

**ESKİŞEHİR İL MERKEZİNDEKİ YÜKÜMLÜLER
ÜZERİNDE YAPILAN BİR ANKET UYGULAMASI
ÇERÇEVESİNDE VERGİ YÖNETİMİ YÜKÜMLÜ
İLİŞKİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Raziye TEKİN
Yüksek Lisans Tezi
Eskişehir-2000**

**ESKİŞEHİR İL MERKEZİNDEKİ YÜKÜMLÜLER
ÜZERİNDE YAPILAN BİR ANKET UYGULAMASI
ÇERÇEVESİNDE VERGİ YÖNETİMİ YÜKÜMLÜ
İLİŞKİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Raziye TEKİN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Recai DÖNMEZ

ESKİŞEHİR

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Eylül 2000

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

ESKİŞEHİR İL MERKEZİNDEKİ YÜKÜMLÜLER ÜZERİNDE YAPILAN BİR ANKET UYGULAMASI ÇERÇEVESİNDE VERGİ YÖNETİMİ YÜKÜMLÜ İLİŞKİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Raziye TEKİN

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eylül 2000

Danışman: Doç. Dr. Recai DÖNMEZ

Türkiye’de vergi yönetimi- yükümlü ilişkilerinde, yükümlülerin haklarına ve insan unsuruna gereken önemin verilmeyişinden kaynaklanan olumsuzluklar gittikçe artmaktadır. Bu araştırmanın amacı, vergi yönetiminde insan ilişkilerinden kaynaklanan aksaklıkların ortaya çıkarılmasına yardımcı olmaktır.

Araştırmanın birinci bölümünde vergi yönetimi-yükümlü ilişkisinin niteliği ve bu ilişkiye egemen olan ilkeler üzerinde durulmaktadır. İkinci bölümde yükümlülerin vergi dairelerinde karşılaştıkları sorunlar, memurların davranışları, yükümlülerin vergi ödeme konusundaki yaklaşımları, vergi yönetiminde rüşvet ve vergi affına bakış açıları incelenmiş, aynı zamanda vergi yönetiminin de yükümlüleri nasıl değerlendirdiği inceleme konusu yapılmıştır. Vergi yönetimi ile yükümlüler arasında ilişkiyi sağlayan 3. kişiler değerlendirilerek, Türkiye’de vergi yönetiminin verimlilik ve etkinliğini artırmak için yapılan kamu hizmetinin kalitesini artırmak ve ombudsman kurumundan faydalanılması gereği üzerinde durulmuştur. Üçüncü bölümde vergi yönetimi-yükümlü ilişkilerinin iyileştirilebilmesi için bir anket çalışması yapılarak sonuçları değerlendirilmiştir.

ABSTRACT

In Turkey, due to not giving necessary importance of the rights of the taxpayers and humanity, at relationship between Tax Administration and taxpayers, negativeness is increasing. The aim of this research at Tax Administration is to assist and to explain some problems related with the human relationship.

In Chapter-I, it is summerized that attribute of the relationship between Tax Administration and taxpayers and principles of this relationship. In Chapter-II, that problems encountered by the taxpayers in tax offices; behaviors of the tax assessors, attitude of the taxpayers for tax assessment; bribery at tax administration and attitude for tax amnesty is summersized. In addition, it is summarised how tax administration can evaluate the taxpayers. In Turkey, to increase productivity and effectiveness of tax administration for public service was examined and notice that is necessary to profit from “ombudsman association”. In chapter-III, to improve relationship between tax administration and taxpayers, inquired about a poll and evaluated the results.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Raziye TEKİN'in ESKİŞEHİR İL MERKEZİNDEKİ YÜKÜMLÜLER ÜZERİNDE YAPILAN BİR ANKET UYGULAMASI ÇERÇEVESİNDE VERGİ YÖNETİMİ YÜKÜMLÜ İLİŞKİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ başlıklı tezi ...25.10.2000... tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Maliye Anabilim dalında Yüksek Lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Adı Soyadı İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Doç. Dr. Recai DÖNMEZ
Üye : Prof. Dr. Fethi HEPER
Üye : Yrd. Doç. Dr. Ergün KAYA

Prof. Dr. Enver ÖZKARP

Enstitü Müdürü

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZ.....	ii
ABSTRACT.....	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	iv
ÖZGEÇMİŞ.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR.....	x
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ YÖNETİMİ-YÜKÜMLÜ İLİŞKİSİ BAĞLAMINDA ELE ALINAN TEMEL KAVRAMLAR, VERGİ YÖNETİMİ-YÜKÜMLÜ İLİŞKİSİNİN NİTELİĞİ VE BU İLİŞKİYE EGEMEN OLAN İLKELER

1. KAVRAMLAR.....	3
1.1.Kamu Yönetimi.....	3
1.2.Vergi Yönetimi.....	5
1.3.Vergi Dairesi.....	8
1.4.Yükümlü.....	9
1.5.Kamu Hizmeti.....	11
1.6.Halkla İlişkiler.....	13
1.6.1. Vergi Yönetiminde Halkla İlişkiler.....	14
1.6.1.1.Yükümlüleri Vergi Mevzuatı Konusunda Bilgilendirmek..	15
1.6.1.2. Yükümlüleri Yönlendirmek.....	16
1.6.1.3 Vergi Bilinci Oluşturmak.....	16

1.6.1.4.Yükümlülerle İlişkilerin Sağlıklı Bir Yapıya Kavuşturulması.....	17
1.6.2. Vergi Dairesinde Halkla İlişkiler.....	19
2. VERGİ YÖNETİMİ-YÜKÜMLÜ İLİŞKİSİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER.....	21
2.1.Yönetim Yapılarının Yükümlü –Vergi yönetimi ilişkisindeki Rolü.....	21
2.2.Yükümlülerin Devlete Bağımlılığı.....	23
2.3.Vergi Ahlakı.....	24
3. İLKELER.....	25
3.1.Vergi Yönetimi İlkeleri.....	25
3.1.1.Vergilemede Adalet Veya Eşitlik İlkesi.....	26
3.1.2.Belirlilik İlkesi.....	28
3.1.3.Uygunluk İlkesi.....	28
3.1.4.İktisadilik İlkesi.....	29
3.2.Usul İlkeleri.....	30
3.2.1.Açıklık (Aleniyet) İlkesi.....	32
3.2.2.Katılım İlkesi.....	34
3.2.3.İnceleme ve Araştırma İlkesi.....	35
3.2.4.Dürüstlük ve İçtenlik İlkesi.....	37
3.2.5.Hukuki Güvence İlkesi.....	38
3.2.6.Denge İlkesi.....	40

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ YÖNETİMİ-YÜKÜMLÜ İLİŞKİLERİNE GENEL BAKIŞ

1. VERGİ YÖNETİMİNİN YÜKÜMLÜ TARAFINDAN GÖRÜNÜŞÜ.....	42
1.1. Vergi Dairelerinde Karşılaşılan Sorunlar.....	42
1.2. Yükümlünün Vergi Memuruna Bakışı.....	44
1.3. Yükümlü-Vergi Ödeme İlişkisi.....	45
1.4. Bilgi ve Belgelere Ulaşma.....	46
1.5. Vergi yönetimi-Rüşvet.....	47
1.6. Vergi Affı.....	48
1.7. Hizmet Binaları.....	52
2. YÜKÜMLÜLERİN VERGİ YÖNETİMİ TARAFINDAN GÖRÜNÜŞÜ..	53
2.1. Vergi Kaçıran Yükümlüye Sosyal Bakış.....	55
2.2. Yükümlü Tipleri.....	56
3. YARGISAL UYUŞMAZLIKLARIN YÖNETİM İLİŞKİLERİNE ETKİSİ.	57
4. YÜKÜMLÜ-VERGİ YÖNETİMİ ARASINDAKİ İLİŞKİYİ SAĞLAYAN ÜÇÜNCÜ KİŞİLER.....	60
4.1. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir.....	60
4.2. Diğerleri.....	62
4.2.1. Arzuhalci ve İş Takipçileri.....	63
5. OMBUDSMAN KURUMU.....	64

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ESKİŞEHİR İL MERKEZİNDEKİ YÜKÜMLÜLER ÜZERİNDE YAPILAN ANKET UYGULAMASI ÇERÇEVESİNDE VERGİ YÖNETİMİ-YÜKÜMLÜ İLİŞKİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. ANKETLE İLGİLİ TEMEL VERİLER VE YÖNTEM.....	66
2. BULGULAR VE YORUM.....	67
2.1. Anket Sonuçları ve Yorumlanması.....	67
2.1.1. Yükümlü-Vergi Ödeme İlişkisi.....	67
2.1.2. Vergi Dairesinde Karşılaşılan Sorunlar.....	68
2.1.3. Vergi Bilinci.....	69
2.1.4. Yükümlülerin Vergi Denetimlerinden Beklentileri.....	70
3. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	71
EKLER.....	75
KAYNAKÇA.....	82

KISALTMALAR

AATUHK.	Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB.	Avrupa Birliği
Ana.	Anayasa
ATAD.	Avrupa Topluluğu Adalet Divanı
DVK.	Damga Vergisi Kanunu
İYUK.	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.H.K.	Kanun Hükmünde Kararname
KDV.	Katma Değer Vergisi
KVK.	Kurumlar Vergisi Kanunu
M.	Madde
R.G.	Resmi Gazete
V.İ.V.K.	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VDKGY.	Vergi Daireleri Kuruluş Görev Yönetmeliği
VUK.	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Türkiye’de vergi yönetimi, 19. yüzyılın ortalarında defterdarlığın Maliye Nezareti olarak örgütlenmesinden bu süre içinde geçen bir buçuk yüzyıllık bir geçmişin günümüze ulaştırdığı bir kurumdur. Vergi yönetimi, vergi kanunlarının belirlediği yükümlü gruplarından belirli 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 ve bunlara benzer kamu hizmetlerini gören bir yönetimdir. Vergi ise, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da tüzel kişilerden kanunda öngörülen esaslara uymak kaydıyla ve hukuki cebir altında karşılıksız olarak aldıkları para tutarlarıdır.

Verginin kamu harcamalarını karşılamak üzere zorla alınması, kişiselleştirilen bir karşılığının olmaması, bireyleri vergiye karşı tepkide bulunmaya itmektir. Bu nedenle vergi, amaçları ne olursa olsun yükümlüler açısından sevimsiz bir yük olarak algılanmaktadır. Aynı zamanda vergi dairesinde, vergilerin salınması, anlaşmazlıkların çözülmesi, tahsilat, uzlaşma, denetim alanlarında çeşitli eksiklikler, yanlışlıklar ve mükerrerliklerle karşılaşan yükümlülerin vergi yönetimine karşı güveni sarsılmaktadır. Vergi yönetimi ile yükümlülerin ilk defa karşı karşıya geldiği yer olan vergi dairesinde karşılaşılan iletişim bozukluğu, haksız yere ihtilafa düşme, işlerine kayıtsız kalınması, sorulara yanıt alınamaması gibi sorunlar, yükümlüleri vergi dairesinden uzaklaştırmaktadır. Yükümlülerin, vergi yönetiminin işlem ve eylemleri karşısında korunmasını sağlamak ve yükümlülerin beklediği hizmeti etkili, verimli ve sürekli olarak sunabilmek için usul ilkeleri konusunda yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

Yükümlü ile yüz yüze ilişkisi sebebi ile yeterli eğitimi almış işini iyi bilen ve seven, verimli çalışan ve kaliteli kamu hizmeti sunan bir vergi memuru olması gerekirken yükümlülerin karşılaştığı insan prototipi, işinde isteksiz, verimsiz, bezgin, asık suratlı ve yetersiz ücret almaktan dolayı işinden uzaklaşmış bir insandır. Vergi yönetiminde görevli memurun, varlık sebebinin kamu hizmeti olduğu hatırlanmalıdır. Vergi

yönetiminde kamu hizmeti, hantallıktan kurtarılarak işlevsel güç ve etkinliği artırılmalıdır. Vergi yönetimi, personel ihtiyacının tespitinde verimlilik-maliyet-hizmet kavramları arasındaki ilişkiyi dikkate almalıdır.

Topluma karşılıksız olarak sunulan kamu hizmetlerinin bedeli olan vergi, hizmetle karşılıklı ilişki içinde olmadığından, bireyler tarafından mutlak bir yük olarak algılanır. Yükümlülerin vergi yükünü daha az hissetmeleri için vergi yönetimince halkla ilişkilere önem verilmesi gerekmektedir. Yükümlüler vergi yönetiminin çalışma düzeninden, personelin kendilerine davranış şeklinden, işlerin yavaş yürümesinden, hizmet araçlarının yetersizliğinden, kırtasiye işlemlerinin fazlalığından, bürokrasiden ya da değişik nedenlerle şikayet ve dileklerde bulunabilirler. Bir anlamda denetleyici konumunda olan yükümlüler yetkilerinin farkına varamadıklarından bu dileklerin iletileceği ve çözümleneceği başka bir kuruma ihtiyaç doğmaktadır. Türkiye’de vergi yönetiminin etkinlik ve verimliliğinin artırılabilmesi, yapılan kamu hizmetinin istenilen düzeye gelmesi için ombudsman sisteminden faydalanılması gereği doğmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ YÖNETİMİ-YÜKÜMLÜ İLİŞKİSİ BAĞLAMINDA ELE ALINAN TEMEL KAVRAMLAR, VERGİ YÖNETİMİ-YÜKÜMLÜ İLİŞKİSİNİN NİTELİĞİ VE BU İLİŞKİYE EGEMEN OLAN İLKELER

1. Kavramlar

1.1. Kamu Yönetimi

Yönetim, genel anlamda, belli bir amacın gerçekleştirilmesi için bireylerin işbirliği yapmalarıdır. Bu anlamda yönetim, örgütlenmenin işlerliğini sağlayacak her türlü yönetsel etkinlikleri, başka bir deyişle, kaynakların bir araya getirilmesini, eşgüdüm sağlanmasını, izlenecek yöntemleri ve denetimi de içine alır. Ülkemizde Kara Avrupa'sında olduğu gibi, kamu yönetimine kısaca "yönetim" ya da "idare" denilmektedir. Buna karşın, Anglo-Amerikan ülkelerinde, kamu kesimindeki yönetim için, "kamu yönetimi" deyişi kullanılmaktadır. Kamu yönetimi deyişi, ülkemizde hem hukuk alanında hem yönetim bilimi alanında kullanılmaya başlanmıştır.

Kamu yönetimi, düzenli toplumlarda kamu gücünün örgütlenmesini ve işleyişini içerir. Bu her türlü devlet görevlerini ve örgütlerini içine alan bir tanımlamadır. Olağan anlamda kamu yönetimi dendiğinde, yasama, yargılama ve belli bir ölçüde hükümet etmenin dışında kalan, tüm kamusal kuruluşları ve işleri içerir ¹.

¹ A. Şeref Gözübüyük, *Yönetim Hukuku*, (11. Basım. Ankara : Turhan Kitapevi, 1998), s. 235.

Yine diğ er bir tanım da “kamu yönetimi, kuvvetler ayrılığı çerçevesinde, yürütme kuvvetinin yönetsel faaliyetlerini içerir. Yasama ve yargı faaliyetleri, kamu yönetimini etkilemekle birlikte, yönetim faaliyetlerinin sınırları dışında kalmaktadır. Kamu yönetimi, kendisine yüklenilen görevleri yerine getirirken ve yetkisini kullanırken, gerektiğinde yargı organlarının denetimine açıktır”² denmektedir.

Yönetim kavramını genel anlamda belli bir amacın gerçekleştirilmesi için bireylerin işbirliği yapmalarıdır şeklinde tanımlamıştık. Yönetim, bu anlamda evrenseldir. Yani kamu yönetiminde olduğu kadar özel kesimde de geçerlidir. Özel yönetimin kamu yönetiminden farkı; kar amacı güden özel kişiler arasındaki ilişkileri, hukuksal eşitlik ilkesine, yani karşılıklı anlaşmaya dayanan, kamu yönetimine göre daha verimli ve etkin olan bir yönetim olmasıdır. Kamu yönetiminin hareket sınırları yasalarla belirlenmiştir. Bu nedenle kamu yönetimi, görevlerini yerine getirirken fazla hareket serbestisine sahip değildir. Halbuki özel yönetim için, genel yasal düzenlemeler dışında herhangi bir yasal sınırlama olmadığından, hareket serbestisi daha fazladır. Diğ er taraftan kamu yönetiminde bürokratik, politik ve ideolojik davranışlar etken olmasına karşın özel yönetimde verim daha yüksek, politik ve ideolojik davranışlarsa pek fazla etkili değildir.

Kamu yönetiminin etki bakımından müdahaleci ve hizmet olmak üzere iki yönü vardır. Kamu yönetiminin müdahaleci yönü, bireyin hukuk ve özgürlük alanına müdahale etmeyi gerektiren yönetsel faaliyetleri içerir. Örneğin vergi yükümlülüğünde olduğu gibi. Bireyler savunma, güvenlik, sağlık hizmetleri gibi, hayati önem taşıyan bir çok hizmetlere ihtiyaç duyduğ unda bu hizmetleri sunan yönetim, toplum hayatında önemli bir yer işgal etmektedir. Kamu yönetiminin sunduğ u bu hizmetlerin finansmanını, yasalardan aldığı yetkiyle vergi toplama işlevini gerçekleştiren vergi yönetimi yerine getirmektedir.

Kamu yönetiminin hukuki düzenlemeye bağıllığı bakımından da bağımlı yönetim ve serbest yönetim olmak üzere iki yönü vardır. Bağımlı yönetimde, yasalar ve

² Osman Pehlivan, “Vergi Yönetiminin Kamu Yönetimi İçindeki Yeri”, **Vergi Dünyası**, Sayı 75, (Kasım 1987), s.10.

yönetmelikler yönetsel bir organın belirli bir olay karşısında nasıl davranacağını emredici bir şekilde ortaya koyar. Serbest yönetim ise, faaliyetlerinde oldukça geniş bir hareket serbestisine sahiptir. Bu yönetim, daha çok hizmet üretimi alanında göze çarpmaktadır.

Kamu yönetimi içerisinde önemli bir bölümü oluşturan mali yönetim, “kamu gelirlerinin toplanması, yönetimi ve harcanması işlemlerini yürüten kamu kurumlarıdır”. Mali yönetimin bir alt bölümünü oluşturan vergi yönetiminin temel görevi, vergilerin toplanmasıdır. Burada vergilerin toplanmasından vergilemeye ilişkin tüm işlemlerin yürütülmesi anlaşılmalıdır³. Kamu gelirlerinin toplanması işlemi Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nce yürütülmektedir. Vergi toplama işindeki ilgili taraflardan diğeri ise yükümlülerdir. Buradaki vergi yönetimi kavramı araştırmamız içerisinde Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü yerine kullanılacaktır. Vergi yönetim ile taraflardan diğeri oluşturulan yükümlüler arasında birebir ilişki söz konusudur. Dolayısıyla kamu yönetimi ve yükümlüler arasında da sıkı bir ilişki söz konusudur.

1.2. Vergi Yönetimi

Kamu yönetiminin en önemli parçasını vergi yönetimi oluşturur. Türkiye’de vergi yönetimi görevi, Maliye Bakanlığı ve ona bağlı kuruluşlarca gerçekleştirilmektedir. Maliye Bakanlığı bugünkü yapısına ulaşıncaya kadar çeşitli değişiklikler geçirmiştir. 13.12.1983 tarih ve 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Bakanlığı’nın, görevleri ve amacı yeniden belirlenmiştir.

Vergi yönetimi ile ilgili birinci derecede ve en önemli görevi üstlenen merkezi birim Gelirler Genel Müdürlüğüdür (178 s. KHK, RG-14.12.1983/MÜK 18251). Devletin gelir politikasını hazırlamak ve uygulamak, devlet gelirlerine ilişkin kanunların uygulanmasını sağlamak, devlet alacaklarının süresinde ve kanunlara uygun bir şekilde tahsili için gerekli tedbirleri almak, vergi denetimini gerçekleştirmek, diğeri vergi ile

³ Aynı, s.12.

ilgili işlemleri yapmak, vergi istihbarat hizmetlerini yürütmek Gelirler Genel Müdürlüğünün görevleri arasındadır. 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede belirtildiği üzere Gelirler Genel Müdürlüğü, vergi konularına ait kamu hizmetlerini yürüten bir kurumdur⁴. Bu tanımlama vergi örgütünün tanımını kapsamakta, geniş anlamda vergi örgütü, vergi kanunlarının belirlediği yükümlü gruplarından belirli 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 hizmet içi eğitim seminerleri ile, yükümlülerini ise çeşitli sempozyumlar, paneller ve seminerler düzenleyerek vergi bilincini oluşturmaya çalışmak suretiyle eğiten, çalışma ve yer ihtiyaçlarını sağlayan ve bunlara benzer kamu hizmetlerini gören bir yönetimdir.

Vergi yönetimi kavramı, süreç ve örgüt kavramlarının her ikisi için de kullanılmaktadır. Bu durumda dar anlamda “vergi yönetimi, vergi hizmetlerini yürüten örgüt” geniş anlamda ise “bir vergi sisteminin yürütülmesi ve uygulanmasına ilişkin tüm faaliyet ve kurallardır”. Böylece vergi yönetimi; vergi örgütünü, vergi yargısını, yönetsel süreci ve biçimsel vergi hukukunu kapsamaktadır⁵.

Vergi yönetimi, çeşitli amaçları içeren vergi sistemini adil ve etkin bir biçimde uygulamakla görevli bir kamu yönetimi birimidir⁶.

Kamu yönetiminin, etki ve hukuki düzenlemeye bağlılığı bakımından bölümlenmesi yapıldığında, vergi yönetiminin, kamu yönetiminin etki bakımından müdahaleci yönü, hukuki düzenlemeye bağlılığı bakımından ise, bağımlı yönü ile ilgili olduğu görülür.

Vergi yönetiminin kamu yönetimi içindeki yerini belirleyebilmek için verginin⁷ “devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki

⁴ Bkz. “Vergi yönetimi, mevcut vergi mevzuatına göre vergileme ile ilgili bütün hizmetleri yürüten idaredir.” İlhan Özer, “Vergi İdaresi, Vergi Politikası”, **Maliye Bülteni**, sayı 651-652, (1968), s.3.; “Jeze’ye göre vergi yönetimi; yükümlülerin yasalara göre vergilerinin belirlenmesini ve vergi alacağının zorla alınmasına ilişkin kuralları içermektedir.” M. Burhan Erdem, **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**, (Eskişehir: 1981), s.9.

⁵ Erdem, **a.g.e.**, s.10.

⁶ Osman Pehlivan I, “Türkiye’de Vergi Yönetiminin Yapısı ve İşleyişi”, **Yüksek Ticaretçiler Dünyası Dergisi**, sayı 10, (Nisan 1987), s.3.

kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla gerçek veya tüzel kişilerden kanunda öngörülen esaslara uymak kaydıyla ve hukuki cebir altında karşılıksız olarak aldıkları para tutarları” tanımındaki bazı unsurları ele alalım. Verginin tanımında ele alınması gereken unsurlardan birincisi, verginin hukuki cebir altında alınmasıdır. Verginin hukuki cebire dayanması, hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak, verginin önceden belirlenmiş olan kurallara göre alınmasını ifade eder. Vergi yönetimi, vergilemeye ilişkin görevlerini yerine getirirken rast gele davranamaz. Diğer yandan vergi yasalarına göre, kendisine vergi borcu terettüp eden kişi, bu borcunu usulüne uygun olarak yerine getirmek zorundadır. Yükümlüler vergi borçlarını yerine getirmediği takdirde devlet, yasaların kendisine verdiği yetkiye dayanarak alacağı olan vergiyi zorla da olsa almak hakkına sahiptir.

Verginin tanımındaki ikinci önemli özellik, vergi borcunun karşılıksız bir ödeme olmasıdır. Verginin karşılıksız olması, bunu ödeyenlerin ödemelerinden dolayı devletten herhangi bir somut karşılık beklemeyecekleri demektir. Verginin karşılıksız olmasının dayanağı ise devletin egemenliğidir.

Vergi kişilerle devlet arasında bir borç alacak ilişkisi doğurur. Verginin borçlusunu, vergi ödeme gücüne sahip olan gerçek ya da tüzel kişilerdir. Alacaklı ise, devlet ya da devletten aldığı yetkiye dayanarak vergilendirme yetkisine sahip kamu tüzel kişisidir. Vergileme, kişilerle devlet arasında bir borç alacak ilişkisi oluşturduğundan, kamu hukuku alanına girer. Kamu hukukunda, kişilerle devlet arasındaki ilişkilerde devletin üstünlüğü ilkesi geçerlidir. Vergiye ilişkin bütün bu özellikler, vergi yönetiminin; kamu yönetiminin etki bakımından müdahaleci, hukuki düzenlemeye bağlılığı bakımından ise bağımlı yönetim alanına girmesine neden olmaktadır⁸.

⁷ Bkz. “Vergi, kamu yönetiminin kamu gereksinimlerini karşılamak amacıyla, belirli bir hizmet karşılığı olmaksızın yasaya dayalı olarak kişi ve kurumlardan zorunlu olarak tahsil edilen paralardır.” Aykut Hecrekman, **Kamu Maliyesi**, (2. Baskı, II. Cilt. Ankara: 1989), s.5.

