67, ss.3-34
- Aktan, T. (1989). *Kamu idaresi* (Genişletilmiş 2. basım). Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayın No:20, Bursa.
- Arap, İ. ve Yılmaz, L. (2005) Yeni kavramlarla yeni yönetim modeli: Kamu görevlileri etik kurulu 2. *Siyasette ve Kamu Yönetiminde Etik Sempozyumu*. ss. 251-267 <http://www.etiksempozyumu.sakarya.edu.tr/etik/3.1/3Ibrahim%20Arap-Levent%20Yilmaz.pdf> (Erişim Tarihi:12.02.2015)
- Ardıç, K. (1999). Kamu yönetiminde sürekli ve köklü değişim aracı olarak toplam kalite yönetimi ve değişim mühendisliği. *Kamu Yönetiminde Kalite 2. Ulusal Kongresi Bildirileri* (Ed: Ö. Peker vd.) TODAİE Yayın No:296 ss:55-68
- Arı, M. (2009). *Türk kamu yönetiminde e-devlet uygulamalarının örgütsel yapıya etkisi ve bir model önerisi*. Doktora Tezi. Sakarya: Sakarya Üniversitesi.
- Arslan, N.T. (2010). Klasik-neoklasik dönüşüm süreci: “yeni kamu yönetimi”. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 11(2), 21 <http://eskidergi.cumhuriyet.edu.tr/makale/2287.pdf> (Erişim Tarihi:12.02.2015)
- Aşkun, İ. ve Tokat C. (2010). *Bülent İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon*, Bursa: Ekin
- Bağdınlı, İ. H. (2006). Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede gelir idaresi ve vergi denetiminin yeniden organizasyonu. *21. Maliye Sempozyumu*. ss:32-34
- Başbakanlık (2003). *Kamu yönetiminde yeniden yapılanma: 1 Değişimin yönetimi için yönetimde değişim*. Ankara
- Batal, S. (2010). Yeni kamu yönetiminde yönetişim kavramı ve Türkiye’de yerel yönetimler alanındaki uygulama örnekleri. *Mevzuat Dergisi*, Yıl: 13 Sayı: 145 Ocak <http://www.mevzuatdergisi.com/2010/01a/02.htm> (Erişim tarihi:05.01.2015)
- Batirel, Ö.F. (2005). Gelir idaresinin özerkliği üzerine bazı düşünceler. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:282

- Bilgin, N. (2006). *Sosyal bilimlerde içerik analizi teknikler ve örnek çalışmalar*. Ankara: Siyasal.
- Buluş, A. (2010). Vergi toplamının özerkleştirilmesinin vergi toplamının etkinliğine katkısı: İltizam sistemi ile bir mukayese *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (19-1) ss: 81-120
- Can H. (2005). *Organizasyon ve Yönetim*. Ankara: Siyasal Kitabevi
- Can, İ. (2004). Almanya’da devletin yapısı ve vergi sisteminin anayasal temelleri. *Maliye Dergisi*, Sayı: 145. Ocak-Nisan. [http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/md145/isma-ilcan.pdf](http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md145/isma-ilcan.pdf) (Erişim tarihi: 25.04.2015)
- Crandall, W.(2010). *Revenue Administration: Autonomy in Tax Administration and the Revenue Authority Model*. IMF Technical Notes and Manuals
- Creswell, J.W. (2014). *Nitel, nicel ve karma yöntem yaklaşımları araştırma deseni*. (Çev Ed: S. B. Demir). Ankara: Eğiten.
- Dalbay, Ö. (1999). Kamu yönetiminde müşteri odaklı misyon ve vizyon. *Kamu Yönetiminde Kalite 2. Ulusal Kongresi Bildirileri* (Ed: Ö. Peker vd.) TODAİE Yayın No:296 ss:95-105
- Demirel, D. (2006). Küresel ekseninde devletin yeni kimliği: “Etkin devlet”. *Sayıştay Dergisi* Sayı: 60 ss:105-128 <http://sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der60m6.pdf> (Erişim tarihi:05.01.2015)
- Dönmez, R. (1997). Vergi yönetiminin işlevleri açısından vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi borçlarının tahsiline ilişkin bazı sorunlar ve öneriler. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Cilt: XIII(1-2). ss: 393-402.
- Duverger, M. (2014). *Toplum bilimlerinde araştırma yöntem ve teknikleri*. (Çev: Ö. Ozankaya). İstanbul: Cem.
- Efil, İ. (2006). *İşletmelerde yönetim ve organizasyon*. (8. baskı) Bursa: Alfa Aktüel.
- Ekşi, H. (2009). Kamu yönetiminde değişim ve yeni yönetim modelleri. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı:17 ss. 491-500
- Erdem, M. B. (1981). *Vergi yönetimi ve örgütlenmesi*. Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:233/154. Eskişehir.