⁸ Pehlivan, a.g.m., s.12-13.

1.3. Vergi Dairesi

Vergi yönetiminin bir parçası olan vergi daireleri, yükümlülerle vergi yönetimini karşı karşıya getiren ilk birimdir.

Vergi Usul Kanununda Vergi Dairesi şöyle tanımlanmıştır: “Vergi dairesi, yükümlüyü tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir” (VUK m. 4.).

VUK’undaki vergi dairesi kavramından, “genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar hakkında tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerini yapan daire” anlaşılmaktadır.

Vergi dairesinin vergilendirme ile ilgili işlemleri düzenli, süratli, etkili ve verimli şekilde yürütülebilmesi için görev ve yetkilerine ait esas ve usuller Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği’nde⁹ düzenlenmiştir. VDKGY’nde (m.4.) “Vergi daireleri, yükümlüyü tespit eden, vergi, resim ve harçları tarh eden, tahakkuk ettiren, ceza kesen ve tahsil eden dairelerdir. Vergi daireleri, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre aynı zamanda Tahsil Dairesidir”.

Devletin kamu hizmetlerini karşılamak üzere koyduğu mali yükümlülükler, vergi, resim ve harçların dışında yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirlerinden oluşmaktadır. 6183 sayılı AATUHK.’na göre (m.1.) “Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer’i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur. Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur”, (m.2.) “Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur” hükmü ve (m.3.) “Tahsil dairesi terimi, Alacaklı amme idaresinin bu kanunu

⁹ Resmi Gazete (24 Aralık 1994 tarih ve 22151 sayı)

tatbik etmekle vazifeli dairesini, servisini, memur veya memurlarını ifade eder” hükmüyle VUK kapsamı dışında kalan fakat 6183 sayılı AATUHK kapsamına giren kamu gelirlerine ait işlemlerin de vergi dairelerince yürütüldüğü¹⁰ ifade edilmektedir.

Nitekim (VDKGY. m. 5.) “Devlete ait menkul ve gayrimenkul malların satış, taksit, borçlanma ve kira bedelleri ile ecrimisil, bedelmisil, tavizat bedeli ve benzerlerinin tahsilat safhasına ilişkin işlemlerinin vergi dairelerince yürütülmesine Maliye Bakanlığınca karar verilebilir.

Yukarıda yazılı olanlar dışında kalan ve çeşitli kanunlarda belirtilen devlet gelirlerinin de tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri vergi dairelerince yürütülür” ifadesi geniş anlamda vergi dairesi kavramını açıklamıştır.

1.4. Yükümlü

Yükümlü, “kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir” şeklinde tanımlanmıştır (VUK m. 8.). V.U.K.’nundaki bu ifadede vergi borçluluğu yerine getirilmesi gereken maddi bir edim olarak algılanmaktadır. Ancak vergi ödeme ödevinin yanında, defter tutmak, beyanname vermek, bildirimde bulunmak, belgeleri belli bir süre saklamak gibi çeşitli şekli görevler de vardır. Bu nedenle “yükümlü, kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir” diyen Vergi Usul Kanunu 8. Madde hükmüyle birlikte yükümlünün ödevleri başlıklı ikinci kitapta şekle ilişkin hükümleri (m.153-257) de birlikte değerlendirmek gerekir.

Vergi yükümlüsü vergilendirmeye ilişkin ödevleri her zaman kendisi yerine getirmez. Ödevlerden bazen biri, bazen diğeri, bazı durumlarda her ikisi de (ölenin vergi borçlarının ödenmesinde olduğu gibi) asıl vergi yükümlüsünden başkası

¹⁰ Bkz. “Sebepsiz iktisaptan doğan alacaklar olarak kabul edilen ecrimisiller 6183 sayılı yasanın kapsamı dışında sayılmakla birlikte Tahsili Emval Kanunu kapsamında idi. Öte yandan 6183 sayılı yasanın 2. Maddesine göre “Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur” denmektedir. Bu durumda ecrimisillerde kamu alacağı gibi tahsil edilecektir” Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, (4.Baskı, Ankara:Turhan Kitapevi, 1997), s.160.

tarafından yerine getirilebilir. Örneğin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni yada iş merkezinin bulunmaması... gibi hallerde katma değer vergisi beyannamesi vergi kesintisi yapanlar tarafından verilir (m.40/2). Öte yandan Damga Vergisinde vergiye tabi kağıtların damga vergisinin ödenmemesinden veya eksik ödenmesinden dolayı alınması gereken vergi ve cezayı , bu kağıtları ibraz edenler öder (DVK.m.24.). İşte kendi vergi borcu için vergilendirmenin maddi-şekli ödevlerini yerine getiren kişi (yükümlü) ile, başkasının borcu için bu işlemleri yapan üçüncü kişiler (sorumlu) arasında bir ayırım yapmak gerekir¹¹.

Vergi yükümlüsünü belirlemede iki önemli faktör vardır. Birincisi vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmiş olması, ikincisi ise mal varlığından kendisine terettüp eden borcu ödemek zorunda olmasıdır. Böylece yükümlünün mamelekinde bir azalma söz konusu olacaktır. Vergi sorumlularında ise vergi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmemiştir. Verginin ödenmesi bakımından ise alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.

Türk Vergi Sisteminde, gerçek kişiler dışındaki yükümlülük, bir mal topluluğunun yada adi ortaklığın yükümlülüğü prensip olarak öngörülmemiştir. Her ne kadar Kurumlar Vergisi Kanununda, kamu idareleri dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmamasının yükümlülük yönünden önem arz etmediği belirtilmişse de, bu hallerde de vergileme iktisadi işletmenin bağlı olduğu tüzel kişilik adına yapılır. Yani yükümlü olan, gene tüzel kişidir¹².

Diğer taraftan vergi yükümlülüğüne ait ödevler bir başkasına sözlü veya yazılı olarak devredilemez. Bu konuda yapılmış olan mukaveleler vergi yönetimini bağlamaz. Aksi halde muvazaalı işlemlerle devredilen yükümlülüğe ait ödevler neticesi kamu alacağı tehlikeye atılmış olur. Ancak, vergi kanunları ile konulan istisnai durumlar hariçtir. Kurumlar Vergisi Kanununa göre; devredilen kurumun vergileri, bazı şartların mevcut olması halinde devralan şirkete intikal eder (KVK.m.38/2)¹³.

¹¹ Aynı, s.72.

¹² Yılmaz Özbalcı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, (Ankara: Oluş Yayıncılık, Ekim 1998), s.112.

¹³ Nurettin Eroğlu, *Açıklamalı ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu*, (2.Baskı, Ankara: 1995), s.27.

Devletin, egemenlik hakkına dayanarak vergi almasına rağmen, taraflardan diğerini oluşturan yükümlülerin hak ve özgürlüklerini güvence altına alması hukuk devleti ilkesinin bir sonucudur. Fakat devlet, temel hak ve özgürlükleri anayasaya aykırı olmamak kaydıyla sınırlandırılabilir. 1982 anayasasında, temel hak ve özgürlükler arasında vergilendirme yetkisine duyarlı olanlar özel hayatın gizliliği (m.20), yerleşme ve seyahat özgürlüğü (m.23), mülkiyet ve miras hakkına (m.35) ilişkin hükümlerdir¹⁴.

Hukuk devleti ilkesi tek başına yükümlüler için bir güvence oluşturmamaktadır. Yeterli güvence, bu ilkelere işlerlik kazandıracak başvurma hakkı ve yargısal denetimle sağlanabilir. Örneğin yasaya aykırı bir vergilendirme işlemi ile karşı karşıya kalan bir yükümlü yasal idare ve eşitlik ilkelerinden yararlanabilmek için idari ve yargısal yollara başvurma olanaklarına sahiptir. Hak arama özgürlüğü (Ana.,m.36), başvurma hakkı (Ana.,m.40) ve dilekçe hakkı (Ana., m.74) Anayasa ile düzenlenmiştir. Kendisi hakkında anayasa ve yasalara aykırı işlem yapılan yükümlünün bu işlemi yargı organlarına götürme hakkı vardır¹⁵.

1.5. Kamu Hizmeti

Kamu hizmeti idare hukukunda en çok kullanılan kavramlardan biri olmakla ve hatta çeşitli anayasalarda ve bu arada 1982 Anayasası'nın çeşitli maddelerinde de yer almış bulunmakla beraber, bu kavramın anayasal veya yasal bir tanımı yoktur¹⁶.

T.C. 1982 Anayasası'nda (m.128.) “Devletin kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevler, memurlar ve diğer kamu görevlileri eli ile görülür” kuralındaki kamu hizmeti “faaliyet, iş, uğraş” anlamında, (m.70.) “Her

¹⁴Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s.44.

¹⁵Aynı, s.51.

¹⁶Metin Günday, **İdare Hukuku**, (2. Baskı. Ankara: 1997), s.222.

Türk kamu hizmetlerine girme hakkına sahiptir” kuralındaki kamu hizmeti ise “ kamu kuruluşları” anlamına gelir¹⁷.

Genel bir tanımlama yapılacak olursa “Kamu hizmeti, devletin veya göçerilmiş yetkilere sahip kamu kişilerinin veya bunların denetiminde kurulan ve işleyen teşebbüslerin kamu çıkarları doğrultusunda kollektif gereksinimleri karşılamak ve tatmin etmek için topluma arz edilmiş devamlı veya muntazam faaliyetlerine denilmektedir”¹⁸.

Günümüzde devlet, önemli bir fonksiyon görmekte, milli gelirin küçümsenemeyecek bir bölümünü vergi ve benzeri uygulamalarla ekonomiden çekmekte, kamu hizmetlerini görebilmek açısından tekrar ekonomiye katmaktadır¹⁹. Sosyal devlet anlayışında vergi bireysel çıkar amacıyla değil kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla tahsil edilir. Kamusal yarar sağlayan, kamusal hizmetlerin finansmanında kullanılan verginin devletin egemenlik hakkına dayanarak yasayla ve cebir yoluyla tahsili işlerini vergi yönetimi sevk ve idare etmektedir.

Küreselleşen dünyada Avrupa Birliği’nin oluşumu ile kamu hizmeti literatürüne değişik kavramlar girmiştir. Roma Adlaşması’na göre (m.90/2) kamu hizmeti terimi yerine “ genel ekonomik yarar hizmeti” terimi tercih edilmektedir. AB kurumları ve Avrupa Topluluğu Adalet Divanı’nın kullandığı bu terimin sınırları şöyle belirlenmeye çalışılmıştır. ATAD genel ekonomik yarar hizmetinin “ bir devlet için önemli bir yarar arz eden faaliyet” olduğundan bahsetmiş ve yine “sadece kamu gücü tarafından kontrol

¹⁷ Bkz. “Kamu hizmeti, bir kamu kurumunun ya kendisi tarafından yada yakın gözetimi altında özel girişim eliyle kamuya sağlanan hizmet olarak tanımlanabilir”. Gözübüyük, *a.g.e.*, s.235.; “Kamu hizmeti, siyasal organlar tarafından kamuya yararlı olarak kabul edilen, bir kamu kuruluşunun ya kendisi yada yakın denetimi ve gözetimi altında özel kesim tarafından yürütülen faaliyetlerdir”. Günay, *a.g.e.*, s.224.; “Devlet veya diğer amme hükmi şahısları (kamu tüzel kişileri) tarafından veya bunların nezaret ve murakabaları, kontrolleri altında umumi ve kolektif ihtiyaçları karşılamak ve tatmin etmek, amme menfaatini sağlamak için icra edilen ve umuma arz edilmiş bulunan devamlı ve muntazam faaliyetlere amme (kamu) hizmeti denilmektedir”. Sıddık Sami Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, (3.Baskı, 1. Cilt. İstanbul: 1966), s.13.

¹⁸ Herekman, *a.g.e.*, s.23.

¹⁹ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, (4.Baskı, Ankara: 1993), s.30.

ediliyor olmanın bir faaliyete genel ekonomik yarar hizmeti sıfatı verilmesi için yeterli olmadığına” da hükmetmiştir²⁰.

Günümüzde verginin egemenlik sınırlarını aştığını, ekonomik birleşmelerde, birleşmenin gerçekleşmesi için gerekli olan üye devletlerin vergilerinin ahenkleştirilmesi konusu, verginin üye devletlerin egemenlik haklarının ötesinde düşünölmeye başlandığını ortaya çıkarmaktadır²¹. Bu nedenle vergi yönetiminin faaliyeti, “özel teşebbüs ve faaliyetlerin tabi olduğu hukuki rejimden farklı ve üstün yetkilere sahip bir yöntem ile yürütölen kamu hizmeti”²² kapsamında olduğu göz önüne alınarak değışen kamu hizmeti kavramı ile birlikte değeriendirilmeli ve yükömlöler kaliteli hizmet sunulması gereken müşteri olarak algılanmalıdır.

1.6. Halkla İlişkiler

Halkla ilişkiler yüzyıllardır uygulanmakla birlikte, yeni bir ilgi alanı olarak ele alınıp incelenmesi, diğeri disiplin ve uğraşılardan ayrıldığı noktaların belirlenmesi ve bir takım genellemelere gidilmeye çalışılması oldukça yenidir. Bu güne kadar halkla ilişkilerle ilgili farklı tanımlar yapılmıştır. Amerikan Heritage Sözlüğüne göre halkla ilişkiler, “bir örgütün halkla iyi ilişkiler geliştirebilmek için giriştiği tüm eylemlerdir”²³. Bu tanımda, söz konusu eylemleri desteklemek için gerekli olan araştırma ve planlama işlevi, durum değeriendirmesi ve yönetimin becerisi göz ardı edilmektedir.

²⁰ Bkz. “Evrensel hizmet terimi Amerikan kaynaklı olup, topluluk literatürüne 1987 de komisyonun iletişim sektöründe alt yapıya ilişkin olarak hazırladığı Yeşil kitapla girdi. Daha sonra 1992’de önce komisyonun iletişim sektörüne ilişkin raporunda, daha sonra da posta hizmetlerine ilişkin yeşil kitapta evrensel hizmet, (Sercive Universal) topluluğun tamamında, istisnasız herkese makul fiyatlarla ve standart kalitede sunulan hizmet olarak tanımlandı. Yine topluluk Bakanlar Konseyi’nin 7 Aralık 1993 tarihli bildirisinde terim, belirli bir kalitede ve makul bir fiyatla bütün tüketicilere sunulan minimum hizmet olarak tanımlandı.

Temel hizmet kavramı, evrensel hizmet kavramına oldukça yakın olmakla birlikte, daha teknik bir anlam taşımakta ve doğal monopoller de denilen ve pratikte yeteri kadar karlı olmadıkları için herhangi bir yatırımcı tarafından asla üstlenilmeyecek büyük alt yapı şebekeleri gerektiren, fakat toplumun günlük yaşantısı için vazgeçilemeyecek birtakım hizmetleri ifade etmektedir.

Ek hizmet kavramı ise, genel ekonomik yarar faaliyetine dahil fakat evrensel hizmet veya temel hizmet kategorisi dışında kalan yan hizmetleri ifade etmektedir”. Ali D. Ulusoy, “Kamu Hizmeti Anlayışında Yeni Yönelimler: Avrupa Yapılanmasının Kamu Hizmeti Teorisine Etkileri”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt No 31, Sayı no 2, (Haziran 1998), s.26-27-28.

²¹ Herekman, **a.g.e.**, s.11.

²² Onar, **a.g.e.**, s.30.

Diğer bir tanıma göre halkla ilişkiler, kamusal görüşleri değerlendirerek, bir bireyin ya da bir örgütün kamu çıkarı ile uyumlaşmasını sağlayacak politikalar ve yöntemler oluşturan ve halkın hoşgörüsünü ve kabulünü sağlamaya yönelik bir eylem planını hazırlayıp, yürürlüğe sokan bir yönetim işlevidir.

Halkla ilişkiler örgütünün I. Uluslararası toplantısında (1978) yapılan tanım ise şöyledir; “halkla ilişkiler, kamusal eğilimleri çözümleyen, sonuçlarını kestiren, örgüt önderlerine yol gösteren ve planlanmış eylem programlarının uygulanmasını sağlayarak hem örgütlere hem de kamu yararına hizmet eden bir sanat ve toplumsal bir bilimdir²⁴.

Jefkins ise şu tanıma getirmektedir; “bir örgüt ve hitap ettiği kitlesi arasında karşılıklı anlayışa dayanan belirli hedefleri gerçekleştirmek amacıyla, işletme içine ve dışına yönelik olarak oluşturulan tüm planlı iletişim biçimleri halkla ilişkilerdir²⁵.

Kamu yönetiminde halkla ilişkiler ise bir kamu kuruluşunun ilişkide bulunduğu toplum kesiminin güven ve desteğini sağlamak için giriştiği, iki yönlü iletişime dayalı, sonuçta kamuoyunda kuruluşun, kuruluşta da toplumun istediği yönde değişikliklerin gerçekleşmesine, böylece kuruluş ile çevresi arasında olabilecek en uygun ölçekte uyum ve denge sağlanmasına yönelik sistemli ve sürekli çabalardır²⁶.

1.6.1 Vergi Yönetiminde Halkla İlişkiler

Vergicilikte sağlıklı bir halkla ilişkiler oluşturmada, üst ile ast ilişkilerini, personelin birbiri ile ilişkilerini çok iyi belirtmek gerekir. Çünkü böyle bir zincirin oluşturulmasında “insan” unsurunun büyük bir önemi vardır. İnsanı, insanın özelliklerini, insan davranışlarını dikkate almayan hiçbir organizasyon ve işlemin başarıya ulaşamayacağı açıktır. Buna göre vergicilikte halkla ilişkiler kavramını, “vergi yönetiminin faaliyetlerinin vatandaşlara (daha belirgin anlamda yükümlülere) duyurulması ve bunlarda yönetime karşı olumlu bir davranış yaratılması, öte yandan

²³ Rıdvan Karalar, **Halkla İlişkiler**, (Eskişehir: 1994), s.6.

²⁴ Aynı, s.6.

²⁵ Aynı, s.7.

²⁶ Başbakanlık İdareyi Geliştirme Başkanlığı, **21.Yüzyıla Girerken Türkiye’de Kamu Yönetiminin Geliştirilmesi ve Bazı Ülkelerdeki Uygulamalar**, (Ankara: Mayıs 1994), s.120.

vatandaşların şikayet ve önerileri ile düşüncelerinin öğrenilmesi suretiyle iyi bir işbirliğinin sağlanması²⁷ şeklinde tanımlayabiliriz.

Türkiye’de vergi yönetimi görevinin Maliye Bakanlığı ve ona bağlı kuruluşlarca gerçekleştirildiği ve vergi ile ilgili kamu hizmetlerini Gelirler Genel Müdürlüğünün yürüttüğü belirtilmişti. Gelirler Genel Müdürlüğü Halkla İlişkiler Şubesi 17.09.1970 tarihinde fiilen görevine başlamıştır. Gelirler Genel Müdürlüğünün halkla ilişkiler açısından amaçlarını; yükümlülere vergi mevzuatı konusunda bilgilendirmek, yönlendirmek, vergi bilincini oluşturmak, yükümlülerle ilişkilerin sağlıklı bir yapıya kavuşturulması, iç ve dış iletişim yolu ile kurum hakkında doğru ve kalıcı bir izlenim oluşturmak ana başlıkları altında toplayabiliriz²⁸.

1.6.1.1. Yükümlülere vergi mevzuatı konusunda bilgilendirmek

Gelirler Genel Müdürlüğünce, vergi mevzuatı ile ilgili konularda açıklamalı broşürler, vergi beyannameleri ücretsiz olarak dağıtılır. Vergi kanunları ile ilgili değişiklikler ve kanun hükmünde kararname resmî gazetede yayınlanarak yükümlülere iletilir. Vergi haftası bünyesinde seminer, sohbet toplantıları düzenlenerek yükümlülere aydınlatıcı bilgiler vermeye çalışılır. Tüm vatandaşların vergi ile ilgili temel konularda aydınlatılmalarına yönelik radyo ve tv de yayınlanan “canlı yayınlar”, vergi dairelerinde Mart aylarında denetim elemanlarından oluşturulan danışma birimleri de mevcuttur. Vergi yönetimince günün şartlarına uygun olarak internet web sayfası (www.gelirler.gov.tr) düzenlenmiş olup yükümlüler, vergi kanunları, genel tebliğler ve vergi yönetimi ile ilgili değişikliklere istenildiğinde ulaşma imkanına sahiptirler. Vergi yönetimince internet vergi dairesi de yükümlülerin hizmetine sunulmuştur. Aynı zamanda, vergi yönetimince yayınlanan dergi, kitap, kanun vs. Dokümantasyon Merkezi’nden temin edilme imkanına sahiptir.

²⁷ Nevzat Saygılıoğlu, “Vergicilikte Halkla İlişkiler”, *Hürriyet*, (3 Kasım 1994), s.10.

²⁸ Gelirler Genel Müdürlüğü, *Vergicilikte Halkla İlişkiler*, (Ankara: Kasım 1995), s.3.

1.6.1.2. Yükümlüleri yönlendirmek

Vergi yönetimine bağlı halkla ilişkiler şubesinde vatandaşların devlet harcamalarına katılımlarının önemini kavratılması, bu yolla ekonomik kalkınmaya doğrudan katılımın sağlanması konularına yönelik eğitici, tanıtıcı ve özendirici çalışmalar yapılmaktadır. İlan ve afişlerle yükümlülükleri hususunda dikkat çekilmekte, vergisel işlemleri en kolay ve basit şekilde nasıl yapılacağı ücretsiz dağıtılan broşürlerle açıklanmaktadır. Vergi dairelerinde Mart aylarında oluşturulan vergi danışma birimlerinde görev yapan denetim elemanlarınca, beyanname doldururken karşılaşılabilecekleri sorunlara çözüm bulunmakta, ücretsiz danışma hizmeti verilmektedir. Vergi dairelerinde oluşturulan halkla ilişkiler birimleri de danışmanlık hizmetlerini yerine getirmektedir. Yükümlülerin yönlendirilmesi çerçevesinde, meslek kuruluşları ile ortak çalışmalar yürütülmektedir.

1.6.1.3. Vergi bilinci oluşturmak

Vergi yönetimi, vergi bilincinin yerleştirilmesi için eğitimin önemini kavramış bir kurum olarak, vergi haftası bünyesinde Milli Eğitim Müdürlükleri ile işbirliği yaparak ilkokul öğrencilerinden oluşan gruplara vergi daireleri başta olmak üzere diğer birimler gezdirilerek yapılan iş ve işlemler hakkında bilgi verilmektedir. Vergi yönetimince belirlenen görevliler tarafından ilköğretim okullarında vergi ile ilgili konferanslar verilmektedir. Öğrenciler arasında düzenlenen resim ve şiir yarışmaları ile potansiyel yükümlülerde vergi bilinci oluşturulmaya çalışılmaktadır.

Vergi mahremiyeti (V.U.K. m.8.) ile ilgili maddenin son bendinden alınan yetkiyle, yükümlülerin vergi tarihine esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları açıklanarak, hedef kitlede psikolojik etki yaratmak suretiyle ahlaki bir yaptırım olgusu ile vergi ödemenin vatandaşlık görevi olduğu, en yüksek vergiyi ödeyen yükümlülerin ilan edilerek dürüst ve ülkesini seven vatandaşların vergisini ödeyen yükümlülerden olduğu ifade edilmektedir.

Ayrıca KDV uygulamalarının geniş kitlelerde destek görmesi, “fiş alınması”nın sağlanması amacıyla hazırlatılıp yayımlatılan “1 dakika” programları; radyo ve tv deki canlı yayınlar; seminerler; doğrudan ve anında ilişki sağlayan “189-alo maliye servisi” vergi bilincinin geliştirilip yerleştirilmesi için yapılan çalışmalar arasında sayılabilir. Vergi bilincinin yerleştirilmesi çalışmalarında, yazılı ve görsel basından en etkin şekilde faydalanılmaktadır.

Toplumdaki bireylerin verginin önemini kavramış olmaları, vergi bilinci içerisinde davranacaklarının bir göstergesi olmakla birlikte, her zaman bu sonuca varılmamaktadır. Yani bireyler, kişisel çıkarlarını toplum çıkarlarının önünde tutabilmekte veya vergilerin yerinde kullanılmadığı inancı ile vergi ödemekte isteksiz olabilmektedirler. Türkiye’de vergi kaçırın ya da vergisel ödevlerini yerine getirmeyen yükümlülere karşı ahlaki bir yaptırım söz konusu değildir. Bu nedenle toplum içinde, verginin önemini kavramış, ülkesini seven, dürüst, vergi bilinci oluşan bireylerin yetiştirilmesi için çalışmalar yapılmaktadır.

1.6.1.4. Yükümlülerle ilişkilerin sağlıklı bir yapıya kavuşturulması

Vergi sisteminin başarıyla uygulanabilmesinin temel şartlarından birisi de, sistemin taraflarından olan yükümlülerle tam bir uyum içinde ilişkide bulunulmasına bağlıdır. Beyana dayalı modern vergi sisteminde, yasalar ve denetim mekanizmaları ne kadar iyi uygulanırsa uygulansın tam bir başarı elde edilemediği bilinmektedir. Bu nedenle vergi yükümlülerinin eğitimsizliği ve bilinçsizliği sonucunda ortaya çıkan sorunlar, gerekse kasit unsurunun bulunduğu kaçakçılık ve vergi kaçırma ile ilgili mücadelede ve vergi yasalarında sık sık yapılan değişikliklerin ortaya çıkardığı sorunlar yönetim ve yükümlü işbirliğinin sağlanmasını zorunlu kılmaktadır.