- Erdem, T. (2006). *İdari İşlem Kuramı Açısından Tarh İşlemi* Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi.
- Ergun, T. (2004). *Kamu yönetimi Kuram/ Siyasa/ Uygulama*. TODAİE Yayın No:322 Ankara.
- Erkul, H. ve Özcan, A. (2009). Türkiye’de 1980 sonrası kamu reformlarının kamu yönetimi disiplini üzerine etkileri. *18. Yüzyıldan 21. Yüzyıla Kamu Yönetiminde Reform*. TODAİE Yayın No:350 ss:209-224
- Ertürk, M. (2009). *İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon*. Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Baskı İstanbul: Beta
- Eryılmaz, B. (2010). *Kamu yönetimi düşünceler, yapılar, fonksiyonlar* (Güncellenmiş 3. baskı). Ankara: Okutman Yayıncılık.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2013). *Gelir İdaresi Başkanlığı 2014-2018 Stratejik Planı*. Ankara
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2014). *Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 Yılı Faaliyet Raporu*. Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2015). *Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Yılı Faaliyet Raporu*. Ankara
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2016). *Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 Yılı Faaliyet Raporu*. Ankara
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2017). *Gelir İdaresi Başkanlığı 2016 Yılı Faaliyet Raporu*. Ankara
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2018). *Gelir İdaresi Başkanlığı 2017 Yılı Faaliyet Raporu*. Ankara
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2018). *Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Yılı Performans Programı*. Ankara
- Geray, H. (2006). *Toplumsal araştırmalarda nicel ve nitel yöntemlere giriş iletişim alanından örneklerle*. Ankara: Siyasal.
- Gerçek, A. (2009). Gelir idaresi ve vergi denetiminin yeniden yapılandırılması: dünü, bugünü ve yarını. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:254 Özel Eki.
- Gözübüyük, A.Ş. (2015). *Türkiye’nin Yönetim Yapısı*.(13. Bası) Ankara:Turhan Kitabevi

- Gül, H. (2002). Kamu Kuruluşlarında Elektronik Hizmetlerin Yaygınlaştırılması (E-Devlet) *Maliye Dergisi* Sayı: 140 Mayıs-Ağustos [http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/md140/edeulet.pdf](http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md140/edeulet.pdf) (Erişim tarihi: 10.03.2018)
- Güler, B. A. (2009). *Türkiyenin yönetimi-yapı*. Ankara: İmge Kitabevi
- Güneş, M. (2012). Kamu yönetiminde değişim talebine karşı direncin niteliği. *IX. Kamu Yönetimi Forumu Kuram ve Yöntem Açısından Türkiye’de Kamu Yönetimi Bildiriler Kitabı*, TODAİE Yayın No:367 ss:427-448
- Güven, S. (1996). *Toplumbiliminde araştırma yöntemleri*. Bursa: Ezgi.
- Hughes, O.E. (2014). *Kamu işletmeciliği ve yönetimi* (Çev: B. Kalkan, B. Akın, Ş. Akın). Ankara: Bigbang
- Kara, H. T. (2012). E-Devlet uygulamalarında bir değerlendirme: Hazine Müsteşarlığı, TCMB ve BDDK genel ağ sitelerinin entegrasyon ekseninde değerlendirilmesi. *IX. Kamu Yönetimi Forumu Kuram ve Yöntem Açısından Türkiye’de Kamu Yönetimi Bildiriler Kitabı*, TODAİE Yayın No:367 ss:327-338
- Köse, Ö. (2003). Küreselleşme sürecinde devletin yapısal ve işlevsel dönüşümü. *Sayıstay Dergisi*, Sayı:49 ss:3-46 <http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der49m1.pdf> (Erişim tarihi:05.01.2015)
- Kuş, E. (2003). *Nitel-Nitel araştırma teknikleri sosyal bilimlerde araştırma teknikleri nicel mi nitel mi?* Ankara: Anı.
- Maliye Bakanlığı. (2002). *Gelir idaresinde etkinlik arayışları OECD-AB En iyi uygulamalar* (Çev. P. Acar vd.) AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı. Ankara.
- Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Derneği. (2000). *Gelir İdaresinin ve vergi denetiminin yeniden yapılandırılması*, <http://www.gkd.org.tr/html/rap.html> (Erişim tarihi: 10.08.2014)
- Manasan, R.G. (2003). Tax administration reform: (semi-) autonomous revenue authority anyone?, Philippine Institute for Development Studies Discussion Paper Series No. 2003-05 (Revised),

[https://www.researchgate.net/publication/24110881 Tax Administration Reform Semi- Autonomous Revenue Authority Anyone](https://www.researchgate.net/publication/24110881_Tax_Administration_Reform_Semi-Autonomous_Revenue_Authority_Anyone)

- Martin, J.W ve Cush, F.C.E (1951). *Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkında Rapor* (Çev. H. Demirtaş)
- Mayring, P. (2000). *Nitel sosyal araştırmaya giriş*. (Çev: A. Gümüş ve M. S. Durgun). Adana: Baki.
- Newman, W. H. (1979). *Yönetim- işletmelerde ve kamu yönetiminde sevk ve idare* (Çev. K. Sürgit). (3. baskı) Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No:186 Ankara
- OECD (2013). Tax administration 2013: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2013\\_9789264200814-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2013_9789264200814-en#page1) (Erişim tarihi:10.10.2014)
- Oluç, M. (1978). *İşletme organizasyonu ve yönetimi* (1. Cilt). İstanbul Üniversitesi Yayın No:2430 İşletme Fakültesi Yayın No:77. İstanbul.
- Öktem, M.K. ve Aydın, M.D.(2005). Bilgi teknolojileri ve Türk kamu yönetiminde dönüşüm, *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 23, Sayı 1, s. 257-282 <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/309157> (Erişim tarihi: 10.03.2018)
- Ömürgönülşen, U. (2003). “İdare” terimi niçin korunmalı ve yaşatılmalıdır? *İdarecinin Sesi Dergisi*, C. XV(96), Ocak-Şubat
- Öner, E.(2005). *Osmanlı imparatorluğu ve Cumhuriyet döneminde mali idare*. Ankara: Maliye Bakanlığı.
- Öncel, M.; Kumrulu, A.; Çağan, N.:(2011). *Vergi hukuku* (20. bası) Ankara: Turhan Kitabevi.
- Örnek, A. (1991). *Kamu yönetimi*. İstanbul: Meram Yayın Dağıtım.
- Öz, E. ve Karakurt, B. (2007). Türk gelir idaresinde yeniden yapılanma ve gelinen nokta. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, Cilt: 44 (510). [http://www.ekonomikyorumlar.com.tr/dergiler/makaleler/510/Sayi\\_510\\_Makale\\_05.pdf](http://www.ekonomikyorumlar.com.tr/dergiler/makaleler/510/Sayi_510_Makale_05.pdf) (Erişim tarihi:10.10.2014)
- Özalp, İ. (1995). *Yönetim ve Organizasyon*. Cilt 2 Eskişehir: Birlik Ofset.