Yönetim ve halk arasında işbirliğinin ve çeşitli çalışmalara halk yardımı ve katkısının sağlanmasında, vatandaşın işlerinin görülmesinde, sadelik, çabukluk, basitlik ve tasarruf ilkelerine uygun olarak hareket etmede halkla ilişkiler kaçınılmaz bir faaliyettir.

Yönetici ve memurların halkla ilişkiler teknikleri hakkında bilgi sahibi kılınmaları zorunludur. Yönetimin çalışmaları hakkında halka bilgi vermesi ve halkın devamlı olarak isteklerini öğrenmek için çaba harcaması, halk ile yönetim arasındaki ilişkinin olumlu hale getirilmesini sağlayacak, böylece geribildirim (feed-back) süreci işleyecektir. Vergi yönetimince her yıl yayınlanan yıllık faaliyet raporları, o yıl içerisinde yapılan çalışmalar hakkında yükümlüleri bilgilendirmektedir.

Vergi yönetiminin hizmet yönünden hedef kitlesi vergi yükümlüleridir. Halkla ilişkilerin amacı ise halka daha iyi hizmet vermektir. Varlık nedeni kamu yararı olan kuruluşlar, halk ile yakın ilişkiler kurmak, devamlı olarak hedef kitlenin desteğini kazanmak ihtiyacındadırlar. Yükümlülerin, vergi yönetiminin kendilerine hizmet etmek için kurulmuş olduklarına inandırılmaları ve güven sağlanması gereklidir. Bu amaçla vergi yönetiminde halkla ilişkiler biriminin varlığı en iyi hizmetin sunulması için gerekli olmaktadır²⁹. Vergi yönetiminde ve dolayısıyla vergi dairelerinde yer alacak halkla ilişkiler biriminin görevleri şu şekilde sıralanabilir³⁰:

- i- İzlenen politika hakkında halkı ve yükümlüleri aydınlatmak ve bu politikanın halk tarafından benimsenmesini sağlamak,
- ii- Vatandaşın yönetime karşı olan olumsuz tavırlarını değiştirmek,
- iii- Hizmet imkanları hakkında bilgi vermek suretiyle vatandaşların işlerini kolaylaştırmak,
- iv- Politika ve kararların isabetli olmasını sağlamak için vatandaşın görüş, öneri ve şikayetlerini öğrenmek,
- v- Gerekli bilgileri yerinde ve zamanında vermek suretiyle vatandaşların işbirliğini sağlamak,
- vi- Hizmetlerin daha iyi görülmesinde vatandaşların işbirliğini sağlamak,
- vii- Mevzuatın ve idari yöntemlerin geliştirilmesinde ve yeniden düzenlenmesinde yardımcı olmak üzere vatandaşın telkin, tavsiye ve şikayetlerinden yararlanmak,
- viii- Yükümlü ile ilişkide bulunan kurum personelini bu konuda eğitmek,

²⁹ Çetin Arı, "Gelir İdaresinde Etkinlik ve Verimlilik", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Türkiye Amme İdaresi Enstitüsü Kamu Yönetimi Lisans Üstü Uzmanlık Programı, Ankara 1995), s.49.

³⁰ Zeliha Kocaman, "Maliye Bakanlığı'nda Halkla İlişkiler Çalışmaları", *Maliye dergisi*, (Eylül-Ekim 1983), s.42.

- ix- Kalkınmada verginin rolü ve önemi üzerinde gerekli çalışmaları yapmak,
- x- Vergi yükümlülerinin vergiden kaçınma eğilimlerini ve bunların nedenlerini araştırmak.

1.6.2. Vergi Dairesinde Halkla İlişkiler

Hedef kitleye doğrudan, yüz yüze ilişkide olan birimlerde çalışan personel, halkla ilişkiler açısından çok önemlidir. Bir bakıma kuruluşun “vitriini” görevini görürler. Vergi yönetiminin vitriini de vergi daireleridir.

Yükümlülerle birebir ilişkide bulunan vergi memurları, devlet menfaatlerinin korunmasına dikkat etmek, memuriyet görevlerini önemle ifa etmek, yükümlülerle ilişkilerinde tam bir nezaket göstermek, memuriyet görevinde olduğu kadar özel hayatında da halkın güvenini sarsacak her türlü hareketten kaçınmak ve görevin saygı ve şerefini korumak ve tam bir doğrulukla hareket etmek zorundadırlar. Vergi memurunun varlık sebebi kamu hizmetidir. Mesleki ehliyetsizlik ve devlet hizmetlerinin taksimindeki karışıklık sebebiyle memurlar, kamu hizmeti fikrini gözden kaçırmaktadırlar. Yükümlülerin vergi yönetimi için yaratılmadığı, memurun varlık sebebinin kamu hizmeti olduğu hatırlanılmalıdır³¹.

Yükümlülerle ilişkilerde, yükümlülerden ya da çalışma koşullarının etkilerinden kaynaklanan çeşitli sorunlar yaşanmaktadır. Yükümlü kitlesi homojen değildir. Her bakımdan aralarında büyük farklılıklar vardır. Farklı kültür yapıları, eğitim seviyeleri ve yaşam tarzları ile vergi yönetimine karşı tepkilerini vergi memurları nezdinde ortaya koyacaklardır. Bu tepkiler korku, küstahlık, kurnazlık, dürüstlük, saygı ve sevgi olabilir. Vergi memuru dikkatli, saygılı, hoşgörülü, sabırlı ve güler yüzlü bir davranışla sorunları asgariye indirebilir. Yükümlüler, kendi beyanlarına bağlı olarak vergi ödeyen kişilerdir. Bazı yükümlülerin “para veriyor” olmanın yarattığı psikolojiden etkilenerek olumsuz

³¹ Behçet Merzi, “Gelir Memurları ve İnceleme Elemanlarının Mükelleflerle Münasebetleri ve Münasebetlerinde Olumlu Davranış Esas ve Şekilleri”, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nce düzenlenen Konferans (Ankara.1965), s.3-4.

davranmaları mümkündür. Bu tür olumsuz davranışlar, sakin, yumuşak ve teskin edici bir tavırla karşılanmalıdır. Davranış haklı bir gerekçeye dayanıyorsa, hatayı düzeltmenin yollarını aramak en doğru hareket olacaktır.

Yükümlüler sorularına cevap almak ister. Hangi soruyu kime sorması gerektiğini bilmeyebilir. Yükümlüyü cevaplamaktan kaçınmak, azarlamaya kalkışmak çok olumsuz sonuçlara yol açabilir. Yükümlünün, doğru görevliye ulaşmasını sağlamak gerekir. Yükümlü yanlış yere, kişiye gönderilmiş, belki birkaç kişiyi dolaşmış, dolayısıyla kendisinden kaynaklanmayan hatalardan ya da yanlış anlamalardan dolayı zaman kaybetmiş, yorulmuş, üzölmüş olabilir. Doğal olarak davranışları olumsuzlaşmıştır. Vergi dairesi binası temiz ve bakımlı olmalıdır. Kirli duvarlar, temizlenmemiş merdivenler, döşemeler, unutulmuş tozlu ilan kağıtları, dolaplar üzerindeki evraklar, düzensiz yerleşme vs. yükümlülerde olumsuz etki yaratır. Memurlara saygısızlık, yönetime karşı güvenin sarsılması, hal ve harekette, lisanda inceliğın kalkması bu etkinin belirtileridir. Bu durum memurlarla yükümlüler arasındaki gerginliğı artıracak ve kamu hizmetinin ifasını güçleştirecektir. Ya da hizmet verilen ortamın mekan olarak yetersizliğı, küçük ya da sıkışık oluşu, uzun süre beklemek, görevlilere ulaşmakta zorluk çekmek gibi fiziki nedenlerden dolayı rahatsızlık gerginlik hissetmiş, sinirlenmiştir. Bu tür konularda bireysel olarak yapılacak fazla bir şey yoktur. Ancak, yükümlülerin daha rahat olabilmeleri, daha az beklemeleri için, onların da yardımcı olmalarını sağlayarak, idari tedbirler alınabilir. İlk defa bir binaya giren kimsenin çekingen olacağı ve bu durumun yarattığı endişeyi bertaraf etmek için binada iyi bir işaret sistemi ve müracaat memuru bulundurmak gerekir.

Yüz yüze ilişkiler, doğrudan iletişim çabalarıdır. Konuşma ve inandırıcılık yeteneğı yanında, görünüş ve davranış, bu çabanın başarısını etkileyen unsurlardır. Vergi yönetiminin etkinliğı ve verimliliğı de öncelikle vergi dairesinde çalışan memurlara ve halkla ilişkiler birimindeki görevli personele bağlıdır.

2. VERGİ YÖNETİMİ-YÜKÜMLÜ İLİŞKİSİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Vergilendirme olayında devlet ve yükümlüler olmak üzere iki taraf mevcuttur. Devlet vergiler alanında giriştiği bir işlemde doğrudan yükümlünün “kese”sine el atmakta, onların gelirin, hatta servetine ortak olmaktadır. Yani devlet ve yükümlüler karşı karşıya gelmektedir. Vergi ilişkisinin “alacaklısı” sıfatıyla harekete geçmek devlet açısından, belli anlayışlara göre bir hak, bir zorunluluk ya da bir yetkidir. Bireyler açısından ise kamu hizmetlerinin finansmanına, kamu ekonomisi ilkeleri uyarınca vergiler aracılığı ile katılmak hem teknik bir zorunluluk hem de anayasalarla bireylere yüklenen bir ödev olmaktadır³². Devletin otorite gücüne dayanarak koyduğu vergileri zorunlu olarak ödemek durumunda olan bireyler bu zorunluluğa farklı tepkiler verirler. Bu tepkilerin oluşmasında çeşitli faktörler etkindir. Bu çalışmamızda konumuz için anlamlı olan faktörleri incelemeye çalışacağız.

2.1. Yönetim Yapılarının Yükümlü-Vergi Yönetimi İlişkisindeki Rolü

Vergi politikalarına ilişkin kararlar, temelde otoriter ve demokratik olmak üzere, iki yönetim biçimine uygun olarak alınır. Otoriter yönetimlerde kolektif kararlara bir tek kişi (diktatör, monark ya da lider) ya da onun temsilcileri egemen durumdadır. Bu yönetim biçiminde seçim mekanizması olmadığı için, toplumu oluşturan bireylerin kolektif kararlara ilişkin tercihlerinin dikkate alınması belirgin ve kesin değildir. Yani toplum üyeleri, kolektif kararlar hakkındaki değerlendirmelerini açık bir biçimde ifade edememektedirler. Otoriter yönetimlerde alınan kararlara gösterilen tepkiler, vergilendirme yetkisi üzerinde geniş özgürlüklerin sınırlanması ile sonuçlanmıştır³³.

Diğer bir yönetim biçimi olan özgürlükçü demokrasilerde, halkın vergi politikalarını etkilemesinin aracı seçimlerdir. İktidar, devlet yapısı içinde siyaset otorite biçiminde şekillenen hukuksal bir organdır. Parlamenter sistemi benimsemiş olan ülkelerde, iktidarın temeli siyasi partilerdir. Siyasal partilerin amacı iktidarı ele geçirmektir. Bu

³² Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s.2.

³³ Doğan Şenyüz, *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*, (Bursa: 1995), s.81.

kuruluşlar, seçim dönemlerinde gerçekleştirmeyi düşündükleri programları halka açıklarlar ve oy (destek) isterler. Seçmenler ise, bu programlara bakarak, tercihlerini yansıtan partilere oylarını verirler. Burada siyasal partinin objektif nitelikleri değil, seçmenin onu algılayışı, o partiye ilişkin önyargısı belirleyici faktördür. Seçimler sonucunda çoğunluğu elde eden partinin ya da adayların görüşlerinin toplum tarafından da benimsendiği varsayılır. Kararların alınması, yükümlülere temsili yetkinin devredildiği temsilciler aracılığı ile gerçekleştirilir³⁴. Siyasal iktidarların aldıkları kararların bir kısmı, vergilere ilişkindir. Vergilere ilişkin düzenlemeler yapılırken, bazı yükümlüler bu düzenlemeleri olumlu, bazıları olumsuz olarak karşılamak eğilimindedirler. Bu eğilimi belirleyen önemli faktörlerden biri de, yükümlünün siyasal iktidarı desteklemiş olup olmamasıdır. Yani siyasal iktidarı destekleyen yükümlüler, alınan kararları savunma çabasına girerlerken, desteklemeyen yükümlüler muhalefetteki partilerin de yönlendirmesi ile yerme çabası içine girerler. O halde yükümlülerin vergilere ilişkin kararları benimseme durumunda partiyle özdeşleşmiş olmaları, psikolojik açıdan büyük bir rahatlık sağlamaktadır.

Netice olarak, siyasal iktidarı destekleyenlerin vergilere karşı davranışlarının en azından belirli bir noktaya kadar olumlu olacağı düşünülmektedir. İktidarı desteklemeyip, vergilere karşı çeşitli davranışlar içine giren yükümlüler genellikle siyasal iktidarın kendisini temsil etmediği düşüncesinden hareket ederler. Yükümlülerin bu düşüncüyü benimseme ölçüsü, davranışın şiddetini belirler³⁵. Diğer taraftan kamu kuruluşlarının yeterli ve üstün görev anlayışı içinde olması, bu kuruluşlarla ilişki içine giren vatandaşların olumlu izlenimine yol açmakta, bu da vatandaşın devlete bağlılığını artırmakta³⁶ ve devlet gelirlerini yöneten vergi yönetimine karşı daha ılımlı davranmalarına sebep olmaktadır.

³⁴ Aynı, s.82.

³⁵ Aynı, s.39-40.

³⁶ Hayrettin Aktaşlıoğlu, "Vergi Psikolojisi", (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü), s.76.

devlete bağılılığını toplanan vergiler-yapılan kamu harcamaları-verilen kamu hizmeti saçı ayağında değerlendirek, yükümlülerin güven, destek ve sempatisini kazanabilme çabası olarak düşünmek gereklidir.

2.3. Vergi Ahlakı

Yükümlülerin, vergiye dolayısıyla vergi yönetimine karşı davranışlarını etkileyen faktörlerden biri de vergi ahlakıdır. Vergi ahlakı; vergi zihniyeti, vergi kültürü ve vergi mentalitesinin diğeri bir ifadesidir. Yükümlülerin vergiye karşı davranışları ile vergi ahlakı arasında sıkı bir ilişki vardır. Vergi ahlakı, genel ahlaktan farklıdır. Genel ahlakı yüksek olan bir kişinin vergi ahlakı düşük olabilir. Vergi ahlakı düşük olduğunda her türlü vergi hileleri normal kabul edilir. Vergi yasalarında belirtilen karineler tespit edilememişse, bu hilelerin herhangi bir yaptırımını yoktur. Vergi ahlakı yüksek olan bir yükümlü ise, vergi borcuna büyük bir sadakat göstererek ilk fırsatta ödemeyi düşünür. Vergiyi, ödemesi gereken bir borç olarak kabul ettiği için de ödendiğinde haz duyar. Vergisel hilelerin olmadığı ya da en az olduğu bir vergi sisteminin kurulabilmesi için, yüksek bir vergi ahlakının varlığı gereklidir. Çünkü, vergi ahlakının yüksek olması, vergiye karşı psikolojik direnmenin en az olduğu noktada mümkündür⁴⁰.

Vergi ahlakının oluşturulabilmesi için en etkin yöntem eğitimidir. Vergi yönetimi ile Milli Eğitim Bakanlığı koordineli çalışarak, ilköğretim müfredatlarına vergi ahlakı ile ilgili ders programı konulmalıdır. Bu programlarda, ülkesini seven, sorumluluklarını bilen, vergi vermenin bir vatandaşlık görevi olduğunu düşünebilen sağlıklı bir potansiyel yükümlü tabanı oluşturulmalıdır. Çünkü, vergi ahlakının düşük olması bazı yükümlülerin vergisel hileler yaparak kendi lehlerine rekabet eşitliğini zedelemesine, diğeri firmaların ise, ya piyasadan çekilmesine ya da onların da vergisel hilelere başvurmasına yol açar. Bu koşullar altında piyasanın her kesiminde başlayan ticari ahlaksızlık ve vergi sorumsuzluğunun, kısa sürede tüm kesimlere yayılması kaçınılmaz olur

⁴⁰ Şenyüz, a.g.e., s.32.

Beyan esasına dayalı bir vergilendirme sisteminde, bu sistemin başarısı toplumdaki vergi ahlakının yüksekliğine bağlıdır. Bu nedenle vergi ahlakı yüksek bir toplum oluşturulduğunda, kendiliğinden bir oto kontrol sistemi oluşacak (örneğin vergi kaçırmanın toplumsal olarak yaptırımı toplumdaki dışlanmak, o işletmeden alışveriş yapmamak vs.), vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde önemli rol oynayacaktır. Birey ahlakındaki bozulma veya düzelme derece derece aile, meslek, siyaset, ticaret yolu ile tüm dünyayı etkileyecektir. Meslek ahlakı, mesleki kuruluşların üyelerinin kararları ile kabul ettiği ve uyguladığı ahlak ilkeleridir. Meslek kuruluşları bu konuda hiçbir girişimde bulunmuyorsa bundan hem halkın hem de devletin zarar görmesi kaçınılmazdır. Vergi ahlakına sahip bireyler, vergi beyanlarını doğru yapar, vergi kaçırmaz, kaçırana yardımcı olmaz. Kamu çıkarını kendi çıkarlarının üstünde görür. Kamusal çıkarlar söz konusu olduğunda yanlış bilgi vermez. Yükümlüler, yasal haklarını kullanmak için görevlilere veya aracılara rüşvet vermez. Değişik isimler adı altında ödenen rüşvetleri izler ve bunlarla mücadele eder.

3. İlkeler

3.1. Vergi Yönetimi İlkeleri

Vergilendirme yetkisi devlete ait bir yetkidir. Vergiyi koyma ve vergi alma yetkisi, devletin egemenlik vasfının bir göstergesidir. Devlet bu yetkisinin bir kısmını yerel idarelere (Belediyelere ve İl Özel İdarelerine) devredebilir⁴². Vergi verme doğrudan doğruya kişilerin hak ve özgürlüklerini etkilediği için, devlet bu egemenlik hakkını sınırsız şekilde kullanamaz. Bu hakkın ve yetkinin kullanılmasında Adam Smith başta olmak üzere pek çok iktisatçı, bazı ilke ve prensipler üzerinde durmuşlardır⁴³.

Her ekonomik sistemin gerçekleştirmeye çalıştığı çeşitli hedefler vardır. Bu hedefler kaynak dağılımında etkinlik, gelir ve servet dağılımında adalet, ekonomik istikrar ve

⁴² “2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu (m.96/b), Belediye meclislerine, çeşitli vergi ve harçlara –ilan ve reklam vergisi, tellallık harcı- ilişkin tarifelerde yasada ön görülen alt ve üst sınırlar arasında değişiklik yapma yetkisi vermiştir.”bkz. Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.ge., s.39.

büyüme şeklinde sıralanabilir. Bu temel ekonomik hedeflere ulaşabilmek için rasyonel ve etkin bir vergi sisteminin kurulabilmesi gerekmektedir⁴⁴.

İktisadi, siyasi ve sosyal hayatta meydana gelen değişmelere bağlı olarak yükümlüler de; kamu hizmetinin en ucuz şekilde yürütüldüğünü, hizmette etkili olmak için gereğinden fazla kaynak kullanılmadığını, esas ekonomik hedeflere ulaşmak için eşitlik, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik ilkelerine uygunluğu denetlemek hakkına sahiptir. Yapılan araştırmalarda belirlenen hedeflerin gerçekleştirilmesinde bir araç olarak kullanılan verginin, toplumu oluşturan kişiler ve yükümlüler tarafından vergileme ilkelerine uygun olarak toplandığının bilinmesi yükümlülerin, vergi yönetimine karşı güvenini kazandıracak, destek ve sempatisini sağlayacaktır.

3.1.1 Vergilemede adalet veya eşitlik ilkesi

Vergilemede iktidar prensibi de denilen bu ilkeye göre, toplumu oluşturan kişiler iktidarları (mali güçleri) ile orantılı olarak, kamu harcamalarını karşılamak üzere vergi ödemelidirler. Toplumdaki kişilerin mali güçlerinin göstergesi ise devletin himayesi altında elde etmiş oldukları gelirlerdir. Anayasa'da (m.73.) “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür” denilerek herkesin eşit olarak vergi ödemekle yükümlü olduğu belirlenmiştir. Bu kural gerçekte, vergi yükünün dağıtımını anlamında “adalet-equity” değil, iktisadi anlamda bir “eşitlik-equality”nin gerçekleşmesini amaçlar⁴⁵.

Vergilemede eşitlik dediğimizde hukuki ve ekonomik olmak üzere iki tür eşitlik aklı gelmektedir. Hukuki eşitlik; vergi yasaları karşısında hiçbir ayırım gözetmeksizin tüm yükümlülere aynı hükümlerin uygulanmasını ifade eder. Böyle bir davranış şüphesiz yükümlü psikolojisi açısından son derece uygun bir ortam yaratır. Ekonomik eşitlik ise; ekonomik koşullar itibari ile aynı durumda olanlar için aynı, farklı durumda olanlar için ise farklı vergilendirilmeyi ifade eder. Marjinal fayda kuramına dayandırılan, ekonomik

⁴³ Sakıp Şeker, **Türkiye’de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü**, (Ankara: Türk Harp-İş Sendikası, Haziran 1994),s.7.

⁴⁴ Şeraffettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, (2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitapevi, 1994), s.240.

eşitliğe göre, bireylerin, her ilave gelir ve servetten sağlayacağı faydanın giderek azalacağı öngörülür. Bu ilke, vergi ödeyenler için toplam fedakarlığı minimize ederek, vergi ödeyicisinin direncini minimize etmekten başka bir şey değildir⁴⁶.

Ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık politikaları ile vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı nedenlerle eşitlik ilkesine istisnalar getirilebilir. Örneğin ekonomik kalkınmaya yönelik yatırımlar ve ihracatı teşvik için getirilen düzenlemeler (Ana., m.166.), tarımın ve çiftçinin korunmasına yönelik (Ana., m.45.) düzenlemeler eşitlik ilkesinden ayrılmayı zorunlu kılmakla birlikte Anayasa'nın diğer hükümlerinde öngörülen amaçların gerçekleşmesini hedef almışlardır. Vergi hukukunda kabul edilmiş olan tahakkuk ve tahsil zamanasını da, vergi borçlarını zamanında ve düzenli ödeyen yükümlüler açısından eşitsizliğe sebep olmaktadır. VUK'nda da bazı durumlarda verginin normal usullerle tahakkukundan vazgeçilerek, vergi yönetimi temsilcileri ile yükümlünün uzlaşmaları sonucunda anlaşılan tutar üzerinden tahakkuk etmesini kabul etmiştir. Uzlaşma yolu ile tahakkuk eden vergi normal yasal usule uygun olarak tahakkuk etmesi gereken vergiye göre farklılık göstereceğinden, eşitlik ilkesine aykırılık taşır⁴⁷.

Eşitlik ilkesi, belirli bir hukuk kuralı dolayısıyla değil de fiili bazı durumlar nedeniyle de bozulabilmektedir. Örneğin; vergi denetiminin yetersizliği ve eksikliği bu ilkeyi bozmaktadır. Çünkü, yükümlülerin ancak bir kısmı denetlenebiliyorsa yükümlüler arasında haklı bir nedene dayanmaksızın bir ayırım söz konusudur. Yine vergi yönetiminin neden olduğu vergi hataları ile yükümlülerin yaptığı vergi kaçakçılığı da eşitlik ilkesine aykırıdır. Aynı durumdaki iki kişiden birinin vergi kaçırıp diğerinin vergisini ödemesi durumunda da eşitlik ilkesinin ihlali söz konusudur.

⁴⁵ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, (5. Baskı. İstanbul: Filiz Kitapevi, 1993), s.191.

⁴⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, s.120.

⁴⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, **a.g.e.**, s.42-43.

3.1.2. Belirlilik İlkesi

Bu ilkeye göre, toplumda kişilerin ödeyecekleri vergilerin keyfi olmaması gerekir. Fertler ödeyecekleri verginin ödeme zamanını, ödeme biçimini ve miktarını açık ve kesin olarak bilmelidirler. Bu belirlilik, hem yükümlüler hem de diğer kişiler bakımından önceden açık ve net bir şekilde sağlanmış olmalıdır⁴⁸. Smith'in vergilemede belirlilik kuralına bu derece önem vermesinde 18 yy koşulları büyük rol oynamıştır. Vergi yönetiminin henüz örgütlenmediği, vergilerin iltizam usulü ile tahsil edildiği, ahlak ve eğitim düzeyleri düşük vergi mültezimlerinin her türlü rüşvete açık oldukları bir dönemde vergi yükümlülüklerinin –maliye memurlarına geniş bir takdir hakkı bırakacak kadar- belirsiz oluşu, yükümlülerin çıkarlarına ters düşen durumların ortaya çıkmasını daha da kolaylaştırıyordu. Smith'in zamanında ortaya atılmış olduğu bu kuralın günümüzde de geçerliliğini yitirmediğini görmekteyiz. Özellikle az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerin pek çoğunda bu durumlara rastlamak mümkündür⁴⁹.