- Özdemir, Y. G. (2011). Kamu hizmeti bir tuş kadar yakın: teknoloji ve yurttaşlık üzerine notlar. *Kamu Yönetimi ve Teknoloji KAYFOR 2010* TODAİE Yayın No:360 ss:12-17.
- Özer, İ. (1966). *Vergi idaresi*. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayın No:195, Maliye Enstitüsü No:28, İstanbul
- Özer, M. A.(2008). Küreselleşme kaskacında yönetim. *Çimento İşveren*, Temmuz-Ağustos ss:22-39, <http://www.ceis.org.tr/dergiDocs/makale232.pdf> (Erişim tarihi: 25.12.2014)
- Özer, M. A. (2015). *Yeni kamu yönetimi*. (3. baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Palabıyık, H. (2004). Yönetimden yönetişime geçiş ve ötesi üzerine kavramsal açıklamalar. *Amme İdaresi Dergisi*, TODAİE, Cilt 37(1) Mart, ss:63-85 <http://members.comu.edu.tr/hpalabiyik/makale/d5.pdf> (Erişim tarihi:25.12.2014)
- Patton, M.Q. (2015). *Qualitative Research&Evaluation Methods* (Forth Edition).Los Angeles: Sage
- Pehlivan, O. (1987). Vergi yönetiminin kamu yönetimi içindeki yeri. *Vergi Dünyası*, Sayı:75 (Kasım)
- Polatoğlu, A. (1984). Örgüt kuramları ve iletişim. *Amme İdaresi Dergisi*, Sayı:17-4 ss:62-76.
- Punch, K.F. (2005). *Sosyal araştırmalara giriş nicel ve nitel yaklaşımlar*. (Çev. D. Bayrak, H. B. Arslan, Z. Akyüz). Ankara: Siyasal.
- Pür, H. P. (1993) Maliye Bakanlığının sorunları yeniden yapılanma ve organizasyon modeli, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:22 (Eylül-Ekim) [http://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=16&cad=rja&ved=0CE4QFjAFOAo&url=http%3A%2F%2Farchive.ismmmo.org.tr%2Fdocs%2Fmalicozum%2F22MaliCozum%2F08-HUSEYIN%2520PERVIZ%2520PUR26.doc&ei=vuJuUdWTOo7ePdf3gegE&usg=AFQjCNGWSUwPs37kOk0UJG4qOJ6X-X8Y1Q&sig2=apE-nLI38\\_lIF4FecmC\\_ig&bvm=bv.45368065,d.ZWU](http://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=16&cad=rja&ved=0CE4QFjAFOAo&url=http%3A%2F%2Farchive.ismmmo.org.tr%2Fdocs%2Fmalicozum%2F22MaliCozum%2F08-HUSEYIN%2520PERVIZ%2520PUR26.doc&ei=vuJuUdWTOo7ePdf3gegE&usg=AFQjCNGWSUwPs37kOk0UJG4qOJ6X-X8Y1Q&sig2=apE-nLI38_lIF4FecmC_ig&bvm=bv.45368065,d.ZWU) (Erişim tarihi:10.10.2014)
- Sancak, H.Ö. ve Güleç, S. (2010). Küreselleşme-bilgi teknolojileri-değişim: Türkiye’de kamu örgütlerinde örgüt yapısı açısından bir inceleme. *Küreselleşme*



- Karşısında Kamu Yönetimi VII. Kamu Yönetimi Forumu (KAYFOR)*  
[http://iibfdergisi.ksu.edu.tr/Imagesimages/files/10\(3\).PDF](http://iibfdergisi.ksu.edu.tr/Imagesimages/files/10(3).PDF) (Erişim tarihi:  
10.01.2015)
- Silvani, C. ve Baer, K. (1997). *Designing a tax administration reform strategy: experiences and guidelines* (Ed: V. Tanzi). IMF Working Paper 97/30.
- Sobacı, M. Z. (2014). *İdari reform ve politika transferi yeni kamu işletmeciliğinin yayılışı* (2. basım). Bursa: Dora.
- Şahin, A. ve Taşpınar, Y. (2012). E-Devlet uygulamalarında karşılaşılan bir sorun olarak sayısal uçurum ve boyutları: Türkiye örneği *IX. Kamu Yönetimi Forumu Kuram ve Yöntem Açısından Türkiye’de Kamu Yönetimi Bildiriler Kitabı*. TODAİE Yayın No:367 ss:299-325
- Şengül, R. ve Çetinkaya, N.I. (2012). Kamu yönetiminin değişim sürecinde yönetsel demokrasi *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, Cilt 4(2).  
[http://www.sobiad.org/eJOURNALS/dergi\\_HIA/arsiv/2012\\_2/ramazan\\_sengul.pdf](http://www.sobiad.org/eJOURNALS/dergi_HIA/arsiv/2012_2/ramazan_sengul.pdf) (Erişim Tarihi:18.02.2015)
- Şimşek, M. Ş. (2002). *Yönetim ve organizasyon* (Yenilenmiş 7. baskı). Konya: Günay Ofset.
- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği. (1992). *Vergi özel ihtisas komisyonu raporu*. Yayın No: 244. Ankara: TOBB.
- Tanzi, V. ve Pellechio, A. J. (1995). The reform of tax administration. IMF Working Paper 95/22
- Tortop, N. vd. (2010). *Yönetim bilimi*. (Genişletilmiş ve gözden geçirilmiş 8. baskı). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Türk, İ. (2011). *Kamu maliyesi*. (Mevzuattaki değişikliklere ve son istatistik verilere göre güncelleştirilmiş 9. bası). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Uluatam, Ö. ve Methibay, Y. (2001). *Vergi hukuku* (5. baskı). Ankara: İmaj Yayınevi.
- Umar, M.A. ve Tusubira, N.F. (2017). Challenges of tax administration in developing countries: Insights from the 5th annual tax administration research centre workshop, *Journal of Tax Administration Vol 3:2*  
<http://jota.website/article/view/146/112>

- Ülgen, H. (1997). *İşletmelerde organizasyon ilkeleri ve uygulaması*. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Araştırma ve Yardım Vakfı Yayın No:3, İstanbul.
- Versan, V. (1971). *Kamu yönetimi* (4. baskı) İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayın No:220 İstanbul: Tan Matbaası.
- White, B. F. (1963). *Türkiye’de vergi idaresi konusunda White Heyetinin raporu*. Ankara
- Yakar, S. (2011). *Türk vergi hukukunda tarh işleminin yargısal denetimi*. Doktora Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi.
- Yaşamış, F.D. (1997). Kamu yönetimi kuramında yeni gelişmeler: *Administration’dan Management’a. 21. Yüzyılda Nasıl Bir Kamu Yönetimi Sempozyumu*. Ankara: TODAİE.
- Yayman, H. (2005). *Türkiye’nin idari reform politiği*. Doktora Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi.
- Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2006). *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri*. Ankara: Seçkin.
- Yonar, U. (2012). *Gelir idaresinin bağımsızlığının vergi kayıp ve kaçakları üzerindeki etkisi*. Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi.

**http-1:** [http://www.gib.gov.tr/misyon\\_vizyon](http://www.gib.gov.tr/misyon_vizyon) (Erişim Tarihi: 15.07.2014)

**http-2:**

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5b1630ca63b505.53276191](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5b1630ca63b505.53276191) (Erişim tarihi:20.02.2017)

**http-3:** <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/organizasyon-semasi>(Erişim tarihi:17.05.2016)

**http-4:** <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1208#> (Erişim Tarihi: 24.03.2014)

**http-5:**

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.54c390ac84b155.59016135](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.54c390ac84b155.59016135) (Erişim Tarihi: 31.07.2014)

**http-6:** <https://www.cia.gov/library/publications/resources/the-world-factbook/> (Erişim tarihi: 28.10.2018)

**http-7:**

[http://www.bzst.de/EN/Ueber\\_Uns/ueber\\_uns\\_node.html;jsessionid=6B042A3EB75428E84C292BB68ECC62B0.intranet1](http://www.bzst.de/EN/Ueber_Uns/ueber_uns_node.html;jsessionid=6B042A3EB75428E84C292BB68ECC62B0.intranet1) (Erişim tarihi:25.04.2015 )

**http-8:**

[https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Press\\_Room/Publications/Monthly\\_Report/Abstract/2018-05-english-version.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Press_Room/Publications/Monthly_Report/Abstract/2018-05-english-version.html) (Erişim tarihi: 20.05.2018)