Belirlilik ilkesi, yükümlülerin hukuki güvenliğini korurken diğer taraftan da vergi yönetiminde istikrar sağlamaktadır. Bu ilke vergi yükümlülerinin, hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığı ile yaptığı müdahaleleri önceden görmelerini ve durumlarını buna göre ayarlamalarını gerektirmektedir. Yükümlüler böylece geleceğe yönelik planlarını buna göre yapabilecekler, vergilendirmede keyfilik de önemli ölçüde önlenecektir.

3.1.3. Uygunluk İlkesi

Bu prensibe göre, her verginin yükümlüler için en uygun zaman ve biçimde alınması gerekir. Özellikle devletle vatandaşlar arasındaki ilişkilerin kötü, vergi ahlakının zayıf ve vergi zihniyetinin olumsuz olduğu ülkelerde yardımcı nitelikte olan bu ilkenin mali psikoloji açısından oynadığı rol oldukça önemlidir. Bir vergi politikasının yükümlülerin vergi ödeme eğilimlerini olumlu yönde etkilemek ve böylece vergi kaçakçılığına teşebbüs hallerini mümkün olduğu kadar sınırlandırarak, vergi gelirlerini artırma

⁴⁸ Aksoy, a.g.e., s.242.

⁴⁹ Turhan, a.g.e., s.192.

konusunda yapacağı çabaların başarısı, diğer etkenlerle birlikte “uygunluk ilkesi”nin hangi ölçüde dikkate alındığına bağlıdır⁵⁰.

Teorik olarak çok olumlu bir yapısı bulunan uygunluk ilkesinde uygulama bakımından bazı güçlüklerle karşılaşmaktadır. Şöyle ki, yükümlüler için en uygun olan bir ödeme zamanı, vergilerin konjonktüre hareketlere uyumu açısından olumsuz sonuçlar doğurabilir. Vergi borcunun hesaplanması ile ödenmesi bakımından vergi ödeyicilerinin yerine getirmekle yükümlü oldukları görevlere ilişkin münferit vergilerdeki hükümlerin, vergi ödeyicilerinin mümkün olan bütün kolaylıklardan yararlanabileceği şekilde düzenlenmesi gerektiği ifade edilmekle birlikte, bu düzenlemelerde üst vergileme ilkeleri ile takip edilen amaçlara uymak gerekliliği doğmuştur. Yükümlüler vergilerini öderken, vergi yönetiminden kendilerine çeşitli kolaylıklar sağlanmasını istemektedirler. İşte, bu isteklerin yerine getirilmesi sırasında “mümkün olduğu kadar kolaylık, gerektiği kadar sertlik” gösterilmesi gerekir⁵¹.

Verginin ideal bir şekilde tarh ve tahsil edilebilmesi için, mümkün olduğu kadar vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönem içinde ödenmesini sağlamak gerekir. Bu, kaynakta tevkif veya stopaj usulü ile sağlanmaktadır. Stopaj usulü ideal pratik ve kolay bir yöntem olmasına rağmen uygulama alanı sınırlıdır. Nitekim, vergi sistemine peşin ödeme yöntemi getirilerek sınırlılık yok edilmeye çalışılmıştır. Verginin yükümlüler için en uygun zamanda alınmasına örnek olarak ise zirai kazanç yükümlülerinin beyan edecekleri vergileri ödeme süresi Mart ayı değil Ekim-Kasım-Aralık ayları olarak düzenlenmesi gösterilebilir.

3.1.4. İktisadilik İlkesi

Adam Smith’in iktisadilik ilkesi, tarh ve tahsil masraflarının mümkün olduğu kadar düşük olması gerektiğini ifade etmektedir. Yani, yükümlülerin vergi dolayısıyla cebinden çıkan para ile hazineye giren para arasındaki fark en düşük düzeyde olmalıdır. Aynı zamanda paranın yükümlünün cebinden çıkması ile hazineye girmesi arasındaki

⁵⁰ Aynı, s.193.

⁵¹ Aksoy, a.g.e., s.242.

süre de asgari olmalıdır. Bazı yazarlar ise, Adam Smith'in bu ilke ile aynı zamanda, verginin tesirleri bakımından ekonomik hayata mümkün olduğu kadar az müdahale etmesinin ve zarar vermesinin de kastedildiğini iddia etmektedirler.

Fakat, F. Neumark bir vergi sisteminin bileşimi ile sistemi oluşturan her bir unsurun teknik yapısını, gerek maliye gerekse yükümlüler bakımından verginin tarh, tahsil ve denetimi dolayısıyla doğan bütün masrafların –vergilemenin iktisadi ve sosyal politikaya ilişkin üst amaçların yeteri kadar dikkate alınması halinde- gerekli olan asgari ölçüyü aşmayacak şekilde ayarlamayı “vergilemede iktisadilik ilkesi” olarak tanımlamaktadır⁵².

3.2. Usul İlkeleri

Yükümlülerin ve bireylerin, yönetimin işlem ve eylemleri karşısında korunmasını sağlamak ve idari karar alma sürecini belli bir usule bağlamak suretiyle yükümlülerin beklediği hizmeti etkili, verimli ve sürekli olarak sunabilmek için usul ilkelerine ihtiyaç vardır. Yönetimin demokratikleşmesi ve şeffaflaşması, bireyle olan ilişkilerinde gizlilikten açıklığa geçiş, idari usul ilkeleri ile mümkün olabilecektir.

Türkiye’de yüzyılı aşkın bir süreden beri, adı konulmadan kamulaştırma, ihale, imar, vs. gibi işlemlerde ve vergi salınması ve tahsilatı gibi konularda değişik idari usuller düzenlenip uygulanagelmektedir. Yönetim alanına giren her türlü kararın alınması, izlenmesi ve uygulanması gerekli “genel idari usul kuralları”nı içeren bir kanun bu güne kadar çıkarılmış değildir⁵³. Bu nedenle idari işlemlerin tesisi sırasında uyulacak usul kuralları geniş ve dağınık bir şekilde kanun, tüzük ve yönetmeliklerde yer almıştır. Daha doğrusu idari faaliyetle ilgili hangi alan düzenleniyorsa o yasal (Kanun, KHK gibi) veya idari düzenlemenin (tüzük, yönetmelik gibi) içine idari faaliyetle ilgili idari usuller konmuştur. Örneğin 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu çıkarılırken, disiplin cezası verilmeden önce ilgilinin savunmasının alınması, kanunla ilgili süreler, disiplin

⁵² Turhan, a.g.e., s.195.

⁵³ Lütfi Duran, “İdari Usulün İlkeleri ve Kapsadığı Konular”, *Amme İdaresi Dergisi*. Cilt no 31, Sayı no 2, (Haziran 1998), s.4.

cezalarına karşı yapılacak itirazlar ve itiraz mercileri düzenlenmiştir⁵⁴. Vergi ilişkisinde ise hak ve yükümlülüklerin gerçekleştirilme usulleri V.U.K.'da düzenlenmiştir.

Bu durum, yürütme organının uzantısı olarak kamu yönetiminin dolayısıyla vergi yönetiminin kamu hizmetini etkili ve verimli yürütmesini önlediği gibi, özellikle bireylerin yönetim karşısında yargı öncesinde korumasız kalmasına neden olmakta, yönetim-birey ilişkilerinde istenilen sonucun elde edilmesini engellemektedir. İdari usul, yönetimin, kamu gücünü kullanarak bireylerin hak ve çıkarlarını etkilemeden önce, ilgililerin bir takım hak ve yetkilerle donatılarak, idare makamı önünde menfaatlerini korumalarına imkan sağlayan bir müessesedir. Birey, yönetimin işlemlerinde izleyeceği usulü önceden bilecek ve kendisi hakkında tesis edilecek işleme konu bilgi ve belgelere kolaylıkla ulaşacaktır. Dolayısıyla kendini güvencede görecektir. Ayrıca, yönetimin gerektiğinde sorumluluktan kaçmadan ya da işi idari yargıya havale etmek gibi kolay bir yolu seçmeden, idari işlemi durdurması, değiştirmesi, geri alması, kaldırması hallerinde, birey-toplum ve yönetim arasındaki çıkarlar dengelenecektir. İdari usul düzenlemesinin amacı, kamu yönetiminin tespit edilecek belli kurallar içerisinde çalışmasını, kamu hizmetinin yürütülmesini düzenlemek ve yönetimin insan haklarına saygılı olmasını sağlamaktır. Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesinin 28 Eylül 1977 tarihli kararı "Bireyin İdari İşlemler Karşısında Korunması" başlığını taşımaktadır. Bu kararlar ile Dinlenilme hakkı, Bilgi kaynaklarından faydalanma hakkı, Hukuki yardım ve temsil, İdari işlemlerin gerekçeli olması, İşleme karşı başvuru yollarının gösterilmesi şeklinde beş ilke tespit edilerek bu ilkelerden üye devletlerin yararlanmaları tavsiyesinde bulunulmuştur. Toplumun bilinç düzeyi yükseldikçe, bireyler, kamu yönetimini sorgulamakta, kendisi hakkında alınan kararlara katılmak istemektedir⁵⁵.

Türk vergi sisteminde vergisel olaylarla ilgili usul hükümleri VUK ve 6183 sayılı AATUHK ile düzenlenmiştir. Uyuşmazlıklarla ilgili usul hükümleri ise İYUK ile

⁵⁴ Selçuk Hondu, "İdari Yargılama Usulü Kanununda Yer Alan İdari Usuller ve Uygulaması", İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumuna Sunulan Bildiri, (Ankara, Ocak 1998), s.260.

⁵⁵ Zehra Odyakmaz, "İdari Usulden Beklediklerimiz", İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu, (Ankara, Ocak 1998), s.2-3.

düzenlenmiştir. Vergi hukuku bakımından maddi hukuk-şekli hukuk⁵⁶ ayrımında şekli vergi hukukunun konusuna giren VUK, AATUHK ve İYUK gibi yasalar aynı zamanda genel vergi hukukunun belli konularını da içermekte, düzenlemektedir. Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine bağlı kalınarak her türlü idari denetimi yeterli ve etkili kılacak düzenlemeler gerçekleştirilmeli ve “idari başvuru” müessesesi daha rasyonel bir şekilde oluşturulmalı, anayasa’da belirtilen “dilekçe hakkı”, yükümlüler için işlevsel hale getirilmelidir. Vergi yönetiminin yaptığı tasarrufu geri alması, kaldırması gibi yetkileri mali sonuçlar doğuracak şekilde düzenlenirse, idari yargının yükü hafifleyecektir.

Vergi yönetimi-yükümlü ilişkisinde yönetimin hata yapmasının önlenmesi ve birey-yükümlü yönünden teminat olma amacının gerçekleşmesi için düzenleme yapılması gereken başlıca ilkeler şunlardır: açıklık (aleniyet), katılma, inceleme ve araştırma, dürüstlük ve içtenlik, hukuki güvence ve denge ilkeleridir.

3.2.1. Açıklık (Aleniyet) İlkesi

İdare usullerini, yasal düzenlemeye bağlamış olan bir çok ülkede toplum ve bireyler, yalnız kendileri hakkındaki idari karar ve muamelelere değil, kamuya ilişkin herhangi bir işlem ve belgenin örneğini elde etme hakkına sahiptir. Ancak, idarenin milli savunma ve diplomasi konularında “gizli” kaydını taşıyan belgeleri ile kendi iç düzenine ilişkin karar ve haberleşmeleri açıklama zorunluluğu yoktur. Bununla beraber idare, aldığı kararın oluşmasında yasa ile öngörülen öneri, danışma kararı, inceleme ve araştırma raporları ve benzeri belgeleri ilgililere vermek veya göstermek durumundadır⁵⁷. Ancak , halkın güvenliği, vatandaşların temel hak ve özgürlükleri, uluslararası ilişkiler, kamu düzeni ve ulusal güvenlik ve savunma, suç niteliğindeki olayların araştırılması, ticari ve sınai işletmeler konusunda sır niteliği taşıyan bilgiler gibi hususlar için sınırlar belirlenmelidir.

⁵⁶ “Maddi vergi hukuku, vergi borcu konusunda hak ve ödevlerin doğumunu, sona ermesini ve bunların içeriğine ilişkin hukuki ilkeleri inceler; Şekli vergi hukuku ise, maddi hukukça belirtilen vergi ilişkisinde hak ve yükümlülüklerin gerçekleştirilme usullerini düzenler”, Bkz., Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s.6.

⁵⁷ Duran, a.g.m., s.5.

Bazı hak ve özgürlükler , anayasa'da düzenlenmemiştir. Örneğin bilgi edinme hak ve özgürlüğü de böyledir. Bundan dolayı da bilgi edinme hak ve özgürlüğü anayasal güvenceye sahip değildir. Anayasa bilgi edinme hak ve özgürlüğünü güvence altına almadığı gibi yasaklamadığından da anayasal bir boşluk doğmuştur. Yasa koyucu bu boşluktan dolayı bireylere bilgi edinme hak ve özgürlüğünü tanıyan ya da yasaklayan bir yasa çıkarması konusunda takdir yetkisine sahip görünse de hukuk devleti ilkesinin en önemli gerçekleştirme araçlarından biri olan bilgi edinme hak ve özgürlüğünü yasaklayan bir kanun yapması hem hukuk devleti ilkesine aykırı olur, hem de İnsan Hakları Sözleşmesi ve Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin (77)31 sayılı kararından kaynaklanan devletimizin uluslararası yükümlülüklerine ters düşer⁵⁸.

İdari usulde açıklık ilkesi, karar ve işlemler ile dayandığı bilgi ve belgelerin sözlü olarak ya da radyo-televizyon veya münadi (tellal) aracılığı ile veya askıya çıkarılarak değil, ancak tam metin halinde resmi yayın organlarında zamanında ve süratle yayınlanmak suretiyle uygulamaya geçirilmiş sayılır. Birel işlemlerin açıklığı ise yayından başka ayrıca ilgili kişiye yazılı bildirim ile sağlanmış olabilir. Söz konusu yayının ve bildirim tarihi, hakların doğuşu ve ödevlerle yükümlülüklerin başlangıcı yönünden önemli olduğu kadar, ilişkin buldukları işlemlere karşı açılacak davalar için başvuru sürelerinin belirlenmesi bakımından da birinci derecede etkilidir.

İdarede şeffaflığı ve denetimi sağlamaya yönelik olan açıklık ilkesi sadece gerçekleşmiş karar ve işlemler konusunda değil, bunların görevli ve yetkililerce oluşturulması sırasında da kendini gösterir. İlgililerin karar sürecine katılımı kabul edilen hallerde açıklık ilkesi eylemli ve etkili biçimde gerçekleşir⁵⁹.

⁵⁸ Bkz. " Bilgi edinme özgürlüğü, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 10.maddesinde, "Herkesin anlatım özgürlüğü vardır. Bu hak , kanaat özgürlüğünü ve kamu makamlarının karışması ve sınırlar söz konusu olmaksızın, bilgi ve düşüncelerin alınması ve iletilmesini içerir." biçiminde, iletişim özgürlüğü ile birlikte düzenlenmiştir". Tekin Akıllıoğlu, "Yönetimde Açıklık-Gizlilik ve Bilgi Alma Hakkı", I. Ulusal İdare Kongresi, C.II, (Ankara: Danıştay Yayınları, 1990), s.806.; ayrıca, Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nce 28 Eylül 1977 de kabul edilen (77)31 sayılı kararın (II) nolu ilkesi bilgi kaynaklarından yararlanma hakkı başlığını taşımakta ve "ilgilinin isteği üzerine, idari işlem tamamlanmadan önce işlemin dayanakları olacak bütün veriler hakkında, en uygun gereçlerle bilgi verir" hükmünü içermektedir. **Amme İdaresi Dergisi**, C.II, sayı 1-4, s.4.

⁵⁹ Duran, a.g.m., s.5.

Açıklık ve halkın yönetimin işlem ve eylemleri hakkında bilgi sahibi olması ve bu yolla yönetimi denetlemesi, Türkiye’de yönetimin takdir yetkisine bırakılmıştır. Yönetilenler, kural olarak yönetimin tutum ve davranışlarından, ancak ilgili yönetimin basın ve halkla ilişkiler biriminin, kitle iletişim araçlarına verdikleri demeçlerden bilgi alabilirler. Kamu hizmetlerinin finansmanını ödediği vergi ve benzeri mali yükümlülükleri ile karşılayan bireyler, isterlerse doğrudan yönetime başvurup bilgi alabilmelidirler. Ayrıca, yönetimde kendiliğinden halkla ilişkiler birimleri aracılığı ile, kitle iletişim araçlarından faydalanarak bilgi vermelidir.

Vergi yönetiminde, yükümlüler dilekçe ile başvuru hakkını kullanarak kendileri ile ilgili bir belgenin fotokopisini alma hakkına sahip değildirler. Yasadaki boşluk dolayısıyla vergi yönetimi hangi belgenin nasıl verileceğini belirleme hakkına sahiptir. Yükümlü vergi yönetiminin verdiği bilgi ve belgelerle yetinmek zorundadır. Ticari işletmelerin haklarını korumak, haksız rekabeti önlemek ve serbest piyasa ekonomisinin tam işlemlerini sağlamak için, bilgi edinme hak ve özgürlüğüne sınırlamalar getirilmesi tabiidir. Ancak, yükümlünün kendisi ile ilgili işlemlerde VUK’nun “vergi mahremiyeti”⁶⁰ ile ilgili hükmünde gerekli düzenleme yapılarak, yükümlünün kendisi ile ilgili işlemlerde bilgi edinme özgürlüğü sağlanmalı ve kopyalarını alma hakkı tanınmalıdır.

3.2.2 Katılım İlkesi

Bireylerin ve toplulukların hak ve özgürlüklerini doğrudan etkilemeye yönelik idari kararların alınmasından önce, ilgililere bir tür savunma hakkı tanınması gerektiği gibi, onları dolaylı olarak etkileyen konularda da kendilerine görüş ve düşüncelerini bildirme fırsatı verilmesinde, her iki taraf için de yarar vardır. Böylece idari işlemlerin oluşturulmasına ilgililerin de katılımı sağlanmış olur. İdari kararların alınması sürecine ilgililerin katılması olayının en eski ve tipik örneği, kamu görevlileri hakkındaki disiplin kovuşturmasıdır. Burada yargılama usulüne yaklaşan bir yöntem izlendiğinden; yönetim

⁶⁰ Bkz. VUK. m.5. “... mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler...”

önünde savunma hakkı ve dolayısıyla tartışmalı ya da çekişmeli bir uygulama söz konusudur.

Birden çok kişiyi aynı şekilde etkileyebilecek idari uygulamaların yapılmasında, bunların veya temsilcilerinin hazırlık çalışmalarında dinlenmelerine, görüş ve düşüncelerini sözlü ve yazılı olarak bildirmelerine ve yönetimi aydınlatmalarına imkan sağlanmalıdır. Yönetim meslek, sanat erbabı, esnaf, çiftçi, köylü, işveren, öğrenci, sporcu vs. sosyal gruplara ilişkin genel düzenleyici işlemleri ve tedbirleri hazırlayıp, belirli kararları alırken ilgili meslek kuruluşlarının, sendikaların, derneklerin, vakıfların, yetkili idare organlarının bunlar hakkındaki görüş ve düşüncelerini isteyip elde etmesi, yönetime demokratik katılımı sağlar. Bu işlerde görevli ve yetkili olanlar, ilgililerin görüş, düşünce, istek ve dileklerini kabul edip etmemekte tamamen serbest ise de; bunlardan etkilenmekten kamuoyu önünde kolayca kaçınamazlar⁶¹.

Vergi yönetimi-yükümlü ilişkisinde vergi alacaklısı ve vergi borçlusu olmak üzere iki taraf olduğunu söylemiştik. Vergi borçlusu olarak taraflardan biri konumundaki yükümlüler, vergi kanunları çıkarılırken meslek odaları ve baskı grupları aracılığı ile fikir ve düşüncelerini iletip her iki tarafında çıkarları doğrultusunda karar verilmesini sağlayabilirler.

3.2.3. İnceleme ve Araştırma İlkesi

İdare herhangi bir işlem yapmak istediğinde, bu girişiminde doğru ve yerinde bir sonuca varabilmek için, ele aldığı konu veya sorunu ciddi şekilde incelemek ve araştırmak durumundadır. Bütün kişilerin ve kuruluşların karar alma sürecinde yapması doğal ve gerekli olan bu uygulamalar, kamu yararı ve kamu düzeni, bireylerin ve toplulukların hak ve özgürlüklerinin söz konusu olduğu idari işlemlerin oluşturulmasında idare için bir kat daha önemli ve zorunludur.

Mevzuatta bazı idari kararların alınmasından önce, nelerin nasıl incelenip araştırılacağı ve hangi uzman görevliye veya kurula danışılıp görüş ve düşüncelerinin

⁶¹Duran, a.g.m., s.6.

elde edilmesi gerektiği görülmektedir. Yasal düzenlemeler idareye danışma yükümlülüğü koyduğu hallerde verilecek mütalaa uymak zorunluluğu getirebileceği gibi, onu bu hususta serbest de bırakabilir ki büyük çoğunlukla durum böyledir.

Yönetim, yasalarda öngörülmeven durumlarda da, işlem yapmadan önce o konuda danışma kurullarından, uzman görevli veya kurullardan mütalaa isteyebilir; fakat buna hiçbir şekilde uymak zorunda değildir, dilediği gibi karar verebilir. Bir idare hukuku genel kuralı gereğince yönetim, birel kararlar almadan önce olayı ve ilgilinin durumunu özel bir inceleme ve değerlendirmeye tabi tutmakla yükümlüdür. Belli bir konu ve sorun hakkında daha önce verilmiş prensip kararı veya emsal karar uyarınca aynı yada benzer durumda bulunan kişilere seri halinde formül ya da klişe kararlar uygulanmasına girişmek, özel inceleme ve değerlendirme yapma kuralına aykırı düşer.

Uygulamadan sonra, ilgililer yapılan işlemlerin sebeplerini sorup öğrenmek hakkına sahiptir. Sadece gerekçenin altında saklı ve gizli kalması gerekli görülen ve açıklanması zararlı sayılan bir “devlet sırrı”, “meslek sırrı” veya “kişilerin özel hayatı veya ticari ve mali itibarı” ile ilgili bir husus varsa, bu nitelikteki sebepler karar metninde gösterilmeyebilir. Yönetim, kural olarak her çeşit işlemi gerekçelendirme ve bunu ilgililerin bilgisine iletme yükümlülüğü altında olmalıdır. Böylece yetkili ve görevliler, karar verirken iyice düşünüp taşınmak gereğini duyarlar, yersiz ve yanlış işler yapmaktan sakınmış ve gereksiz davaların açılmasını önlemiş ve yargı mercilerinin çalışmalarını kolaylaştırmış olurlar⁶².

Vergi yönetimince yükümlü adına yapılan işlemlerde örneğin ihbarnamelerde tarhiyat gerekçesi ekleri ile birlikte yükümlüye tebliğ edilmeli, yapılan vergi incelemeleri ile ilgili raporlar, yükümlüye tebliğ edilmeli vs. gibi örnekler çoğaltılabilir. Yükümlü hakkında yapılan işlemler için kendisine yazılı olarak bilgi verilmeli, vergi dairesince yapılan işlemlerden haberdar edilmelidir.

⁶² Aynı, s.8.

3.2.4. Dürüstlük ve İçtenlik İlkesi

Yönetim ile kişiler arasındaki ilişkilerde, her iki taraf da dürüstlük ve içtenlikle davranmak durumundadır. Bu konuma, karşılıklı iyi niyet ve doğruluk ilkesi de denilebilir. Yönetim, bireylere eşit muamele yapmakla yükümlü bulunduğu için, daima objektif ve tarafsız olmak zorundadır. Buna karşılık bireyler de konu ve sorunlarını, sahip oldukları nitelikleri koşulları ve bunlara ilişkin bilgi ve belgeleri doğru ve tam olarak yönetime sunmak durumundadırlar.

O nedenle, yönetim, istem üzerine veya kendiliğinden ilgililere ileteceği bilgi ve belgelerin gerçeğe uygun, doğru ve tam olmasına dikkat ve özen göstermelidir. Bireyler, yönetimin yanlış ve eksik bilgi ve belgelerinden dolayı aykırı veya olumsuz bir duruma düşmekten sorumlu tutulamazlar. İlgililer de, yönetime verdikleri yalan, yanlış ve noksan bilgilere ve uydurma belgelere dayanılarak alınan olumlu kararlardan yararlanamazlar; tersine idari ve adli kovuşturmalara uğrayabilirler.

Bu itibarla, idari usul düzenlemeleri arasında, karar alma süreci boyunca idarenin objektif ve tarafsız davranmaması veya ağır ihmali yüzünden yaptığı işlemlerin sakat sayılmasından ve doğabilecek zararlardan sorumlu olduğu; bireylerin hileli davranışları ile yönetimi yanıltmış olması sonucu verilen kararın bozuk kabul edileceği ve böylece haksız sağlanan çıkarların geri alınacağı yolunda genel kurallar getirilmesi yararlı olur. Devlet memurları kanununda ikinci duruma ilişkin benzer durumlar vardır⁶³.