**http-9:** [https://www.bzst.de/DE/Ueber\\_Uns/Leitbild/Leitbild\\_node.html](https://www.bzst.de/DE/Ueber_Uns/Leitbild/Leitbild_node.html) (Erişim tarihi: 20.05.2018)

**http-10:**[http://www.arem.gov.tr/ortak\\_icerik/arem/Projeler/21yy/avusturalya.pdf](http://www.arem.gov.tr/ortak_icerik/arem/Projeler/21yy/avusturalya.pdf) (Erişim Tarihi:25.04.2015)

**http-11:** <http://www.ato.gov.au/> (Erişim Tarihi:25.04.2015)

**http-12:**<https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/CR/downloads/annualreport.pdf> (Erişim tarihi: 22.05.2018)

**http-13:** <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/17databk.pdf> (Erişim tarihi: 22.05.2018)

**http-14:** <https://www.irs.gov/pub/irs-utl/27877d00.pdf> sf.1-1 (Erişim tarihi:23.05.2018)

**http-15:** <https://www.irs.gov/pub/irs-utl/27877d00.pdf> (Erişim tarihi:23.05.2018)

**http-16:**[https://www.irs.gov/pub/irs-utl/pub3970\\_2-2002.pdf](https://www.irs.gov/pub/irs-utl/pub3970_2-2002.pdf) (Erişim tarihi:23.05.2018)

**http-17:** <https://www.irs.gov/newsroom/irs-future-state> (Erişim tarihi: 23.05.2018)

**http-18:** <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3744.pdf> (Erişim tarihi: 23.05.2018)

**http-19:**<https://www.irs.gov/about-irs/todays-irs-organization> (Erişim tarihi: 23.05.2018)

**http-20:**<https://www.congress.gov/bill/115th-congress/house-bill/5444> (Erişim tarihi: 23.05.2018)

**http-21:**<https://www.congress.gov/bill/115th-congress/house-bill/5445>(Erişim tarihi: 23.05.2018)

**http-22:**<https://www.federalregister.gov/documents/2018/03/06/2018-04452/electronic-tax-administration-advisory-committee-etaac> (Erişim tarihi: 23.05.2018)

**http-23:** <http://www.sars.gov.za/About/Pages/default.aspx> (Erişim Tarihi:25.04.2015)

**http-24:** <http://www.sars.gov.za/AllDocs/SARSEntDoelib/Ent/SARS-Strat-18%20-%20Strategic%20Plan%202016%202017%20to%202020%202021%20-%205%20September%202016.pdf> (Erişim tarihi: 24.05.2018)

**http-25:** <http://www.sars.gov.za/AllDocs/SARSEntDoclib/AnnualReports/SARS-AR-22%20-%20Annual%20Report%202016-2017.pdf> (Erişim tarihi:24.05.2018)

**http-26:** <http://www.sars.gov.za/AllDocs/SARSEntDoclib/AnnualReports/SARS-AR-22%20-%20Annual%20Report%202016-2017.pdf> (Erişim tarihi:24.05.2018)

**http-27:** <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=103> (Erişim:10.10.2014)

**http-28:** <http://www.erkankaraarslan.org/wp-content/uploads/2012/10/14.3-Maliye-Politikalar%C4%B1n%C4%B1n-Gelece%C4%9Fi-A%C3%A7%C4%B1s%C4%B1ndan-Gelir-%C4%B0daresinin-Yeniden-Yap%C4%B1land%C4%B1r%C4%B1lmas%C4%B1.pdf> (Erişim Tarihi:22.11.2014)

**http-29:** [https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari\\_teklif\\_gd.onerge\\_bilgileri?kanunlar\\_sira\\_no=30505](https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_teklif_gd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=30505) (Erişim tarihi:10.07.2018)

**http-30:** [https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari\\_teklif\\_gd.onerge\\_bilgileri?kanunlar\\_sira\\_no=31518](https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_teklif_gd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=31518) (Erişim tarihi:10.07.2018)

**http-31:** [https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari\\_teklif\\_gd.onerge\\_bilgileri?kanunlar\\_sira\\_no=30505](https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_teklif_gd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=30505) (Erişim tarihi:10.07.2018)

**http-32:** <http://www.bmvdb.gov.tr/sites/kurumsal/baskanin-mesaji> (Erişim tarihi:10.07.2018)

**http-33:** <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1039> (Erişim Tarihi:02.05.2015)

**http-34:** <http://www.gib.gov.tr/node/102074> (Erişim Tarihi:05.02.2015)

**http-35:** <http://www.gib.gov.tr/cifteler-ve-sivrihisar-vergi-dairesi-mudurlukleri-tek-vergi-dairesi-modeli-kapsaminda-subeye> (Erişim Tarihi:20.08.2015)

**http-36:** <http://www.evdb.gov.tr/index.php/eskisehir-vergi-dairesi-duyurulari/eskisehir-vergi-dairesi-mukelleflerine-duyurular/295-saynmukellefimiz.html> (Erişim Tarihi:01.08.2015)

**http-37:** [http://www.evdb.gov.tr/kurumsal/teskilat\\_yapisi](http://www.evdb.gov.tr/kurumsal/teskilat_yapisi) (Erişim tarihi: 27.05.2015)

**http-38:** <http://euygulama.dpb.gov.tr/devletteskilati/kontrollu/TuzelKurum.aspx> (Erişim Tarihi: 08.11.2014)

**http-39:** [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/stratejikplan2014\\_2018.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/stratejikplan2014_2018.pdf) (Erişim tarihi: 14.07.2017)

**http-40:**

[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2017\\_hazirbeyan.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2017_hazirbeyan.pdf) (Erişim tarihi: 13.04.2018)

**http-41:**<http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/kamu-hizmet-standartlari-ve-hizmet-envanteri-tablolari> (Erişim tarihi: (14.07.2018)

**http-42:** <http://www.gib.gov.tr/node/102582> (Erişim tarihi: 18.03.2016)

**http-43:** <http://www.gib.gov.tr/node/102348> (Erişim tarihi:14.07.2018)

**http-44:** <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der104m4.pdf> (Erişim tarihi:18.09.2018)

**http-45:** <https://www2.deloitte.com/tr/tr/pages/about-deloitte/articles/millennialsurvey-2017.html> (Erişim tarihi:18.09.2018)

**http-46:**

<http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/duyurular/14112015GUYDUYURU.pdf> (Erişim tarihi:15.11.2017)

**http-47:**

<http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/duyurular/14052017duyuru.pdf> (Erişim tarihi:15.11.2017)

**http-48:**

[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/duyurular/18022012\\_GelUzm\\_Duyuru.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/duyurular/18022012_GelUzm_Duyuru.pdf)(Erişim tarihi:15.11.2017)

**http-49:**<https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=103>(Erişim tarihi:15.11.2017)

**http-50:** <http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/etiket-kurallar-bildirgesi> (Erişim tarihi 18.07.2018)



T.C.  
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI  
Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı

Sayı : 45592919-900-E.37905  
Konu : Duygu ERSOY

24/05/2016

Sayın DUYGU ERSOY

İlgi : 18/05/2016 tarihli yazınız.

Vergi Dairesi Başkanlığımızdan ilgi sayılı dilekçeniz ile istemiş olduğunuz nitel araştırma yöntemlerini kullanarak veri toplanması hususu, vergi mahremiyeti ve gizlilik kurallarına uyulması kaydıyla uygun görülmüştür.

Bilgilerinizi rica ederim.

 e-İmzalıdır

Sedat ŞAHİN  
Vergi Dairesi Başkanı a.  
Grup Müdürü

Bu belge, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nun 5. Maddesi gereğince nitelikli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Gündoğdu Mh. Muratcan Sk. KNo:42 26100 ESKİŞEHİR

Telefon No: (0222) 213 50 50 Faks No: (0222) 213 57 58

e-Posta : İnternet Adresi : www.evdb.gov.tr

**Evrak doğrulama erişim adresi**

[https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/template.jsp?page=IVD\\_DYIAS\\_EVRAK\\_SORGU\\_GIRIS](https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/template.jsp?page=IVD_DYIAS_EVRAK_SORGU_GIRIS)