Yükümlüler, vergi yönetimine yanlış bilgiler vererek yanıltma yolunu seçerse maddi müeyyidelerle karşılaşacaktır. Vergiye tabii ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükellefleri, kolektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları işe başlama ile ilgili keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar (VUK m.153.). Yine bu yükümlüler işi bırakma ile ilgili keyfiyeti de vergi dairesine bildirmeye mecburdur. Adres değişiklikleri, iş değişikliklerinin bildirim gibi hususlarda da zamanında ve doğru bilgiler vergi dairesine ulaştırılmalıdır. Yükümlülerin vergi dairesine her nevi bilgi ve belgeyi dürüst ve içtenlikle

⁶³ Aynı, s.9.

sunduklarında haksız bir vergilendirme ile karşılaşılacaktır. Nitekim vergi yönetimince elde edilen bilgi ve belgeler tarafsızlık ve dikkatle incelenerek yükümlülerin haksız vergilendirilmesi önlenecektir. Bildirimlerini ve kanuni ödevlerini süresinde yerine getiren bir yükümlü ile ilgili olarak fazla tahakkuk ettirilerek tahsil edilen verginin iadesi yükümlünün yazılı talebi olmadan yerine getirilmemekte ve yükümlünün karşı karşıya kaldığı haksız durum vergi yönetimince maddi bir tazminle telafi edilememektedir. Diğer taraftan zaman zaman çıkarılan vergi aflarının da vergisini süresinde ödeyen yükümlüler açısından eşitsizlik yarattığı düşünülmekte, vergi yönetiminin yükümlülere eşit, tarafsız ve objektif davrandığı konusunda şüphelere sebep olmaktadır.

Vergi yönetimi-yükümlü ilişkilerinde karşılıklı iyi niyet, dürüstlük ve içtenliğin ilke edinilmesi olumlu sonuçlar verecektir. Vergi bilinci oluşmuş, vergi ahlakına sahip yükümlü kitlesi ve objektif, dürüst ve içten davranan bir vergi yönetimi gerekliliği görülmektedir.

3.2.5. Hukuki Güvence İlkesi

Yönetim bazı durumlarda söz, hareket veya işaret olarak ortaya çıkan kararlar alabildiği gibi bireylerin başvurularını yanıtsız bırakmış olabilir. İlgililer bu tür davranış ve tutumlar karşısında çaresiz kalmış görünürler. İşte bu güçlükler ve çıkmazların aşılabilmesi için, idari usul önlemleri olarak yönetime bir takım ödevler yüklenmiş, bireylere de olanaklar tanınmıştır.

Yönetim, sözlü ve eylemli kararlarını ilk fırsatta ve tez elden yazılı şekle dönüştürülüp ilgiliye tebliğ etmelidir. Böyle yapılmadığı takdirde; bu kimse karar metni sunulması ve dava açma süresi şartlarına bağlı olmaksızın, her zaman yargı yoluna başvurabilir. İstem ve dileklerin yanıtsız bırakılması halinde de belirli bir bekleme süresinin dolması üzerine ilgililerin sükutla oluşan zımni ret kararına karşı, dava açabilecekleri kabul edilmektedir. İdari kararların yazılışında uyulması gerekli belli bir şekil koşulu yok ise de, açık ve kesin bir ifade taşıması gerekmektedir. Anlam ve kapsamı belirsiz işlemlerin açıklığa kavuşturulması için, ilgililer bunları yapanlara dava

açma süresi içinde başvururlarsa, süre aşımını kesebilmelidirler. Ancak, karar metninde tarih, numara, mühür ve kaşe yokluğu şekil noksanı sayılmakta; görev unvanı belirtilen bir kimsenin imzasının bulunması yeterli görülmektedir. Müşterek kararnamede karşı imzanın da bulunması gereklidir.

Yönetimin yaptığı düzenleyici genel işlemler usulüne uygun olarak yayınlanmadıkça aldığı birel ve kolektif kararlar ilgililere usulü dairesinde tebliğ edilmedikçe yürürlüğe girmeyeceğinden ve hüküm ifade etmeyeceğinden, uygulamaya konulamaz ve bunlar için dava açma süreleri işlemeye başlamaz. Bunların varlığını ve hatta içeriğini dışarıdan öğrenmiş olmak, hiçbir bakımdan yeterli sayılamaz.

Yükümlülere yapılacak tebligatta esas kararlardan başka, buna karşı başvurabilecek yargı merciinin unvanı ve yeri, dava süresi, davalı durumuna konulacak makamın adının da bildirilmesi gerekli sayılmalıdır. Nitekim VUK'na göre (m.25-35) tarih ve tahakkuk işlemlerinde bu bilgilere yer verilmelidir. Ayrıca, dava açma süresinin işlemeye başladığı gün noktasında anlaşmazlık halinde vergi yönetimi, kararını yükümlüye tebliğ ettiği tarihi kanıtlamak durumunda bulunduğundan bunu gösteren ilgilinin imzaladığı alındı belgesini elde edecek şekilde tebligat yapılmalıdır (VUK. m.93 ve müteakip maddeler).

İdari yargılama usulü kanununda düzenlenen (m.10-11) zımni ret müessesesi, yükümlülerin gerek eylem ve işlem yapılması için gerekse yapılan bir işleme karşı idareye başvurmaları halinde vergi yönetimine cevap verme zorunluluğu getirmemektedir. İYUK 60 günlük sürede cevap verilmemesi durumunda isteğin reddedilmiş sayılacağını hükme bağlamıştır. Altmış günlük zımni ret süresi, vergi yönetimince cevap vermeme hakkı olarak algılanmakta, ivedi durumlarda yükümlülerin ağır sonuçlarla karşılaşması mümkün olmaktadır. Ayrıca vergi yönetiminin cevap vereceği beklentisi içinde olan yükümlüler, dava süresini kaçırabilmektedirler. Bu sebeple, yönetim, yapılan başvuruları belirli bir sürede yanıtlamakla yükümlü tutulmalıdır⁶⁴.

⁶⁴ Turhan Yıldırım, "İdari Usul Yasası Kapsamında İdareye Başvuru", İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu'na sunulan bildiri, (Ankara. Ocak 1998), s.249-250.

“Şekilde koşutluk” ya da “paralellik” denilen bir idare hukuku kuralına göre; bir işlemin değiştirilmesi, kaldırılması ve geri alınmasında, bunun yapılması sürecinde izlenen şekil ve usul kurallarına uyulmak gerekir. “Yetkide koşutluk” kuralına oranla uygulanmasında bazı sapmalar ve ayrımlar gösterebilen “şekilde koşutluk” esasına usul kuralları arasında yer verilmesi uyarıcı ve yararlı olur. Bütün bu düzenlemeler yönetime bir takım külfetler yüklemekte ve karar sürecini uzatmakta ise de; bireylerle topluluklarını koruyan zorunlu hukuki güvenceler oluşturmaktadır⁶⁵. İdari yargıya düşen görev bireyleri kamu otoritelerine karşı savunma görevidir. Yükümlülerin haklarının korunması da idari yargı tarafından sağlanmaktadır. Kararların yerine getirilmesi kural olarak davalı olan vergi yönetimine düşmektedir. İdari yargı kararlarının yerine getirilmesine ilişkin olarak (Ana. M.138.) “...Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiç bir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez” genel hükmü dışında, yalnızca idari yargılama usulü kanununda (m. 28-52)⁶⁶ esas ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin yasal düzenlemeler mevcuttur. Ancak, idare haklı olduğuna inandığı ve bunu savunduğu bir dava sonunda aksi yönde verilen bir karara, taraf psikolojisi içinde buruk yaklaşmakta, otoritenin sarsılacağı endişesi ile kararın uygulanması konusunda hızlı davranmamaktadır⁶⁷.

3.2.6. Denge İlkesi

İdari usul kuralları bireylere ve topluluklarına güvence ve yararlar sağlarken, yönetime de ödevler ve yükümlülükler getirmektedir. Bu kuralların, yönetimin gerçekleştirmekten sorumlu olduğu kamu düzeni ve kamu hizmetleri konularındaki

⁶⁵ Duran, a.g.m., s.10.

⁶⁶ İYUKm.28. “Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez. Ancak, haciz ve ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir...”; m.52. “Temyiz veya itiraz yoluna başvurulmuş olması, hakim, mahkeme veya danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay dava dairesi kurulu veya itirazı incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilir...”

⁶⁷ Orhun Yet, “Yargı Kararlarının Uygulanması”, İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu’na sunulan bildiri, (Ankara. Ocak 1998), s.255.

etkinliklerini kösteklememesi, geciktirmemesi, güçleştirmemesi için; insan hakları ve temel özgürlükler ile kamu yararı ve toplumsal çıkarlar arasında duyarlı ve adil bir dengenin kurulması, gözetilmesi ve sürdürülmesi zorunludur.

Kamu yönetimi, toplumda güvenliğin, düzenli ortak yaşamın, esenliğin ve gelecek güvencelerinin sağlanması konusunda güç koşullar ve çetin sorunlarla karşı karşıya bulunmaktadır. Yönetimin bu zorlukları aşabilmesi ve işlevini gereği gibi yerine getirebilmesi, izlemek durumunda olduğu idari usul sürecinin fazla uzun ve katı olmamasına bağlıdır.

Bu itibarla, idari usullerin gerek düzenlenmesinde, gerek yönetsel ve yargısal uygulamalarında kamusal yarar ve gerek ile özel çıkar ve istekler arasında denge, sürekli olarak özenle ve dikkatle göz önünde tutulmalıdır. Yükümlülerin hak ve özgürlükleri korunurken vergi yönetiminin de sorumlulukları engellenmemeli, iş yapamaz hale getirilmemeli, her iki taraf içinde denge sağlanmalıdır⁶⁸.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ YÖNETİMİ-YÜKÜMLÜ İLİŞKİLERİNE GENEL BAKIŞ

1. VERGİ YÖNETİMİNİN YÜKÜMLÜ TARAFINDAN GÖRÜNÜŞÜ

Mevcut vergi yönetimi, 19. yüzyılın ortalarında defterdarlığın Maliye Nezareti olarak örgütlenmesinden bu süre içinde geçen bir buçuk yüzyıllık bir geçmişin günümüze ulaştırdığı bir kurumdur. Bu uzun sürede çok çeşitli değişiklikler geçirmesine rağmen çeşitli noktalarda uzak geçmişin izlerini ve alışkanlıklarını korur. Osmanlı döneminde “Rüsumat Müdür-i Umumiliği” olarak Maliye Nezareti bünyesinde çalışan vergi yönetimi cumhuriyetle beraber, yapısı değiştirilmeden Maliye Bakanlığı’na bağlı olarak çalışmalarını sürdürmüştür.

Vergi, kamu harcamalarını karşılamak üzere zorla alınan ve karşılıksız olan bir kamu geliri türüdür. Cebre dayanması, kişiselleştirilen bir karşılığının olmaması bireyleri vergiye karşı tepkide bulunmaya itmektedir. Vergi, ne denli kutsal amaçları olursa olsun yükümlüler açısından sevimsiz bir yük olarak görülmektedir.

1.1. Vergi Dairelerinde Karşılaşılan Sorunlar

Türkiye’de özellikle vergi ödeme dönemlerinde vergi dairelerinin önu hıncahınc doludur. Batılı ülkelerde bu kalabalık pek görülmemektedir. Bunun nedeni plastik para denilen kredi kartı, banka kartı, çek gibi modern tedavül araçlarının devreye girmesidir. Bu şekilde hesaptan hesaba nakiller vergi dairelerini de ferahlatarak daha etkin işlerle uğraşmalarını sağlamaktadır⁶⁹. Vergi dairesine giden yükümlüler, vergileme işlemlerindeki formalite yoğunluğunun abartısı karşısında, literatürde “vergi çılgınlığı-

⁶⁸ Duran, a.g.m., s.10.

⁶⁹ Sadık Kırbaş, “Türkiye’de Vergi Kaçağı Sorunu”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı no 43, (Ocak-Şubat 1993). S.10.

hyper fiscalite” ya da “vergi işkencesi-inquisition fiscale”⁷⁰ olarak adlandırılan psikoloji içerisine girmektedirler.

Vergi dairesinde, yükümlülerin saptanması, vergilerin salınması, anlaşmazlıkların çözülmesi, tahsilat, uzlaşma, denetim alanlarında çeşitli eksiklikler, yanlışlıklar ve mükerrerlikler vergi yönetiminin etkinliğini azaltmaktadır. Türkiye’de vergi dairelerinde sıkışıklığa, aksaklığa yol açan uygulamaların rızaen ve cebren tahsilat işlerinden kaynaklandığı gözlenmiştir. Her ay beyanname verme ve vergi yatırma dönemlerinde vergi daireleri işlem yapamaz hale gelmekte, cebren tahsilatta ise, hacizli malların saklanması ve paraya çevrilmesi sorun olmaktadır⁷¹.

Yükümlüler vergi dairelerine gitmeye çekinmektedirler. Vergi yönetiminin yükümlülerle ilk defa karşılaştığı yer olan vergi dairesinde karşılaşılan iletişim bozukluğu, haksız yere ihtilafa düşme, işlerine kayıtsız kalınması, sorulara yanıt alınmaması gibi sorunlar, yükümlüleri vergi dairesinden ürkütmektedir.

Yükümlüler, vergi yönetiminin örgüt geliştirmesini ve yeniden yapılanmayı sağlayamadığı, etkinliği ve verimliliği olmadığı kanaatini taşımaktadırlar. Bunun nedeni de, yükümlülerin ve vergi memurlarının insan olma özelliklerinin göz ardı edilmesidir. Yükümlü ile yüz yüze ilişkisi sebebi ile yeterli eğitimi almış, işini iyi bilen ve seven, verimli çalışan ve kaliteli kamu hizmeti sunan bir vergi memuru olması gerekirken, yükümlülerin karşılaştığı insan prototipi, işinde isteksiz, verimsiz, bezgin, asık suratlı ve yetersiz ücret almaktan dolayı işinden uzaklaşmış bir insandır.

Politik yapılanmanın da etkisiyle kamu sektöründe yaşanan “gizli işsizlik” vergi yönetiminde de yoğun olarak yaşanmaktadır. Buna karşın vergi dairelerinde verilen kamu hizmeti, bu süreç dahilinde hantallaşmış ve işlevsel güç ve etkinliği⁷² yıllar boyunca azalma eğilimi göstermiştir. Vergi yönetimi olarak personel ihtiyacının

⁷⁰ Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu** (Ankara: 1992), s.30.

⁷¹ Uçar Demirhan, “Vergi Yönetimi Reformu”, **Maliye Dergisi**, Sayı no 115, (Ekim-Kasım-Aralık 1993, Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama Kurulu Başkanlığı), s.22.

⁷² Sadettin Doğanıyigit, “Kamu Personel Reformu Gerekli mi?”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı 281, (Ekim 1998), s.95.

tespitinde verimlilik-maliyet-hizmet kavramları arasındaki ilişkilerin göz ardı edildiği gözlenmektedir⁷³.

Yükümlülerin, vergi kanunlarının sık sık değişmesinden, oldukça karışık bir dille yazılmasından dolayı yasaları anlayamadıkları dolayısıyla vergi kanunlarını yorumlayamadıkları görülmektedir.

1.2. Yükümlünün Vergi Memuruna Bakışı

Vergi yönetiminin alt seviyeli personelinin eğitim seviyesi çok düşüktür. Özellikle taşra teşkilatında yani defterdarlıklar ve mal müdürlüklerinde zamanında istihdam edilmiş personelin bu süreç içinde terfi ederek yönetici konumuna gelmiş olmaları, eğitim seviyeleri ve formasyonları düşük olan bu personelin görevlerinin etkinliklerini azaltmaktadır. Yükümlülerle ilk el ve vasitasız ilişkide bulunan bu personel yükümlüler tarafından yeterli ağırlık ve saygıyı görememekte ve vergi yönetiminin etkinliğinde olumsuzluklara sebep olmaktadır. Yönetici konumunu işgal eden bu personelin mesleki bilgi ve becerisi sınav sistemi uygulanarak ölçülmesine rağmen yönetim bilimi ve insan psikolojisi açısından yeterli eğitim verilmemesi, zaman zaman hizmet içi eğitim seminerleri düzenlenmesine rağmen bu seminerlerin amacına ulaşmaması ve göstermelik olmaktan öteye gidemeyişi, insan unsuruna önem verilmeyişi, vergi yönetiminde kaosun yaşanmasına ve olumsuzlukların yükümlülere yansımaya, dolayısıyla vergi yönetimi ile yükümlü arasındaki uçurumun büyümesine neden olmuştur.

Sürekli değişiklik halinde olan vergi kanunlarının ve diğer kanunların ana hükümlerini anlayıp uygulamak için hukuk, maliye, iktisat, muhasebe, ticari hesaplar gibi konularda personel bilgili kılınmak zorundadır. En iyi kanunların bile çok kötü uygulayıcıların elinde ne kadar kötü kullanılacağı unutulmamalıdır.

Vergi yönetimine personel yetiştiren Maliye Meslek Lisesi ve Maliye Meslek Kursları iyi bir amaçla kurulmuş olmasına rağmen tasarruf genelgesi neticesinde

⁷³ Aynı, s.95.

Maliye Meslek Liselerinin kapatılmasına karar verilmiştir. Personelinin günün şartlarına uyum sağlayabilmesi için açılan eğitim birimlerinin kapatılması olumsuz bir sonuçtur. Eğitim ve bilgi eksikliğiyle kendini yenileyemeyen bir personelin vergi yönetimini uğratacağı zararlar dikkate alınmalıdır. Bilgili ve bilinçli personelin kendi aralarındaki pozitif iletişim, yükümlülere de yansiyacaktır. Türkiye’ de vergi yönetiminin “insan ve teşkilat sorunu”⁷⁴ olduğu gündemdedir. İnsana yapılan yatırım oldukça önemlidir. Vergi memurları da bir insandır ve insanların gösterdiği doğal tepkileri vermektedirler. Personel yönetimini bilimsel olarak algılayamayan yöneticiler, vergi yönetiminin verimsizliğine yol açmaktadırlar. Teşkilat ise insan, teçhizat, teknolojik verimlilik ve yönetici unsurları ile birlikte vardır. Teşkilatı uygun zamanda, beklenen yerde, yeterli personeli, yeterli teknolojiyi aynı konuya yönelten kişiler yönetimi oluştururlar ve yönetimin ilişkide bulunduğu kitleyle doğru iletişim kurarak doğru mesajlar ulaştırırlar.

1.3. Yükümlü-Vergi Ödeme İlişkisi

Tüm dünyada hükümetler, “yönetmek harcamak demektir” sözünü doğrularcasına kamu gelirlerini toplayan ve harcayan organizasyonlar olarak, önemli bir güç kaynağıdır. Hükümetlerin gelir toplama ve bunları harcama yetkisinin, bütçe kanunundan alınan yetkiyle vergi yönetimi tarafından yürütüldüğünü daha önce belirtmiştik. Kamu gelirlerinin toplanması ve harcamaların yapılması konusunda, çeşitli denetim mekanizmalarının oluşturulmasına rağmen, kamu kaynakları üzerinde yoğun suistimallerin yaşandığı, hatta üniversitelerin açılış konuşmalarında bile gündeme getirildiği görülmektedir. Öğrenilen yolsuzlukların, artık, kamu yönetimlerinin bu işlerle ilgili birimlerine değil gazete köşe yazarlarına bildirilmesi, yolsuzlukları yapanlardan çok, ihbar ve şikayet edenlerin zarar görmeye başlamalarının ortaya koyduğu bir sonuçtur. Yolsuzlukların odak noktasında, kamu görevlileri -vergi yönetimi bağlamında uygulayıcı memurlar- olarak en alt birimdeki memurdan hiyerarşik düzen içerisinde en yüksek dereceli memur bulunmaktadır. Bazen, bir kamu bir kamu ihalesinde satın alınacak mal ve hizmetlerin olduğundan çok daha yüksek bedellerle satın alınması, bazen, bir kamu arazisinin yasalara aykırı bir şekilde tahsisi; bazense

⁷⁴ Altan Tufan, “Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Gereği”, Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Paneli, (İstanbul. 21 Ocak 1991). s.30.

harcamalarda sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler kullanılarak bağlı bulunulan kurumun zarara uğratılması şeklinde görülmektedir. Kamu kaynaklarının israf edilmesi ve yolsuzluklar, vergi yönetimine ve personeline, başka bir deyişle devlete duyulan güvenin yükümlüler açısından azalmasına hatta tamamen ortadan kalkmasına sebep olmaktadır⁷⁵.

Kayıt dışı ekonomi alanına giren bir fiil her şeyden önce kamu düzenini bozmaktadır. Arkasında faili bilinmeyen suçlar bırakmaktadır. Suçları cezalandırmasını başaramayan bir devlet de görevini yapmamış sayılır⁷⁶. Kayıtdışı ekonomiyi önleyemeyen ve kazançlarını vergileyemeyen bir vergi yönetimi profili yükümlüler arasında adalet ve eşitlik duygularının sarsılmasına ve neticesinde vergi mukavemetine yol açmış, yükümlülerin vergi idaresine güveni sarsılmıştır.

1.4. Bilgi ve Belgelere Ulaşma

Vergi yönetimi, yönetimin yapısı, personel, personel dağılımı, personel başına düşen yükümlü sayısı, vergi daireleri arasındaki eşgüdüm, işgücü planlaması , yapılan denetimlerle vergi gelirleri arasındaki ilişki, denetimin etkinliği, vergi ihtilaflarında yönetim-yükümlü lehine karar oranı ve vergi toplama maliyeti hakkında, düzenli ve sürekli olarak veri yayınlamamakta, yayınlanmış olanlar ya eski tarihli olmakta ya da tüm konuları kapsayan etraflı bilgi sunan periyodik istatistiki datanın temini mümkün bulunmamaktadır. Bu durum, vergi yönetimince alınan ve alınacak kararların sıhhati ile yapılacak değerlendirmelerin sonuçlarını etkileyecektir. Mali Yönetimin sayılan konularda veriye ihtiyacı vardır. Zira bu konularda elinde veri yoksa, veri toplamiyorsa en azından yapacağı uygulamalar ve alacağı kararların bilimsel sıhhatinin olmayacağı, kanaatlere göre el yordamı ile, kişisel tecrübe ve kestirmeler çerçevesinde uygulamanın yönlendirildiğini düşünmek gerekecektir.

⁷⁵ Mehmet Korkusuz, "Kamu Yönetiminde Yolsuzluklar ve Dört Temel Sebebi", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı 281, (Ekim 1998), s.98-99.

⁷⁶ Salih Özel, "Kayıt Dışı Ekonomi Kavramı, Sorunları Ve Çözümleri", **Yaklaşım Yayınları**, Sayı no 71, Yıl 6, (Kasım 1998), s.24.

Vergi yönetiminin, karar alma ve uygulama yapması, keyfiliklerin hukukilikle yer değiştirmesi sonucunu verecektir. Veriler yayınlanmıyor ya da yükümlülere ulaşması sağlanamıyor ise bu durum yapılan uygulama ve alınan kararların hukuka aykırılığı ve bireysel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması ile izah edilebilir. Vergi yönetiminde işgücü ve yükümlünün vergi dairesi başına dağılımı ve sayısı; vergi daireleri arasında yapılan yazışmalarla, vazgeçilen, bekleyen yazılar hakkında bilgi olsaydı, mevcut işleyiş temel olan örgütlenme modelinin işlevsizliği⁷⁷ ortaya çıkacaktı.

Vergi sisteminde yapılan değişiklikler, vergi dairelerinin yükünü emek, zaman ve maliyet yönünden artırıcı yöndedir. Bir ay içinde yükümlü, muhtasar, geçici vergi ve katma değer ile damga vergisi olmak üzere en az dört kez vergi dairesine gitmek, on altı kez kuyrukta beklemek zorundadır. Kuyruklara girerken de, işyerinde ne kadar kağıt, belge, bilgi, varsa taşımak ve vergi dairesine vermekle yükümlüdür. İşyerindeki bilgi ve belgeler dışında, (örneğin kesinti yapılan vergi listesi ve düzenlenmiş belgelerin fotokopileri gibi) ilişkide bulunduğu işletmelerden de belge toplayıp vergi dairesine sunmak zorundadır. Yükümlü olarak herhangi bir belge isterseniz vergi dairesinin bu belgeyi vermesi günler sürmekte ya da hiç vermemektedir. Gerekçe olarak arşive kalktığı ya da kayıtlarda görünmediği söylenmektedir. Bu belgeyi arayıp bulmak ve yükümlülüğünden kurtulmak yükümlüye düşmektedir⁷⁸.

1.5. Vergi yönetimi-Rüşvet

Yükümlülerin vergi yönetimine karşı bakış açısını incelerken rüşvet kavramı üzerinde durmakta fayda görülmektedir. Rüşvet, devletin, tekel şeklindeki faaliyetleri ve keyfi nitelikli takdir yetkisini kullandığı alanlarla yakından ilişkilidir. Bu faaliyet ve alanların fazlalığı, rüşvete mümbit bir zemin hazırlamaktadır⁷⁹. Yükümlülerin vergi dairesi ile bire bir ilişki kurması gerektiğinden ve vergi yasalarının anlaşılır nitelikte olmamasından dolayı zamanlarının önemli bir kısmını bürokrasi ile mücadele etmek

⁷⁷ Selami Şengül, "Türk Vergi Sistemi ve Vergi İdaresi-1", *Mükellefin Dergisi*, Sayı 64, (Nisan 1998), s.16-17-18.

⁷⁸ Selami Şengül 1, "Vergi Sistemimizin Çarpıklıkları-2", *Mükellefin Dergisi*, Sayı 67, (Temmuz 1998), s.19.

yerine, zamanın rüşvet ödeyerek kısaltılması gibi bir tercih doğmuştur. Vergi yönetiminin vergilemeye ilişkin işlemlerini yürüten daireleri üzerindeki kontrolünün zayıflaması durumunda, rüşvetin vergi dairelerinde temel sorun olarak ortaya çıkması muhtemeldir. Rüşveti davet eden bazı durumlar arasında şunlar sayılabilir:

- i- Yükümlüyü sık sık vergi dairesine gitmeye zorlayan formalite ve işlemlerin bulunması,
- ii- Vergi dairesi çalışanlarının ücretlerinin düşük olması,
- iii- Şeffaf olmayan ve etkili bir şekilde izlenmeyen yönetim prosedürleri,
- iv- Vergi matrahı, tabi olunacak derece veya vergi teşviklerine ilişkin konularda vergi yönetimine tanınmış keyfi nitelikte takdir yetkilerinin bulunması⁸⁰.

Şeffaflığın ve etkili iç kontrolün sağlanamaması, çeşitli kanallardan yapılan harcamalarda rüşvete zemin hazırlamaktadır. Vergi yönetimi olarak rüşvete uygun zeminlerin yok edilmesine çalışılmalı, halkın ve yükümlülerin vergi yönetimine karşı güveni sarsılmamalıdır.

1.6. Vergi Affı

Af kurumunun temel kaynağını anayasalar oluşturmaktadır. Af yetkisinin hangi organa ait olacağı T.C. Anayasası'nın 87. ve 104. maddelerinde düzenlenmiştir. Ceza hukukunun geleneksel anlayışına göre af, siyasi ve sosyal amaçlarla bazı suçların unutulmasına yönelik bir tasarruftur. Ancak, Türk Vergi Hukukunun gelişimi incelendiğinde görülecektir ki, vergi affı ceza hukukundaki aftan oldukça farklıdır⁸¹.

Ceza hukukundaki affın kişisel ya da kolektif düzeyde yatıştırma amacı açıktır. Vergi affının amacı ise vergi toplamayı kolaylaştırmaktır. Vergi gelirlerinde artış sağlamayı hedeflemeyen ya da tamamen ahlaki bir bakış açısıyla düzenlenmiş vergi afları istisnai durumlardır. Vergi affı ile birlikte çoğu zaman denetim araçlarının güçlendirildiği ve

⁷⁹ Hasan Aykın, "Küresel Rüşvetle Mücadelede Kapsamlı Bir Strateji Gereği ve Hükümetin Rolü", **Maliye dergisi**, sayı 129, (Eylül-Aralık 1998 Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama Kurulu Başkanlığı), s.61.

⁸⁰ Aynı,s.62.

cezaların ağırlaştırıldığı ilan edilir. Böylece yükümlüye aftan yararlanarak durumunu yeniden düzenlemesi, ağırlaştırılmış cezaya ve güçlendirilmiş vergi denetimine maruz kalmak arasında bir tercih yapması teklif edilir. Görünürdeki yumuşaklık vergi yönetiminin, kendisini en az yükümlü kadar ilgili gördüğü “içten yapılmış bir hesap” gereğidir. Vergi affı ile başka hedeflere de ulaşılmak istenir. Örneğin, vergi affı uygulamaya konulması düşünülen bir vergi reformunun yürütülmesini kolaylaştırma amacıyla da ilgilidir. Özellikle, vergi sisteminde köklü değişikliklerin tasarlandığı dönemlerde vergi afları eski uygulamanın yol açtığı uyuşmazlıklardan arınmış bir zemin sağlamada vergi yönetimine yardımcı olabilir. Ekonomik açıdan ise, vergi affı çeşitli nedenlerle gizli kalmış servet unsurlarını yeniden ekonomik dolaşıma sokma imkanı sağlaması yönünden ilginç bir görünüm arz etmektedir. Bu yolla “kara para” diye de nitelenen gizli servet sahipleri meşru ekonomi sınırları içine sokulabilmektedir⁸².

Vergi affı uygulaması biçimsel ve parasal vergi ödevlerini kanuni süreler içerisinde yerine getirmeyen yükümlülere ve sorumlulara, bu ödevlerini daha sonra yerine getirme imkanı vermektedir. Bu suretle, yükümlü hiç bildirmedığı ya da eksik bildirdiği gelirlerini beyan edebilmekte ya da kanuni ödeme süresi içinde ödemediği vergi borçlarını daha sonra af süresi içinde ödeyebilmektedir. İşte bu noktadan hareketle, Fransız hukukçuları, vergi affını hukuki niteliği bakımından, vergi dönüşlerini arttırmayı ve denetim yetersizliklerini gidermeyi hedefleyen “bir kerelik süre uzatımları” olarak yorumlamışlardır. Vergi affı hiçbir koşula bağlı olmaksızın işlenen vergi suçlarıyla ilgili, hiçbir kovuşturma yapılmamasını, para cezası, zam, kamusal ceza uygulanmamasını öngörüyorsa, affı sürelerin bir kerelik uzatılmasından çok ceza hukukundaki affa yaklaştıır. Bu durum, ceza hukukundaki afta olduğu gibi bağışlama niteliğinin vergi düzleminde ortaya çıkması olarak kabul edilebilir. Af, artık yükümlüyü borcunu ödemeye teşvik için kabul edilen basit bir lütuf değil, vergi suçu işleyen yükümlü karşısında “kamu egemenliği ile ilgili hakların gerçek anlamda terk edilmesi” ya da “zamanaşımı sürelerinin öne alınması” olarak görülebilir. Uygulamada zaman zaman asli vergi borcunun affını öngören hükümlere de rastlanılmaktadır. Af, devletin tek taraflı bir işlemle vergi alacağını ortadan kaldırmasıdır. Vergi borçlusunun aftan

⁸¹ Recai Dönmez, *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*, (Eskişehir : 1992), s.8-14.

⁸² Aynı, s.15.

- iv- Af dönemi ne çok kısa ne de gereğinden uzun olmamalıdır.
- v- Affın tanıtılmasına ve halkla ilişkilere gereken önem verilmelidir. Çünkü affın başarısı ile affa katılım düzeyi arasında yakın ilişki vardır.

Vergi afları gelişmişlik derecesi ne olursa olsun bir çok ülkenin rağbet ettiği bir araç olmakla birlikte, gelişmekte olan ülkelerin bu araca gösterdikleri ilginin çok daha fazla olduğu söylenebilir. Gelişmekte olan ülkelerin vergi afları bakımından sergiledikleri bazı özelliklerin Türkiye için de geçerli olduğu görülmektedir. Vergi afları Türkiye’de sıklıkla başvurulan bir kurum durumundadır. Türkiye’de saptanabilen ilk vergi affı 1906 yılında Yol Vergisi ile ilgili olarak düzenlenmiştir. Ortalama iki yılda bir vergi affı çıkaran bir ülke konumundaki Türkiye’de, vergi aflarının başarısı için gerekli temel koşul olan “bir kereye özgü olma” koşuluna uyulmadığı görülmektedir.

Türkiye’de uygulanan vergi aflarında ağırlığın, vergi yönetiminin bilgisi dışında kalmış gizli matrahları ortaya çıkarmaya değil de, zaten vergi yönetiminin haberdar olduğu, hatta tahsil süreci içinde belli bir aşamaya gelmiş, fakat tahsili gerçekleştirilememiş alacaklara verilmesidir. Zaman zaman af hükmüyle “pişmanlık ve ıslah” kurumunun birlikte uygulanması öngörülse de bu tür hükümlerin gizli matrahları ortaya çıkarmakta ve genel vergi matrahını genişletmekte pek etkili olduğu söylenemez.

Türkiye’de vergi affını geçici bir araç olarak kullanmak yerine Türk vergi Sisteminde vergi affına ihtiyaç duyurmayacak köklü değişikliklerin yapılması yolu seçilmelidir. Vergi icrası alanında, tahsil süreci güçlendirilerek devletin tahakkuk etmiş alacaklarının cebri icra araçlarıyla hızla hazineye akması sağlanmalı, vergi yargısının işleyişini kolaylaştıracak ve hızlandıracak düzenlemelerin yapılması sağlanmalı, vergi denetimlerinin daha etkili olabilmesi için gereken hukuki ve idari önlemlerin alınması zorunludur. Amaç, vergi kaçakçılığının marjinal maliyetini arttıracak düzenlemelerin yapılması olmalıdır⁸⁵.

⁸⁵ Aynı, s.253-255.

1.7. Hizmet Binaları

Temelde bir ekonomik faaliyet niteliğinde vergi yönetiminin etkinliğinin sağlanması için gerekli fiziki sermaye unsurlarının⁸⁶ eksikliği yükümlüler açısından göze batmaktadır. Çünkü, bu tür unsurların eksikliği, gerek denetim gerekse vergilerin toplanmasına yönelik iş ve işlemlerde aksamalar meydana getirmektedir. Vergi yönetiminin bina, araç-gereç, bilgisayar gibi fiziki sermaye ve teknoloji açılarından eksikliği, vergi yönetiminin yetersiz olarak görünmesine sebep olmaktadır.

Vergi dairelerinin kuruluş yeri seçimi de oldukça önemlidir. Vergi dairesi hizmet binalarının konuşlandırılacağı yerlerin seçiminde verimlilik ve iktisadilik unsurları dikkate alınırken yükümlülerin de ulaşmakta güçlük çekmeyeceği, iletişimde bulunulan diğer kuruluşların (bankalar, tapu, nüfus, adliye, meslek odaları, ve noterler) yerleri de dikkate alınmalıdır. Devlete, kamu kesiminin diğer alanlarına kaynak sağlayan bir yönetimin kendi görevini ifa edebilmesi için yeterli kaynağa sahip olmaması bir çelişki yaratmaktadır.

Yükümlü, vergi dairelerine girdiğinde boyasız duvarlar, eski mobilyalı masa ve sandalyeler, temizlik ve düzene aldırılmayan asık suratlı insanların karışık masalarda oturduğu bir binaya girmektense, gözü rahatsız etmeyecek bir tonda boyanmış duvarlar ve karışıklığa meydan vermeyen bir organizasyonla yerleştirilmiş servisler arasında daha huzurlu ve güvenli bir şekilde işlemlerini takip edecektir.

⁸⁶ Bora Ocakçıoğlu, "Etkin Bir Vergi İdaresi Modeli: Bağımsız Türkiye Vergi Kurumu", Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Paneli, (İstanbul. 21 Ocak 1991),s.49.

2. YÜKÜMLÜLERİN VERGİ YÖNETİMİ TARAFINDAN GÖRÜNÜŞÜ

Verginin kamu harcamalarını karşılamak üzere zorla alınan ve karşılıksız olan, cebre dayanan ve kişiselleştirilebilen bir karşılığının olmaması sebebiyle yükümlüleri vergiye karşı tepkide bulunmaya iten bir kamu geliri türü olduğunu daha önce belirtmiştik. Yükümlüler bu tepkilerini yasal yollarla ya da yasal olmayan, yasalar önünde suç oluşturan yollarla göstermektedirler.

Vergi yönetimince, Anayasa'da (m.73.) “herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür” hükmüne rağmen mali güce göre ödeme ilkesi ihlal edilmiş, yükümlülerin vergi kaçırdıkları, potansiyel suçlu oldukları kanaati oluşmuştur. Vergisel ödevlerini Anayasa hükmü gereğince, dürüst olarak yerine getiren yükümlüler de bu zan altında kalmaktadır.

Yükümlülerin, kendi varlığındaki artışı gizleyerek, bunu özel yaşantısında övünç kaynağı, resmi yaşantısında ise saklanmasını istediği bir olay⁸⁷ olarak görmesi toplumsal değer yargılarının gelişimini belirtmek açısından oldukça önemlidir.

Yükümlüler, vergi ödememek amacıyla, her türlü ekonomik faaliyetlerini vergi idaresinin bilgisi dışında bırakarak⁸⁸ kayıt dışı ekonomi kavramını ortaya çıkarmışlardır. Kayıt dışı ekonomi kavramı çok boyutlu bir kavram olmakla beraber “yer altı ekonomisi”, “illegal ekonomi” gibi isimlerle de anılmaktadır.

Yükümlülerin piyasa ekonomisinde vergilenmeyen veya eksik olarak vergilendirilen iktisadi faaliyetleri “yeraltı ekonomisi” olarak adlandırılmaktadır. Ticari, zirai, sınai vs. faaliyetlerde bulunan kimselerin normal olarak vergi dairelerine kayıtlı olmaları, defter ve belgelerine göre vergilerini ödemeleri gerekir. Sadece gelir elde eden gerçek ve tüzel kişilerin değil, diğer servet sahiplerinin ve harcama yapan kimselerinde vergilerini doğru olarak bildirmeleri ve ödemeleri gerekir. Türkiye’de, gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergilerde, verginin konusunu oluşturan faaliyetlerin, işlemlerin ve

⁸⁷ Veysi Seviğ, Türkiye’de Mali Reform Paneli. (İstanbul: Mayıs 1996), s.100.

⁸⁸ Özel,a.g.m., s.14.

sahip olunan servetin bir kısmının veya tamamının vergi dairesine bildirilmediği görülmektedir. Devletin bu vergi kaybı “vergi ziyarı” olarak adlandırılmaktadır⁸⁹. Vergi, mahiyeti itibari ile bireylerin gelir ve servetinde bir azalma neticesi doğurduğundan, yükümlüler vergi ödemekten hoşlanmazlar.

Alışların ve satışların, defter ve belgelere intikali bazı işlemlerde ya da faaliyetlerde kolayca gizlenebilir ya da eksik olarak kaydedilebilir. Özellikle hizmet sektöründe tüm faaliyetlerin ve işlemlerin hesaplara kaydedilmediği görülmektedir. Enflasyon da yer altı ekonomisinin genişlemesine sebep olmakta, sürekli fiyat artışları işletmeleri zor durumda bırakmakta, bunun neticesinde bazı işletme sahipleri vergilerini eksik beyan edilen matrahlar üzerinden ödeme eğilimine girmektedir⁹⁰.

Vergi mevzuatının çok karmaşık bir yapıya sahip olmasından dolayı da yükümlüler, mevzuatı anlayamadıklarından vergisel ödevlerini yerine getirmeyerek vergi ziyaasına sebep olmaktadır.

Yükümlüler, vergiyi doğuran olayla ilişki kurmayarak vergi borcunun ortaya çıkmasını engellemek suretiyle tamamen yasal olan vergiden kaçınma yöntemini seçmektedir. Özellikle harcamalar üzerinden alınan vergilerde yüksek marjinal vergi oranları söz konusu olduğunda yükümlünün seçeneği varsa bu yola gidebilmektedir. Bunu yaparken bir suç oluşturmadığı için yükümlü vicdanen rahattır⁹¹.

Diğer taraftan vergi mevzuatındaki boşluklar, çelişkiler ve her türlü yoruma açık ifadeler yükümlüler tarafından profesyonel danışmanlardan faydalanılarak vergiden kaçınmak üzere değerlendirilmektedir. Bu durum ahlaki yönden eleştirilse bile yasalara aykırılık söz konusu olmadığından vergi kaçırmak yasal hale getirilmiştir. Yükümlüler suç işlemeye eğilimlidir. Çok sık çıkarılan af yasaları bu eğilimin yaratılmasında etkindir.

⁸⁹ Coşkun Can Aktan, “Ağır Vergi Yüğü ve Yer altı Ekonomisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 125, (Şubat 1999), s.124.

⁹⁰ Aynı, s.125.

⁹¹ Kırbaş, a.g.m., s.5.

2.1. Vergi Kaçıran Yükümlüye Sosyal Bakış

Toplumsal değer yargılarının erozyona uğradığının bir göstergesi olan “köşe dönmeçilik”⁹² yarı resmi ideoloji haline getirilince vergi kaçırmak olağan bir hale gelmiştir. Türkiye’de vergi kaçırdığı için kınanan, ayıplanan, hor görülen kimse olmamıştır. Kanunen yasak, hatta suç olan vergi kaçırma olayı, sosyal olarak herhangi bir müeyyideye sahip değildir. Vergi, bir yasa, bir ahlak meselesi olduğu kadar bir vatandaşlık görev ve borcudur. Vatandaşlık görev ve borcu ise; ülke sınırları içinde yaşayan her insanın, savunma, adalet, asayiş, sağlık hizmetleri, ülkenin altyapısının tesisi ve ekonominin gerektirdiği yatırımların yapılması için devletin ihtiyaç duyduğu finansmana, yasalar çerçevesinde mutlak surette katılmasını ifade eder. Yani bir ülkenin vatandaşı olan her insanın, devletin kullanmak durumunda olduğu kaynağa, yasalar çerçevesinde iştirak etme gereği “vergi bilinci”ni oluşturur. Vergi bilinci kavramında yasalardan kaynaklanan bir yükümlülük ve mecburiyet olmamasına karşın, her vatandaş devletin harcamalarına katılmayı, toplumsal ve vatandaşlık görev ve borcu olarak kabul etmeli ve borcun miktarını vergi yasalarına göre belirlemelidir⁹³.

Batı’daki vergi yükümlüleri vergiyi sosyal hizmetlerin bedeli ya da “medeniyyetin maliyeti” olarak değerlendirdiklerinden, vergi kaçırma olayları daha az görülmektedir. Türkiye’de ise, her yıl giderek artan yolsuzluk ve rüşvet olayları nedeni ile, yükümlüler vergi vermekten kaçınırlar⁹⁴.Yükümlüler, herhangi bir maliyete katlanmaksızın azami bir şekilde kamu harcamalarından yararlanma eğiliminde olan “bedavacılar”dır⁹⁵.

Vergi sistemi, kamu harcamalarının düzeyini ve bu harcamaların bireylere dağılımını belirleyen bir tür ekonomik-politik karar sürecidir. Bu niteliği ile vergi sistemi, salt ekonomik süreçlerle belirlenmeyip, politik ve ekonomik güç dengelerinin bir göstergesi şeklinde oluşmaktadır. Topluma karşılıksız olarak sunulan kamu hizmetlerinin bedeli olan vergi, fiyat uygulamasında olduğu gibi, hizmetle karşılıklı ilişki içinde

⁹² Ahmet Esen, “Vergi Ahlakı Olmadıkça Vergi Bilinci Yerleşmedikçe Vergi Kaybı Önlenemez”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı 356, (Temmuz 1995), s.10.

⁹³ Aynı, s.11-12.

⁹⁴ Orhan Şener, “Vergi Reformu”, **Maliye Dergisi**, Sayı 59, (Nisan-Haziran 1998), s.19-20.

⁹⁵ Burhan Tokcan, “Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımını Belirleyen Faktörler”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı 77, (1998), s.73.

olmadığından dolayı, bireyler tarafından mutlak bir yük olarak algılanır. Yani vergi ödemeyen birey, kamu hizmetinden mahrum edilemeyeceği için, rasyonel değil, fakat, çıkarıcı davranan yükümlü⁹⁶ profili çizmektedir.

2.2. Yükümlü Tipleri

Vergi yönetiminde düzenlenen halkla ilişkiler seminerinde⁹⁷ yükümlüler davranış biçimlerine göre gruplara ayrılmıştır. Bu yükümlü grupları şunlardır:

- i- Nazik ve bilgili yükümlü: mevzuat konusunda bilgili, vergi yönetimine karşı saygılıdır.
- ii- Kavgacı yükümlü: her şeyi eleştirir, kavga çıkartmaktan hoşlanır, memura hakaret eder.
- iii- Şaşkın yükümlü: genellikle anlama yeteneğinden yoksun, kültürsüz, mevzuatı karışık bulan kişilerdir.
- iv- Münakaşacı yükümlü: herkese karşı kuşkulu, kolay itimat edemeyen, ancak güvendiği kimselerle temas eden yükümlülerdir.
- v- Telaşlı yükümlü: her zaman aceleci, yerinde duramayan, sürekli soru soran yükümlüdür.
- vi- Çekingen yükümlü: sıkılgandır, memurun yüzünün asık olması onun cesaretini kırar.
- vii- Akıl hastası yükümlü: ilk bakışta hasta oldukları anlaşılanlar olduğu gibi, sağlam bir insan gibi görünenleri de vardır.
- viii- Dolandırıcı yükümlü: en çok görünen tiplerdir. Memurun mevzuat dışı işlem yapmaları için baskı yapan ve çeşitli tertiplerde bulunan yükümlülerdir.

⁹⁶ İzzetin Önder, "Vergi Düzeni ve Reformu", *Maliye Yazıları Dergisi*, Sayı 42, (Ocak-Mart 1994), s.7.

⁹⁷ Ayhan Sağocak, *Halkla İlişkiler Seminer Notları, Gelirler Genel Müdürlüğü.* (Ankara: Ocak 1993)

3. YARGISAL UYUŞMAZLIKLARIN YÖNETİM İLİŞKİLERİNE ETKİSİ

Vergi yasalarının uygulanması konusunda vergi yönetimi ile yükümlü ya da vergi sorumluları arasında ortaya çıkan ihtilafların çözümlenmesi vergi yargısının konusunu oluşturmaktadır⁹⁸. Türkiye’de vergi yargısı Fransız modelinden esinlenerek, idari yargı içinde yer alan bir modelde örgütlenmiştir⁹⁹.

Hukuk devleti ve idari işlemlerin yargısal denetimi ilkelerinin ve vergilemede yasallık ilkesinin sonucu Anayasa ve İdare Hukuku açılarından mali veya vergi ile ilgili işlemlerin yargı denetimine tabi tutulmasıdır.

Vergi yargısında çözümlenmesi gereken sorun; vergileme işleminin hukuka uygun olup olmadığıdır. Dava konusu; kanuna ve hukuka aykırı olarak yapılmış bir vergi, ceza, zam veya faiz işleminin iptali ya da böyle bir işlem sonunda ödenmiş paranın iadesinin istenmesidir. Vergi yargısı düzeni içinde, Vergi Mahkemelerinin ve Bölge İdare Mahkemelerinin süzgeç görevini görmeleri, davaların vergi mahkemesi aşamasında nihai sonucunun alınması, içtihat oluşturması gerektiren konuların Danıştay’a gitmesi gerekirken, gerek vergi yönetiminin aleyhine sonuçlanan davaların çoğunu Danıştay’da temyiz etmesi gerekse yükümlülerin zaman kazanma gerekçesiyle vergi mahkemesi kararlarını Danıştay’da temyiz etme eğilimleri nedeniyle Danıştay’ın iş yükü oldukça yoğunlaşmaktadır. Nitekim, devletin tüm eylem ve işlemlerinin yargısal denetimini yapan Danıştay’ın dava dairelerinin yarısından fazlasının vergi davalarına ait olduğu bilinmektedir.

Danıştay Dava Daireleri iş yükü dağılımı şöyledir: 1997 yılında toplam 116.760 davadan 52.182 adet dava, 1998 yılında toplam 121.546 davadan 53.544 adet dava, 1999 yılında da toplam 123.666 adet davadan 59.805 adet dava sonuçlandırılmıştır. Danıştay Dava Dairelerinde mevcut davalardan 1997 yılında % 44,7; 1998 yılında %

⁹⁸ Hesap Uzmanları Derneği, **Türk Vergi Sistemi ve 50. Yıl Hesap Uzmanları Kurulu**, İstanbul. 1995, s.217

⁹⁹ Bkz. “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacakları Usulü Hakkında Kanun, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, 2575 sayılı Danıştay Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Türk Vergi Yargısını ilgilendiren hukuki kaynaklardır.”

44,1; 1999 yılında % 48,4'ü karara bağlanmıştır. 14 yıllık bir sürede, Dava Daireleri iş yükünde % 199'lük bir artış görülmektedir. Bölge İdare Mahkemelerinde 1997 yılında toplam 8.905 davadan 8.247'si, 1998 yılında 5.573 davadan 4.994'ü, 1999 yılında ise 16.426 davadan 15.645'i karara bağlanmıştır. Vergi Mahkemelerinde 1997 yılında 67.182 davadan 48.103'ü, 1998 yılında 58.272 davadan 40.214'ü, 1999 yılında ise 61.800 davadan 42.508'i karara bağlanmıştır. Bu davaların karara bağlanma oranları 1997 yılında Bölge İdare Mahkemelerinde % 92,6 iken Vergi Mahkemelerinde % 71,6; 1998 yılında Bölge idare Mahkemelerinde % 89,6 iken Vergi Mahkemelerinde % 69,0; 1999 yılında Bölge İdare Mahkemelerinde % 95,2 iken Vergi Mahkemelerinde % 68,8 olduğu görülmektedir¹⁰⁰.

Vergi Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemelerinin önleyici işlevinin artırılması, Danıştay'ın iş yükünün hafifletilerek içtihat mercii konumuna getirilmesi sağlanmalıdır. Vergi mahkemesinde vergi yönetimi aleyhine neticelenen tüm davaları Danıştay'a götürme alışkanlığında olan vergi yönetiminin zaman ve para kaybına neden olduğu görülmektedir.