Bilgi için: Özlem YANMAZ

Gelir Uzman Yardımcısı

Telefon No:



Pin: TZ14Uex2S

## EK-2. Yarı Yapılandırılmış Görüşme Formu

Değerli Katılımcı,

Bu açık uçlu soru listesi, “vergi idaresinin işlevleri ve örgütlenmesi” ile ilgili olarak yürütülen tez araştırması kapsamında kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Listede yer alan sorular sizin vergi idaresine yönelik kendi algınızı ve düşüncelerinizi ifade edecek şekilde cevaplanmalıdır. Araştırma sonuçlarının sağlıklı ve nitelikli olması vereceğiniz samimi yanıtlara bağlıdır. Bu nedenle değerli vaktinizi ayırarak soruları yanıtlarken araştırmamıza önemli katkılar sağlayacağınızı belirterek desteğiniz için şimdiden teşekkür ederim.

Duygu ERSOY

- 1- Bir örgüt olarak “Vergi idaresi” kavramı size göre neyi ifade etmektedir?
- 2- Vergi idaresinin işlevleri size göre nelerdir? Zaman içerisinde bu işlevlerde değişiklik olduğunu düşünüyor musunuz?
- 3- Vergi idaresindeki çalışma sürecinizde tarh, tahsil ve inceleme süreçlerinden hangilerinde görev aldınız? Bu süreçler dışında tanımlanabilecek iş süreçleri bulunmakta mıdır?
- 4- Size göre tarh, tahsil ve inceleme süreçlerinin vergi idaresi bünyesi dışında yürütülmesi mümkün müdür?
- 5- Vergi idaresinin işlevlerine elektronik uygulamaların olumlu ve olumsuz etkileri sizce nelerdir?
- 6- Vergi idaresi kavramında merkez ve taşra birimlerinin payı hakkında ne düşünüyorsunuz? Zaman içerisinde veya elektronik uygulamaların kullanımı ile merkez ve taşra birimleri arasındaki denge ne yönde değişmiştir?
- 7- Size göre vergi idaresi örgütlenmesi idarenin amaçlarına uygun şekilde düzenlenmiş midir? Aşağıdaki başlıklara göre vergi idaresi örgütlenmesini değerlendiriniz.
  - Uzmanlaşmadan yararlanma
  - Denetimi kolaylaştırma
  - Koordinasyon
  - İşe gereken önemi verme

-Kurumdaki koşulları dikkate alma

-Harcamaları azaltma

8- Size vergi idaresinin örgütlenmesinde vergi türüne göre, mükellef odaklı ve fonksiyonel örgütlenme türlerinden hangisi tercih edilmelidir?

9- Size göre örgütlenmede hiyerarşik yapının katı bir uygulaması mı, çalışanların uzmanlık alanlarında yetki ve sorumluluk sahibi oldukları bir uygulama mı tercih edilmelidir?

10- Size göre vergi idaresinde uygulama birimleri yanında danışma birimlerine de ihtiyaç bulunmakta mıdır?

11- Size göre vergi idaresindeki iş süreçlerinde kurul yetkisini gerektiren durumlar mevcut mudur ve gerekli midir?

12- Size göre vergi idaresinde yapısal süreçlere ve hukuki prosedürlere bağlılık mı, etkinlik ve verimlilik kavramları mı ön planda tutulmalıdır?

13- Vergi idaresinde yapılacak bir değişim planlamasında “Yapı”, “Teknoloji” ve “İnsan” faktörlerinden hangisinin değişimi sizce önceliklidir? Nasıl bir sıra izlenmelidir?



## ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı : Duygu Ersoy  
Yabancı Dil : İngilizce  
Doğum Yeri ve Yılı : Eskişehir/1982  
E-Posta : [korkmaz\\_duygu@yahoo.com](mailto:korkmaz_duygu@yahoo.com)

### Eğitim ve Mesleki Geçmişi:

- 2004, Gelir Uzmanı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı
- 2003, Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Bölümü

### Mesleki Birlik/Dernek/Kuruluş Üyelikleri:

- 2010, Mülkiyeliler Birliği, Eskişehir.