Vergi Mahkemeleri ve Danıştay Daire ve Kurullarının benzer sorunlara farklı yaklaşımlarda bulunmaları ya da vergi yönetiminin uygulamalarında hazine yararına direnme eğiliminde olması ortaya vergi yönetimi ile yargının uyumsuzluğunu çıkarmıştır. Vergi yönetimi ve yargısı, yorum yöntemi olarak ekonomik yaklaşımı benimsendiğinden, ilke olarak yönetim yararı düşünülmesine rağmen yükümlü yararına da neticeler verebilmektedir. Vergi yasalarını yorumlamak durumundaki yönetim ve yargının uyum içinde olmaları da hukuk devleti ilkesi açısından sağlıklı değildir. Vergi yönetimi, istisnai bir hal dışında vergi yargısının her zaman davalısı durumundadır. İstisnai olan hal de, vergi yönetiminin Takdir Komisyonu kararlarına karşı dava açması halidir. Vergi yönetiminin, yükümlülerin vergilendirme işlemlerine karşı açacakları davaları kazanması kadar, kaybetmesi de doğal karşılanmalıdır. Bu düzeydeki yürütme, yargı uyumsuzluğu sistemin sağlık işareti olarak görülebilir. Vergi yönetimine, vergi yasalarının uygulanması konusunda, yükümlülerle objektif iyi niyet kurallarına uygun

¹⁰⁰ Sanal kaynaklar: <http://www.adli-sicil.gov.tr/istatistikler>

bir ilişki içinde hazinenin çıkarı ile kişilerin çıkarını, hak ve özgürlüklerini bağdaştırmak düşüncesi egemendir¹⁰¹.

Vergi sisteminde basitlik ilkesinin geçerli olmasına karşın mevzuatın çok sık değişmesi, düzenlemelerin karmaşık olması, değişikliklerin çok sık yapılması, kısa sürede çok sayıda kanun ve kanun hükmünde kararnamelerin yanında, vergi yönetiminin zaman zaman çelişkili uygulama tebliğleri çıkarması, ihtiyaç doğdukça tebliğle uygulamayı değiştirmesi yükümlü açısından, yargı açısından hatta uygulamacı memurlar açısından da mevzuatın takibini güçleştirmektedir. Bu bakımdan yasaların basitleştirilerek anlaşılır olması ve değişikliklerin zamanında ilgili birimlere aktarılması vergi yönetimi-yükümlü-vergi yargısı ilişkilerini sağlıklı bir yapıya kavuşturacaktır.

Vergi yasaları ve vergi yargısını düzenleyen yasalarda bazı hakların kullanılması için öngörülen sürelerin çokluğu da yükümlüler açısından takip sorunları yaratmaktadır. Bu karmaşıklık bazen sürenin geçirilmesi ile bazı hakların kullanılmasını engellemektedir. Bu nedenle vergileme ile ilgili uygulama ve yargılamayı düzenleyen yasalardaki sürelerin tekleştirilmesi ve uyumlaştırılması, yükümlülerden gelen şikayetleri azaltacaktır¹⁰².

¹⁰¹ Nami Çağan, “Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Paneli”, (Ankara: 25 Mart 1991), s.45.

¹⁰² Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.219.

4. YÜKÜMLÜ-VERGİ YÖNETİMİ ARASINDAKİ İLİŞKİYİ SAĞLAYAN ÜÇÜNCÜ KİŞİLER

4.1. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu¹⁰³ (m.1.) amacını, “İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek...” hükmüyle belirlemiştir.

Beyan esasına dayanan vergilemede, vergilemeye esas olacak kayıt ve belgelerin yasalarda öngörülen biçimde tutulması yükümlülerin önemli görevleri arasında sayılmaktadır. Vergi alacaklısı olan devlet, yükümlülerin vergi matrahını belirlemek için yürütmek zorunda oldukları muhasebe işlerinin işleyişine koyduğu yasalarla biçim ve yön vermektedir. Vergi yasaları, yükümlülerin tutmak zorunda oldukları defterleri, açılacak hesapların işleyişini belirlemektedir.

Vergi yasalarının yüklediği bazı görevler, “Muhasebeci” olarak isimlendirilen işletme sahiplerinin dışındaki kimselerin yardımına ihtiyaç doğurmaktadır. Bu nedenle, vergi yükümlülerinin bir çoğu vergi yasalarının kendilerine yüklediği görevlerin bir bölümünü ya işletmelerinde istihdam ettikleri kişiler ya da bu amaçla kurulan birimler aracılığı ile yerine getirmektedir.

Bu mesleğin yasal statüye kavuşturulduğu Türkiye’de vergi yükümlülerinin bir çoğu kayıt ve hesaplara dayanarak çıkardıkları mali tablolarını yasal yönden kendilerine inceleme ve rapor bildirme yetkisi verilmiş olan mali müşavirlere ya da bu amaçla

¹⁰³ Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (3568 s.k., Resmi Gazete. 01.06.1989.

kurulmuş olan birimlere onaylatmak zorundadırlar. Bu suretle devlet, kendi memurları aracılığı ile yükümlüleri denetlemenin mali külfetinden kurtulmakta ve bu önemli hizmeti bedelsiz olarak sağlamaktadır. Bu tür denetimler, vergi beyannamesinin verilmesinden önce yapılmakta ve beyannamenin ekleri olan bilanço, gelir tablosu ve diğer tabloların onaylanması biçiminde olmaktadır¹⁰⁴.

Vergi mevzuatının, vergi uygulamaları ile ilgili gereksinmelerine etkin bir biçimde yanıt verememesine yol açan etkenlerin ilgililere duyurulmasında mesleği icra edenlerin uyarıcı rolü büyük önem taşımaktadır. Uygulamada karşılaşılan sorunların, mevcut kanun boşluklarının yol açtığı vergi kayıplarının giderilmesi için üretilen çözüm önerileri, meslek örgütleri tarafından ilgililere rapor halinde sunulmak suretiyle, mevzuatın günün koşullarına uygun hale getirilmesinde katkıda bulunulur.

Verginin tarhı, bilindiği gibi, bir yükümlünün ödemesi gereken vergi tutarının hesaplanmasıdır. Ancak vergi tarhiyatının yapılabilmesi için vergi matrahının hesaplanması ve daha sonra da vergi kanunlarında yer alan vergi oranlarının uygulanması gerekir. Normal koşullarda tarhiyat yükümlünün yaptığı bildiriminden yapılan idari işlem olduğundan matrahının hesabını yükümlü yapmaktadır. Beyannameyi yükümlü adına dolduran, matrahını hesaplayan ise muhasebeci veya mali müşavirdir.

Diğer taraftan yeminli mali müşavirler, kişi veya kurumların mali tablolarını ve muhasebe ile ilgili beyanların doğruluğunu kendi mesleki itibar ve bilgisi ile güven altına alarak tasdik ettiklerinden, mali tabloların doğru ve gerçeği gösterdiğini onaylamış olmaktadır. Yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikte; tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı imza ve mühür kullanmak suretiyle tespit edilerek rapora bağlanmaktadır. Vergi tahsilatının zamanında yapılmasında özellikle serbest muhasebeci ve mali müşavir vergi yönetimi ile yükümlü arasında köprü vazifesi görmektedir. Bu mesleği görev edinenler, yeterli mesleki ehliyete sahip, vergi mevzuatını ve diğer mevzuatları iyi bilen kişiler olduğundan

¹⁰⁴ Osman Pehlivan 2, "Mali Müşavirlik Örgütünün Vergi Yönetimine Yardımcı Olma Fonksiyonu", **Yüksek Ticaretçiler Dünyası Dergisi**, Sayı 8, (Şubat 1987), s.20-21.

beyannamelerdeki hataları zamanında düzeltebilir, beyannamelerin verilmesi sırasında hatalı uygulamaları önleyebilirler.

Meslek mensuplarına uygulanacak disiplin cezaları (m.48.), meslek mensuplarının görevlerini gerekli mesleki özen ve titizlik göstererek yapmalarını sağlamaktadır. Bu uygulama, hata ve hilelerin azalmasına ve vergi yönetiminin etkinliğinin artmasına olanak vermektedir¹⁰⁵.

4.2. Diğerleri

Vergi yönetimi ile yükümlüler arasındaki ilişkiyi sağlayan gerçek ve tüzel kişiler arasında bankalar, sigorta şirketleri, sulh yargıçları, mahkemeler, noterler, tapu-kadastro, icra dairesi, nüfus müdürlüğü, avukatlar, iş takipçileri ve arzuhalciler sayılabilir. Bunlardan bir kısmı ile ilişkiler, vergi alacağını güvence altına almak ve bilgi vermek amacıyla yasalarla¹⁰⁶ düzenlenmiştir.

Vergilemeye ilişkin matrah, servet, ücret, fiyat ve diğer kıymetleri belirtmek amacıyla kurulan takdir komisyonlarının (VUK.m.73) üyeleri arasında bazı kamu ya da özel kuruluş temsilcileri bulunmaktadır. Vergi konusuna giren olaylarla yakın ilgisi kamu ya da özel kuruluş temsilcileri matrah ya da tespit edilecek öteki değerlerin doğru olarak belirlenmesine mesleki bilgi ve deneyimleriyle katkıda bulunurlar. Gerek yükümlülerin zamanında tespiti gerekse matrahın doğruluğunun denetimi bakımından resmi daireler, bankalar, sigorta şirketleri, mahkemeler ve diğer ilgili kuruluşlar veraset ve intikal vergisinin konusuna giren herhangi bir işlem dolayısıyla para ve senet verebilmek için, daha önce bu verginin ödenmiş olduğuna dair bir belge istenir. Bu belgeyi vermeyen hak sahibine yasal olarak belirlenen oranda bir kesinti yapılarak kalan kısmı ödenir (VİVK. M.17.).

¹⁰⁵ Nalan Akdoğan, Vergilemede Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin Yeri ve Önemi ile 3568 Sayılı Yasanın İrdelenmesi, Türkiye I. Vergi Kongresi, (İstanbul: Ocak 1992), s.59-60-61.

¹⁰⁶ Bkz. VUK. M.148. “Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı’nun veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar”; m.150. “Banka, bankerler, ve şirketler, mahalle ve köy

Alınan yasal önlemlerin etkin bir şekilde uygulanması vergi yönetimine bağlıdır. Vergi yönetiminin, vergi borcu doğuran olaylara ilişkin olarak kamu kuruluşlarından bilgi toplaması, yükümlülerde sürekli denetim ve gözetim hissi uyandırarak vergisel ödevlerini yerine getirmede daha dikkatli olmaya itecektir.

4.2.1. Arzuhalci ve İş Takipçileri

Vergi yönetimi ile yükümlüler arasındaki ilişkilerde aktif bir rol oynayan iş takipçilerinin mesleki bilgilerinin yetersizliği, eğitim düzeylerinin eksikliği vergi yönetimi ile yükümlüler arasında olumsuzluklara sebep olmaktadır.

Arzuhalci ve iş takipçileri dernek olarak bir araya gelmiş ve amaçlarını “vatandaşların hak ve menfaatleri doğrultusunda hizmet verip onların devletle olan ilişkilerinde öncülük ederek, dürüstlikle işlerinin takibinde faaliyet göstermek, dernek üyeleri tarafından vatandaşa yapılan hizmetlerin çabuklaştırılmasının teminini sağlamak¹⁰⁷ olarak belirlemişlerdir. Ancak ne arzuhalci ve iş takipçileri derneği tüzüğünde, ne de vergi yönetiminin tüzük, yönetmelik ve tebliğinde bu meslek mensuplarının yetiştirilmesi, sınava tabi tutulması, eğitim seviyesi bir standarda tabi tutulmamıştır. Vergi yönetimi, 4369 sayılı kanunun kabulü ile bu iş grubunun yaptığı faaliyeti serbest meslek faaliyeti olarak nitelemiş ve elde edilen geliri serbest meslek kazancı olarak değerlendirmiştir¹⁰⁸.

Serbest meslek faaliyeti¹⁰⁹ kavramında “ilmi veya mesleki bilgi veya ihtisasa dayanan” tabirini iş takipçileri ve arzuhalciler açısından değerlendirmek gerekecektir. İş takipçilerinin ve arzuhalcilerin ilmi ve mesleki bilgi ve ihtisaslarının hangi standartlarda belirlendiğine açıklık getirilmemiştir.

muhtarları, sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları her ay muttali oldukları ölüm vak’aları ile intikalleri ertesi ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar”.

¹⁰⁷ 2098 Sayılı Kanuna Göre Düzenlenen Eskişehir Arzuhalci ve İş Takipçileri Derneği Tüzüğü

¹⁰⁸ Gelir Vergisi Tebliği 221

İş takipçileri ve arzuhalcilerin mesleki bilgilerinin, verilecek eğitimlerle pekiştirilmesi, yanlışlık ve hataların asgariye indirilerek verimliliğin daha kısa zamanda ve süratle artırılması sağlanmalıdır.

5. OMBUDSMAN KURUMU

Vatandaş, halk, kullanıcı, tüketici, hizmet sunulan kişi veya yükümlü konumunda olan kişi ve kurumlar vergi yönetiminin denetleyicisi konumundadırlar. Yükümlü ya da potansiyel yükümlü konumunda olanlar vergi yönetiminin çalışma düzeninden, personelin kendilerine davranış şeklinden, işlerin yavaş yürümesinden, hizmet araçlarının yetersizliğinden, kırtasiye işlemlerinin fazlalığından, bürokrasiden ya da değişik nedenlerle şikayet ve dileklerde bulunabilirler. Bir anlamda denetleyici konumunda olan yükümlüler yetkilerinin farkına varamadıklarından bu dileklerin iletileceği ve çözümlenebileceği başka bir kuruma ihtiyaç doğmaktadır.

Çeşitli ülkelerde uygulanan Ombudsman Kurumu için Fransa'da arabulucu, Kanada'da vatandaş koruyucusu, İspanya'da halk savunucusu, Avusturya'da halkın avukatı, Portekiz'de adalet temsilcisi, İngiltere'de yönetim için Parlâmento komiseri gibi ifadelere yer verilmiştir. Çeşitli ülkelerde uygulanan ombudsman sisteminin başlıca üç ortak yönü görülmektedir. Bunlardan birincisi arabulucuların yürütme organı karşısında bağımsız bir statüye sahip olmasıdır. İkincisi şikayetlerin kişiler tarafından yapılmasıdır. Üçüncüsü de arabulucuya gelen konuların, yönetimin kötü işleyişi ve haksızlık yönünden adil olarak değerlendirilmesi ve kötü yönetimin neden olduğu sonuçlara önlemler önerilmesidir¹¹⁰.

Ombudsman kurumu, yalnız yönetimin denetlenmesi ile görevli değildir. Aynı zamanda vatandaşların idare ile ilişkilerinde yönetime karşı savunmasını üstlenen bir kurumdur. Bu bağlamda vergi yönetimi-yükümlü ilişkilerindeki uzlaşmazlıklar

¹⁰⁹ GVK.m.65. "Serbest meslek faaliyeti, sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır".

açısından oldukça etkin olacağı görülmektedir. Türkiye’de vergi yönetiminin verimlilik ve etkinliğini arttırmak, yapılan kamu hizmetini, toplam kalite yönetimi standartlarına getirmek için ombudsman sisteminden faydalanılması gereği doğmuştur. Böylece vergi yönetimi-yükümlü ilişkilerinde maksimum düzeyde bir denge sağlanabilecek, yükümlüler bürokrasiye ve devlete güvenini yitirmeyeceklerdir.

Yapılan araştırmada, vergilerin harcanmasındaki şeffaflığın bir çok avantajlar getirdiği ve Ombudsman sisteminin denetleyici fonksiyonu ile vergi yönetimi-yükümlü ilişkilerinde eşitlik ve adillığın sağlanacağı, toplumsal sorumluluk bilincinin¹¹¹ gelişmesinin vergi ahlakı yüksek, bilinçli vergi yükümlüleri ile paralellik gösterdiği görülmektedir.

¹¹⁰ Nuri Tortop, “Ombudsman Sistemi ve çeşitli Ülkelerde Uygulanması”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt no. 31, Sayı no: 1, (Ankara: Mart 1998), s.4.

¹¹¹ İshak Alaton, Vergi ve Kamu Harcama Sisteminin Sorgulanması Paneli, Vatandaşın Vergisini Koruma Derneği, (Ankara: 21 Kasım 1997), s.30-31.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

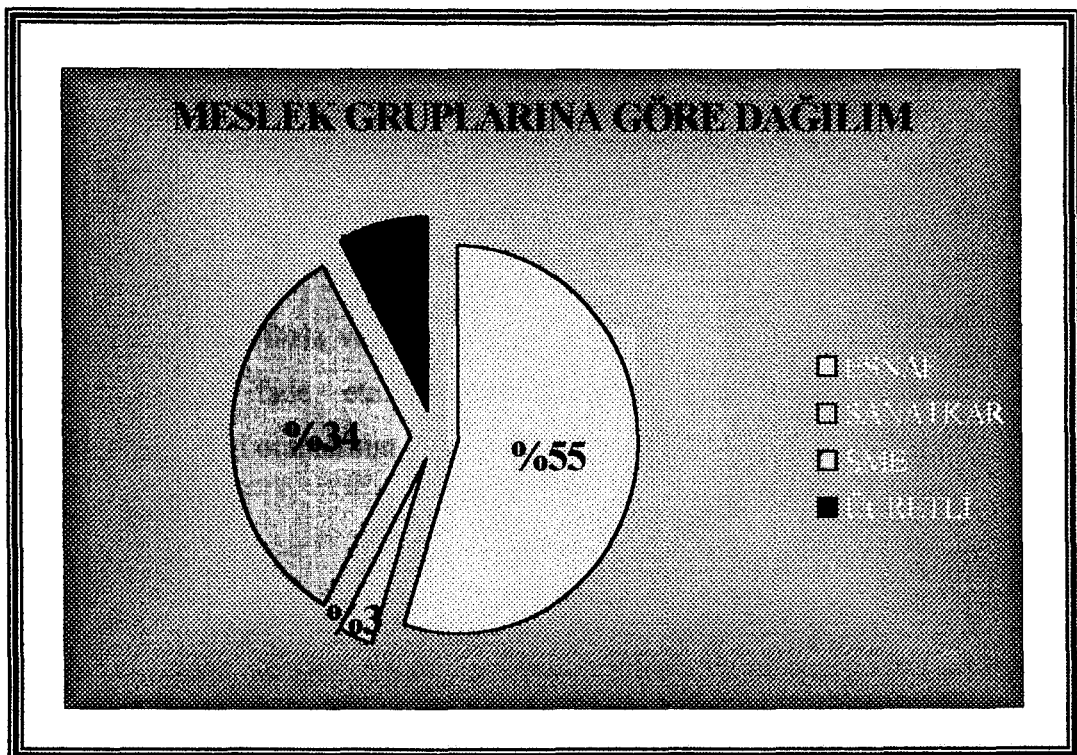
ESKİŞEHİR İL MERKEZİNDEKİ YÜKÜMLÜLER ÜZERİNDE YAPILAN ANKET UYGULAMASI ÇERÇEVESİNDE VERGİ YÖNETİMİ-YÜKÜMLÜ İLİŞKİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. ANKETLE İLGİLİ TEMEL VERİLER VE YÖNTEM

Vergi yönetimi-yükümlü ilişkileri ile ilgili araştırmamızda anket alanı olarak Eskişehir il merkezi seçilmiştir. Anket soruları Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Halkla İlişkiler Şubesinin yaptığı anket çalışmasından faydalanılarak hazırlanmıştır. Şubat 2000 tarih itibari ile Battalgazi Vergi Dairesinin 2871 adet II. Sınıf yükümlüsü içinden 100 örneklem seçilerek bu yükümlülere 19 adet soru yöneltilmiş ve cevapların sağlıklı olması açısından yüz yüze görüşme yöntemi benimsenmiştir.

Ankete katılan yükümlülerin meslek gruplarına göre dağılımları aşağıdaki grafikte gösterilmiştir.

Grafik 1: Yükümlülerin meslek grupların göre dağılımı



2.1.2. Vergi Dairesinde Karşılaşılan Sorunlar

Vergi beyannamesini verirken ve öderken karşılaşılan sorunlar konusunda yükümlülerin % 13'ü bu yükümlülüklerini son güne bıraktığını, % 63'ü vergi memurunun kötü davrandığını, % 24'ü ise vergi dairesine çok sık gelmek zorunda olduklarını ifade etmişlerdir.

Yükümlülerin % 3'ü vergi memurlarının yükümlülere karşı davranışlarını çok olumlu bulurken, % 69'u olumsuz, % 28'i ise normal yanıtını vermişlerdir.

Yükümlülerin % 17'si vergi dairelerinde yol gösterecek, yardımcı olacak birim ya da kişiler bulunduğunu ifade ederken, % 1' i bu soruyu yanıtızsız bırakmış, % 82'si yol gösterecek birim ya da kişiler olmadığı yanıtını vermişlerdir.

Görüldüğü üzere, insan ilişkilerinden kaynaklanan sorunların oranı % 60'ın üzerindedir. Yükümlüleri vergi dairelerinden korkmaya iten olumsuz davranışlar olduğu görülmektedir. Yükümlüler vergi dairelerinde yardımcı olacak veya yol gösterecek kişilerin mevcut olmadığını, beyanname vermek ya da vergi ödemek için vergi dairelerine gidildiğinde memurun kötü davrandığını, memur davranışlarının genelde olumsuz olduğunu ifade etmektedirler. Mevcut danışma birimlerinin yeterli ve etkin olmadığı, danışma birimlerinin hizmetten beklenileni yerine getiremediği anlaşılmaktadır. Vergi yükümlülüklerinin çok fazla olması dolayısıyla vergi dairesine sık sık gelmek zorunda olmaları da ayrıca eleştiri konusudur.

Yükümlülerin % 78'i banka aracılığı ile, % 22'si ise doğrudan vergi dairesi veznesine yatırmayı tercih etmişlerdir. Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizi kolaylaştırmak ve hızlandırmak bakımından vergi tahsilat bürosu veya çeşitli semtler itibariyle vergi dairesi açılması yararlı mıdır? sorusuna % 81 evet, % 14 hayır, % 5 ise yanıt verilmemiştir. Yükümlülerinin vergi dairesinde yaşanan kalabalık ve karışıklıktan kurtulması ve sağlıklı vergi tahsilatı açısından vergi tahsilat bürolarının açılması gerekliliği görülmektedir. Ayrıca yeni vergi daireleri kurularak mevcut vergi daireleri üzerindeki dosya sayısı azaltılmalı ve iş yükü paylaşılmalıdır.

Yükümlülerin % 78'i vergi mevzuatını karmaşık bulduklarını, daha basit, anlaşılır, açık ve yalın olması gerektiğini, vergi oranlarının yüksek olduğunu, vergi türlerini fazla bulduklarını ifade ederek; vergi dairelerinde uygulamalarda birlik sağlanmasını, keyfi uygulamalara son verilmesini ve vergi kanunlarındaki değişikliklerin kendilerine bildirilmesini istediklerini ifade etmişlerdir. Vergi memurlarının bilgili olmaları gerektiği ve mesleki eğitim almış kişilerden seçilmesi gerektiği konusunda fikir bildiren yükümlü oranı ise % 58'dir. Yükümlülerin % 52'si ise işlemlerinin daha hızlı ve doğru şekilde yürümesi için rüşvet vermek zorunda kaldıklarını ifade etmişlerdir.

Yükümlülerin vergi daireleri ile ilişkileri değerlendirildiğinde, yükümlü-vergi yönetimi ilişkilerinin sıhhatli ve tatmin edici olduğu sonucuna varmak oldukça güçtür. Vergi memurlarının olumsuz tavırları, yardımcı olma konusunda isteksiz davranmaları, uygulama birliğinin sağlanamamış olması, memurun yükümlü için hizmet verdiğini unutup kendisini devlet yerine koymasından kaynaklanan olumsuz davranışlar, yükümlülerin işlemlerini hızlandırmak için rüşvet vermek gerektiğine inanmaları, vergi yönetimindeki bürokrasi ve kırtasiyecilik ve hizmet binalarının yetersizliği ile birleştiğinde karşımıza çıkan tablo pek sağlıklı görülmemektedir.

2.1.3. Vergi Bilinci

Yükümlüler, vergi kaçırma nedenlerini, % 28 vergi bilincinin yerleşmemesi, % 4 muhasebeci ve mali müşavirlerin yanlış yönlendirmesi, % 31 vergi yönetiminin yaklaşımı, % 18 vergi mevzuatının karmaşıklığı, % 19 ise vergi denetimlerinin yetersizliği olarak yanıtlamışlardır.

Yükümlülerin % 75'i vergi kaçakçılığının azalması için vergi verme bilincinin yerleştirilmesi gerektiğini düşünürken, % 18 hayır yanıtını vermiş, % 7'i ise yanıt vermemiştir.

Yükümlülerin % 4'ü Radyo-TV-Basın aracılığı ile vergi bilincinin sağlanabileceğini düşünürken, % 37 okul, % 3 aile-çevre, % 56'sı ise hepsi ile vergi bilincinin sağlanabileceğini ifade etmişlerdir

Televizyondaki vergi ile ilgili programların daha etkili olabilmesi için daha uzun süreli ve tartışmalı programlar olmasını isteyen yükümlü oranı % 19, sohbet programları % 6, yükümlü sorunları köşesi % 65, çizgi filmler olmalı yanıtını verenler ise % 10 oranındadır.

Vergi yönetiminin yükümlüye karşı tavır ve davranışları, yükümlüleri olumsuz etkilemekte ve vergi yönetimine karşı güven ve desteklerini azaltmaktadır. Vergi yönetimi-yükümlü ilişkilerindeki eksikliklerin vergi sisteminden ziyade insan ilişkileri ve organizasyon eksikliğinden kaynaklandığı görülmektedir. Vergi kaçakçılığının azalması ile vergi bilinci arasında ilinti kurularak, vergi bilincinin okul çağından başlayarak Radyo-TV-Basın, aile-çevre unsurları dikkate alınarak verilmesi; televizyondaki programlar içinde öncelikle yükümlü sorunları köşesinin oluşturulması gerektiği dikkate alınmalıdır.

2.1.4. Yükümlülerin Vergi Denetimlerinden Beklentileri

Yükümlülerin % 48'i vergi kaçırma gayreti içinde olanların vergi dairesine hiç kayıt yaptırmadıklarını, % 4'ü beyan edilen vergilerin ödenmediğinin, % 33'ü gelirini gizleme yönteminin, % 15'i ise gider şişirme yönteminin tercih edildiğini ifade etmişlerdir.

Yükümlülerin % 81'i vergi kaçıranlara ağır cezalar verilmesini, % 13 ceza verilmemesini isterken, % 6 yanıt vermemiştir.

Ankete cevap veren yükümlülerin % 10'u vergi denetimlerini yeterli bulurken, % 84'ü yetersiz bulmuş, % 6'sı ise yanıtı bırakmıştır.

Yükümlülerin % 12'si inceleme ve denetimin sebebinin bildirilmesini beklerken, % 19'u inceleme ve denetim elemanlarının kendini tanıtmalarını ve kimlik göstermesini, % 13'ü denetim öncesi istenecek kayıt ve belgelerin bildirilmesini, % 11'i kayıt ve belgelerin ticari işlerini aksatmayacak şekilde incelenmesini, % 35'i muhasebecisi ile görüşülmesini, % 5'i vergi kaybına neden olmayan hatalarının düzeltilmesi için süre verilmesini ve hatalarından dolayı maddi ve manevi cezaya muhatap olmamayı, % 5'i ise vergi kaybına neden olan hatalı davranışlarının gerektirdiği cezai müeyyidelerin diğer yükümlülerle eşit uygulanmasını beklediklerini ifade etmişlerdir.

Yükümlülerin vergi yönetimi ile ilişkileri, vergi sistemi ile ilgili düşünce ve davranışlarını etkilemektedir. Vergi yönetiminin bilgisi dışında bırakılan iktisadi faaliyetlerin oranının yüksekliği denetimin eksikliğinden de kaynaklanmaktadır. Vergi ödememek amacıyla ekonomik faaliyetlerini vergi idaresinin bilgisi dışında bırakan yükümlü oranı, vergi yönetiminin yükümlüsünü kavrayamadığını, tanıyamadığını göstermektedir. Sürekli denetlenemeyeceklerini bilen yükümlüler böyle bir gayret içine girmektedir. Vergi kaçıran yükümlülere ağır cezalar verilmesinin caydırıcı olduğu görülmektedir. Denetim yapılırken denetçilerin kendilerini tanıtır kimlik göstermeleri, nezaket kuralları içinde davranış sergilemeleri öncelikle ele alınmalıdır. Vergi yönetiminin etkinliğini ve verimliliğini sağlayacak denetim unsuruna önem verilmesi gerekmektedir.

3. SONUÇ VE ÖNERİLER

Eskişehir ili merkezi için yaptığımız ve 100 gelir vergisi yükümlüsünün dahil olduğu anket çalışmasında, yükümlülerin vergi yönetimi ile ilişkilerinde tutum ve davranışlarının objektif ve subjektif etkenleri araştırılmış ve dar bir alan ve sınırlı sayıda yükümlü grubunu kapsamış olsa bile önemli sayılabilecek sonuçlara varılmıştır. Bu sonuçlar şöyle özetlenebilir:

- i- Yükümlülerin vergi ödeme konusundaki tercihleri yüksek çıkmıştır. Algılama düzeyindeki bu gelişme vergi bilincinin yüksek olması ile açıklanabilir.

- ii- Vergi türlerinin çokluğu ve oranların yüksek oluşu, eleştiri konusudur.
- iii- Vergi kaçakçılığı hoş görülmeleyen bir davranıştır. Yükümlüler, vergi kaçakçılığının önlenmesinde denetimlerin etkinliğine işaret etmişlerdir.
- iv- Yükümlüler ile vergi yönetimi arasında sağlıklı bir ilişki tespit edilememiştir. Vergi memurlarının davranış şekilleri ve tutumları en çok şikayet olunan hususlardır.

Anket çalışmamız Eskişehir ilindeki vergi yükümlülerinin vergi bilincinin yüksek olduğunu göstermektedir. Vergi harcamalarının kamusal fayda üretmesi ve vergi yönetiminin insan ve teşkilat sorununa yapıcı bakışı, vergi yükümlülerinin vergi yapısı ile ilgili değerlendirmelerini ve vergi ödeme ile ilgili tutumlarını olumlu etkileyecektir.

Vergi yönetiminin kamu hizmeti faaliyeti, yükümlüyü müşteri olarak gören bir anlayışın ürünü olarak kaliteli hizmet sunmak yönünde olmalıdır.

Vergi yönetiminde halkla ilişkiler amacına ulaşamamakta, iki yönlü iletişim yükümlü aleyhine tek taraflı işlemektedir. Geri bildirim sürecinin işlerliği sağlanmalıdır. Halkla ilişkiler çalışmaları Mart ayları ile sınırlı kalmayıp sürekliliği sağlanmalıdır.

Vergi yönetimin günün şartlarına uygun olarak hazırladığı web sayfası ve internet vergi dairesi iyi bir gelişme olmakla birlikte hedef kitle tespitine önem verilerek farklı yükümlü kitlelerine de ulaşabilecek programlar hazırlanmalıdır. Radyo-TV’de “yükümlü sorunları köşesi” adı altında canlı yayın programları hazırlanarak yükümlülerin katılımı sağlanmalıdır.

Yükümlülerin, vergi dairelerinde bilgi alabilecekleri, sorunlarını iletebilecekleri halkla ilişkiler birimleri aktif olarak faaliyete geçirilmelidir. Burada görev yapacak memurların mesleki bilgi ve tecrübesinin yanında halkla ilişkiler eğitimi de almış olmaları gerekir. Mesleki bilginin kısa sürede kazanılamayacağı düşünüldüğünden mesleki bilgi konusunda yeterli görülen kişiler seçilerek üniversitelerin halkla ilişkiler bölümünde akademik eğitim almaları sağlanmalıdır.

Yükümlülerin katılımlarını sağlamak, telkin, tavsiye ve şikayetlerinden yararlanmak amacıyla anketler düzenlenmelidir.

Memurların eğitimine önem verilmeli, varlık sebebinin kamu hizmeti olduğunun bilincinde olan memur kitlesi oluşturulmalıdır. Kaliteli kamu hizmeti vermenin gereklerinden biri olarak görünüş ve davranışa önem verilmeli, memurların giyim kuşamlarında daha itinalı ve bakımlı olmaları, davranışlarının da nezaket kuralları içinde olmasına özen gösterilmelidir.

Yükümlülerin, vergilendiren otoritenin her zaman ve her koşulda yanında olacağına inanmaları için devlet gelirlerinin toplanması ve harcanması konusunda bilgi sahibi olmaları gerekir. Vergi yönetimince yerinde ve zamanında bilgi verilerek yükümlüler aydınlatılmalı, toplanan vergilerin harcandığı yerler açıklanmalıdır. Böylece yükümlünün, devlete güven ve bağlılığı artacak, vergi yükümlülüklerini isteyerek ve zamanında yerine getirecektir.

Vergi ahlakı yüksek bir toplum oluşturularak yükümlülerin birbirini denetleyebilecekleri kontrol mekanizması geliştirilmelidir. Kamusal çıkarların bireysel çıkarların üzerinde olduğu fikri benimsetilerek, yükümlülerin yasal haklarını kullanmak için memurlara veya aracılara rüşvet verebilecek zeminler yaratılmamalı, bunun için öncelikle memurlara uygulanan ücret politikası gözden geçirilmelidir.

Yükümlülerin vergi yönetiminin işlem ve eylemleri karşısında korunmasını sağlamak ve yükümlülerin beklediği hizmeti etkili, verimli ve sürekli olarak sunabilmek için usul ilkeleri ile ilgili yasal düzenlemeler yapılmalıdır. Bu düzenlemeler yapılırken kamusal yarar ve özel çıkarlar arasındaki denge özenle korunmalı ve vergi yönetimi görevini yapamaz hale getirilmemelidir. Demokratik ve şeffaf bir vergi yönetimi yükümlülerin güven, destek ve sempatisini kazanacak olumsuzluklar asgariye inecektir.

İşlemlerin sadelik, basitlik ve çabuk yapılması sağlanmalı, kırtasiyecilik ve bürokrasi ivedilikle azaltılmalıdır. Yükümlülerden gereksiz belgeler istenmemelidir.

Vergi dairelerinde yaşanan kalabalık ve sıkışık durumun önlenmesi için vergi tahsilat büroları kurulmalı, bankalardan yapılan tahsilatların yükümlü hesaplarına intikalinde on-line sistemine geçilmelidir. Vergi dairelerinde dosya ve iş yükü fazlalığı dikkate alınarak yeni vergi daireleri kurulmalı ve vergi dairelerinin etkinliği sağlanmalıdır. Vergi dairelerindeki banko sistemi ile yükümlüler arasındaki duvar kaldırılmalı ve bankalardaki sistem uygulanmalıdır.

Hizmet binalarının temiz ve düzenli olmasına dikkat edilmeli, yükümlüye hizmet verecek yeterli fiziki donanımın temini sağlanmalıdır.

Yükümlü ile ilişkiyi sağlayan meslek odaları ile ortak çalışmalar yapılarak yükümlülerin eğitimine de önem verilmelidir.

Yükümlülerin denetimi sağlanırken, vergi yönetiminin de yükümlülerce denetimine olanak sağlanmalıdır. Personelin davranış şeklinden, işlerin yavaş yürümesinden, bürokrasiden, haksız davranışlardan ya da değişik sebeplerden başvurulabilecek ombudsman kurumu oluşturulmalıdır. Ombudsman kurumunun uygulandığı ülkelerin sosyal ve kültürel yapıları dikkate alınmalı; yükümlülerin, birey olduklarının farkına varmaları sağlanarak dürüst ve şeffaf bir toplum altyapısı oluşturulmalı ve anayasa ile desteklenmelidir. Ombudsman kurumunun uygulamadaki başarısı öncelikle karşılıklı güvenin oluşması ile başlayacaktır.

Yükümlüleri, vergi kaçakçısı, potansiyel suçlu olarak görmek yerine karşılıklı iyi niyet, güven, dürüstlük ve içtenlik ilke edinilmelidir.

EKLER

EK: 1

VERGİ YÖNETİMİ-YÜKÜMLÜ İLİŞKİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ ANKETİ

Lütfen adınızı ve soyadınızı, işyeri unvanı ve adresinizi yazmayınız. Sorulara içtenlikle cevap veriniz. Akademik bir çalışmaya ışık tutacağımız için teşekkür ederiz.

1. Hangi Meslek grubuna dahilsiniz?

- Tüccar
- Sanayici
- Esnaf
- Sanatkar
- Çiftçi
- Serbest Meslek Erbabı
- Ücretli
- Gayrimenkul Sermaye İradı Sahibi

2. Ödenen vergilerin yanlış yerlere harcandığı düşüncesi ile tam ve zamanında vergi ödemekten kaçındığınız veya ödeyeceğiniz vergiyi geciktirdiğiniz oldu mu?

- Hiç olmadı
- Bir defa oldu
- İki defa oldu
- Birçok defa oldu

3. Kanunlara uygun olarak vergi öderken ödeme gücünüze uygun olarak vergi ödediğiniz kanısında mısınız?

- Ödeme gücüne uygun vergi ödüyorum
- Ödeme gücünün altında vergi ödüyorum
- Ödeme gücünün üstünde vergi ödüyorum

4. Diğer meslektaşlarınızla uyumlu olarak vergi ödediğiniz kanısında mısınız?

- Meslektaşlarımla aynı miktarda vergi ödüyorum
- Bazı meslektaşlarıma göre daha az vergi ödüyorum
- Bazı meslektaşlarıma göre daha fazla vergi ödüyorum

5. Sizce mükellefin vergi kaçırma nedenleri nelerdir? Sizce en önemli olan birini işaretleyiniz.

- Yeterli vergi bilincinin yerleşmemesi
- Muhasebeci ve müşavirlerin yanlış yönlendirilmesi
- Vergi idaresinin yaklaşımı
- Vergi mevzuatının karmaşıklığı
- Vergi denetiminin yetersizliği

6. Vergi inceleme ve denetlemelerinde,söz konusu olan bazı denetçi davranış biçimleri aşağıda verilmiştir. Bunları önce okuyunuz. Sizin için en önemli olan birini işaretleyiniz.

- İncelemenin ve denetimin bir ihbar sonucu mu yoksa normal bir program sonucu mu olduğunu bildirmesini beklerim
- İşyerimde bulunan müşterilerimin ve diğer çalışanların gözünde beni küçük düşürmeyecek şekilde uygun bir zamanlamayla kendini tanıtmasını ve kimliğini göstermesini beklerim.
- Denetim ve incelemeye başlamadan önce hangi kayıt ve belgeleri istediğini bildirmesini beklerim.
- Gün içinde kullandığım kayıt ve ticari belgelerimin işimi aksatmayacak şekilde incelenmesini beklerim.
- İnceleme sırasında muhasebecimin daha rahatlıkla açıklayabileceği konular için muhasebecimle görüşmeyi kabul etmesini beklerim.
- Vergi kaybına neden olmayan hatalarımı düzeltmem için süre vermesini ve bu hatadan dolayı maddi ve manevi cezaya muhatap olmamayı beklerim.
- Vergi kaybına sebep olan hatalı davranışlarımın gerektirdiği cezai müeyyideyi yerine getirmesini, aynı hatayı işleyen diğer mükelleflere de aynı şekilde davranmasını beklerim.

7. Vergi kaçırma gayreti içinde olanlar daha çok hangi yola başvurmuşlardır?

- Vergi dairesine hiç kayıt yaptırmama
- Beyan ettikleri vergileri ödememe
- Gelir gizleyerek vergi kaçırma
- Gider şişirme yoluyla vergi kaçırma

8. Vergi kaçıranlara ağır cezalar verilmesine taraftar mısınız?

- Evet
- Hayır
- Cevapsız

9. Vergi kaçırmanın önlenmesinde etkili olan vergi denetimleri sizce yeterli midir?

- Evet
- Hayır
- Cevapsız

10. Topluma vergi verme bilincinin yerleştirilmesi ile vergi kaçakçılığı azalır mı?

- Evet
- Hayır
- Cevapsız

11. Sizce vergi bilinci hangi yolla sağlanır?

- Radyo-TV-Basın
- Okul
- Aile- Çevre
- Hepsi

12. Televizyondaki vergi ile ilgili programların daha etkili olabilmesi için sizce neler yapılmalıdır? En önemli gördüğünüz birini işaretleyiniz.

- Daha uzun süreli ve tartışmalı programlar
- Sohbet programları
- Mükellef sorunları köşesi (Eğitici)
- Çizgi filmler

13. Vergi beyannamesi verirken ve vergi öderken karşılaştığınız sorunlar nelerdir? Sizin için öncelikli gördüğünüz birini işaretleyiniz.

- Bu yükümlülüklerin son güne bırakılması
- Vergi memurunun kötü davranması
- Mükellefin vergi dairesine çok sık gelmek zorunda olması
- Bunun dışında:

14. Vergilerinizi hangi yolla yatırmayı istersiniz?

- Banka aracılığıyla
- Doğrudan vergi dairesi veznesine

15. Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizi kolaylaştırmak ve hızlandırmak bakımından vergi tahsilat bürosu veya çeşitli semtler itibariyle vergi dairesi açılması yararlı mıdır?

- Evet
 Hayır
 Cevapsız

16. Vergi memurlarının mükelleflere karşı davranışlarını nasıl buluyorsunuz?

- Çok olumlu
 Olumsuz
 Normal

17. Vergi dairelerinde sizlere yol gösterip yardımcı olabilecek birimler veya kişiler mevcut mudur?

- Evet
 Hayır

18. Vergi Kanunları ile ilgili olarak en çok düzeltilmesini arzu ettiğiniz konu nedir?

.....

19. Vergi dairesinde düzeltilmesini en çok arzu ettiğiniz konu nedir?

.....

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**. 4. Baskı. Ankara: 1993.

Aksoy, Şerafettin. **Kamu Maliyesi**. 2. Baskı. İstanbul: 1994.

Başbakanlık İdareyi Geliştirme Başkanlığı. **21. Yüzyıla Girerken Türkiye’de Kamu Yönetiminin Geliştirilmesi ve Bazı Ülkelerdeki Uygulamalar**. Ankara: Mayıs 1994.

Dönmez, Recai. **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**. Eskişehir: 1992.

Erdem, Burhan. **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**. Eskişehir: 1981.

Eroğlu, Nurettin. **Açıklamalı ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu**. 2. Baskı. Ankara: 1995.

Gelirler Genel Müdürlüğü. **Vergicilikte Halkla İlişkiler**. Ankara: Kasım 1995.

Gözübüyük, A. Şeref. **Yönetim Hukuku**. 11. Basım. Ankara: 1998.

Günday, Metin. **İdare Hukuku**. 2. Baskı. Ankara: 1997.

Herekman, Aykut. **Kamu Maliyesi**. II. Cilt, 2. Baskı. Ankara: 1989.

Hesap Uzmanları Derneği. **Türk Vergi Sistemi ve 50. Yıl Hesap Uzmanları Kurulu**. İstanbul: 1995.

Karalar, Rıdvan. **Halkla İlişkiler**. Eskişehir: 1994.

Onar, Sıddık Sami. **İdare Hukukunun Umumi Esasları**. I. Cilt, 3. Baskı. İstanbul:1966.

Öncel, Mualla ve Kumrulu, Ahmet ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**. 4. Baskı. Ankara: 1997.

Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Ankara: Ekim 1998.

Şeker, Sakıp. **Türkiye’de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü**. Ankara: Türk Harp-İş Sendikası, Haziran 1994.

Şenyüz, Doğan. **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**. Bursa. 1995.

Turhan, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**. 5. Baskı. İstanbul: 1993.

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği. **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**. Ankara: 1992.

MAKALELER

Aktan, Coşkun Can. “Ağır Vergi Yüğü ve Yer Altı Ekonomisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 125, Şubat 1999.

Aykın, Hasan. “Küresel Rüşvetle Mücadelede Kapsamlı Bir Strateji Gereği ve Hükümetin Rolü”, **Maliye Dergisi**, Sayı 129, Eylül-Aralık 1998.

Demirkan, Uçar. “Vergi Yönetimi Reformu”, **Maliye Dergisi**, Sayı 115, Ekim-Kasım-Aralık 1993.

Doğanyigit, Sadettin. "Kamu Personel Reformu Gerekli mi?", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı 281, Ekim 1998.

Duran, Lütfi. "İdari Usulün İlkeleri ve Kapsadığı Konular", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 31, Sayı 2, Haziran 1998.

Esen, Ahmet. "Vergi Ahlakı Olmadıkça Vergi Bilinci Yerleşmedikçe Vergi Kaybı Önlenemez", **Maliye Postası**, Sayı 356, Temmuz 1995.

Kırbaş, Sadık. "Türkiye'de Vergi Kaçağı Sorunu", **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı 43, Ocak-Şubat 1993.

Kocaman, Zeliha. "Maliye Bakanlığı'nda Halkla İlişkiler Çalışmaları", **Maliye Dergisi**, Eylül-Ekim 1983.

Korkusuz, Mehmet. "Kamu Yönetiminde Yolsuzluklar ve Dört Temel Sebebi", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı 281, Ekim 1998.

Önder, İzzettin. "Vergi Düzeni ve Reformu", **Maliye Yazıları Dergisi**, Sayı 42, Ocak-Mart 1994.

Özel, Salih. "Kayıtdışı Ekonomi Kavramı, Sorunları ve Çözümleri", **Yaklaşım Yayınları**, Sayı 71, Kasım 1998.

Özer, İlhan. "Vergi İdaresi, Vergi Politikası", **Maliye Bülteni**, Sayı 651-652, 1968.

Pehlivan, Osman. "Türkiye'de Vergi Yönetiminin Yapısı ve İşleyişi", **Yüksek Ticaretliler Dünyası Dergisi**, Sayı 10, Nisan 1987.

_____. "Vergi Yönetiminin Kamu Yönetimi İçindeki Yeri", **Vergi Dünyası**, Sayı 75, Kasım 1987.

_____. “Mali Müşavirlik Örgütünün Vergi Yönetimine Yardımcı Olma Fonksiyonu”, **Yüksek Ticaretliler Dünyası Dergisi**, Sayı 8, Şubat 1987.

Saygılıoğlu, Nevzat. “Vergicilikte Halkla İlişkiler”. **Hürriyet Gazetesi**. 3 Kasım 1994.

Şengül, Selami. “Türk Vergi Sistemi ve Vergi İdaresi-1”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı 64, Nisan 1998.

_____. “Vergi Sistemimizin Çarpıklıkları-2”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı 67, Temmuz 1998.

Şener, Orhan. “Vergi Reformu”, **Maliye Dergisi**, Sayı 59, Nisan-Haziran 1998.

Tokcan, Burhan. “Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımını Belirleyen Faktörler”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı 77, 1998.

Tortop, Nuri. “Ombudsman Sistemi ve Çeşitli Ülkelerde Uygulanması”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 31, Sayı 1, Mart 1998.

Ulusoy, D. Ali. “Kamu Hizmeti Anlayışında Yeni Yönelimler: Avrupa Yapılanmasının Kamu Hizmeti Teorisine Etkileri”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 31, Sayı 2, Haziran 1998.

TEZLER

Aktaşoğlu, Hayrettin. “Vergi Psikolojisi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Arı, Çetin. “Gelir İdaresinde Etkinlik ve Verimlilik”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Amme İdaresi Enstitüsü, 1995.

PANEL, SEMPOZYUM, KONGRE

Akdoğan, Nalan. “Vergilemede Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin Yeri ve Önemi ile 3568 Sayılı Yasanın İrdelenmesi”, Türkiye I. Vergi Kongresi. İstanbul: Ocak 1992.

Alaton, İshak. Vergi ve Kamu Harcama Sisteminin Sorgulanması Paneli, Vatandaşın Vergisini Koruma Derneği, Ankara: 21 Kasım 1997.

Altan, Tufan. “Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Gereği”, Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Paneli, İstanbul: 1991

Akıllıoğlu, Tekin. “Yönetimde Açıklık-Gizlilik ve Bilgi Alma Hakkı”. I. Ulusal İdare Kongresi, Ankara: 1990.

Çağan, Nami. Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Paneli, Ankara. 1991.

Hondu, Selçuk. “İdari Yargılama Usulü Kanununda Yer Alan İdari Usuller ve Uygulaması”, İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslar Arası Sempozyumuna Sunulan Bildiri. Ankara: Ocak 1998.

Merzi, Behçet. “Gelir Memurları ve İnceleme Elemanlarının Mükelleflerle Münasebetleri ve Münasebetlerinde Olumlu Davranış Esas ve Şekilleri”. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nce düzenlenen Konferans. Ankara: 1965.

Ocakçıoğlu, Bora. “Etkin Bir Vergi İdaresi Modeli: Bağımsız Türkiye Vergi Kurumu”, Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Paneline Sunulan Bildiri. İstanbul: 21 Ocak 1991.

Odyakmaz, Zehra. “İdari Usulden Beklediklerimiz”, İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslar Arası Sempozyumu. Ankara: Ocak 1998.

Sağocak, Ayhan. “Halkla İlişkiler Seminer Notları”, Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara: 1993

Seviğ, Veysi. Türkiye’de Mali Reform Paneli, İstanbul: Mayıs 1996.

Yet, Orhun. “Yargı Kararlarının Uygulanması”, İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslar Arası Sempozyumuna Sunulan Bildiri. Ankara: Ocak 1998.

Yıldırım, Turhan. “İdari Usul Yasası Kapsamında İdareye Başvuru”, İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslar Arası Sempozyumuna Sunulan Bildiri. Ankara: Ocak 1998.

Sanal Kaynaklar. <http://www.adli-sicil.gov.tr/istatistikler>

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun (6183 S.K.), 1953.

Arzuhalci ve İş Takipçileri Derneği Tüzüğü (2908 sayılı kanuna göre düzenlenen).

Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.), 1960.

Genel Tebliğler.

İdari Yargılama Usulü Kanunu (2577 S.K.), 1982.

Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun (178 S. KH.K.).

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (3568 S.K.), 1989.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982.

Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, **Resmi Gazete**. 22151; 24 Aralık 1994.

Vergi Usul Kanunu (213 S.K.), 1961.